



**TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

Aviso nº 604 - GP/TCU

Brasília, 5 de agosto de 2023.

Excelentíssimo Senhor Presidente do Congresso Nacional,

Encaminho a Vossa Excelência, para conhecimento, cópia do Acórdão nº 1409/2023 (acompanhado dos respectivos Relatório e Voto), em especial quanto às medidas consideradas como necessárias para a adoção de Imposto sobre Valor Agregado no País constantes do subitem 9.4 da referida Deliberação, prolatada pelo Plenário deste Tribunal, na Sessão Ordinária de 12/7/2023, ao apreciar os autos do TC-017.542/2021-9, da relatoria do Ministro Aroldo Cedraz, que tratam de auditoria operacional referente à tributação sobre o consumo na União.

Respeitosamente,

*(Assinado eletronicamente)*

**MINISTRO BRUNO DANTAS**  
Presidente

A Sua Excelência o Senhor  
Senador RODRIGO PACHECO  
Presidente do Congresso Nacional  
Brasília – DF

GRUPO I – CLASSE V – Plenário

TC 017.542/2021-9 [Apenso: TC 014.891/2021-2]

Natureza: Relatório de Auditoria.

Órgãos/Entidades: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Interessados: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (00.394.460/0488-53); Conselho Nacional de Política Fazendária - MF; Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria (extinto) (00.394.460/0559-81); Secretaria-executiva do Ministério da Economia (extinto).

Representação legal: não há.

SUMÁRIO: RELATÓRIO DE AUDITORIA. AUDITORIA COORDENADA SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO. AVALIAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO DA UNIÃO FEDERAL. AUSÊNCIA DE NEUTRALIDADE DO MODELO DE TRIBUTAÇÃO FEDERAL SOBRE O CONSUMO. ELEVADOS CUSTOS PARA EMPRESAS E PARA A FISCALIZAÇÃO EM RAZÃO DA COMPLEXIDADE DO SISTEMA. DIFICULDADE DE APROVAÇÃO DE REFORMAS QUE SIMPLIFIQUEM A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO. RECOMENDAÇÕES. ARQUIVAMENTO.

## RELATÓRIO

Transcrevo, a seguir, o corpo do relatório de produzido pela equipe de auditoria à peça 117, o qual contou com a anuência do corpo diretivo da então Secretaria de Controle Externo da Gestão Tributária e Supervisão de Contas (peças 118-119):

### I. Apresentação

1. A presente auditoria foi realizada sob a sistemática de auditoria coordenada, de modo a permitir um exame abrangente da tributação do consumo, cuja responsabilidade é dos três níveis de governo (federal, estadual e municipal). O trabalho foi conduzido pela equipe do TCU, mas as principais decisões foram compartilhadas com os demais órgãos de controle participantes da fiscalização (dezessete tribunais de contas e uma controladoria-geral do estado), possuindo um núcleo comum de questões de auditoria a serem analisadas. Oito instituições conduziram sua própria auditoria, respeitando suas competências legais, e elaboraram seu relatório de forma independente.

2. Este é o relatório corresponde aos tributos sobre o consumo da união federal e, posteriormente, está prevista a elaboração de um relatório consolidado (TC 042.135/2021-4) compreendendo os tributos sobre o consumo estaduais e municipais.

### II. Introdução

#### II.1. Deliberação que originou o trabalho

3. Em cumprimento ao Despacho de 01/06/2021 do Min. Aroldo Cedraz (TC 014.891/2021-2),

realizou-se a auditoria na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e em outros órgãos, no período compreendido entre 1/6/2021 e 31/3/2022.

4. Produção de conhecimento sobre o Sistema Tributário Nacional (STN) (TC 006.095/2021-6) havia apontado eventos de riscos relacionados ao STN e às propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional. Assim, foi sugerida a realização de ação de controle nesse tema, visto que alinhada aos objetivos estratégicos do Plano Estratégico TCU 2025, especificamente, com os objetivos 22 e 55:

#### **22. Contribuir para o aumento da produtividade e da competitividade nacional**

O Índice de Competitividade Global 2017-2018 realizado pelo Fórum Econômico Mundial demonstrou que o Brasil se encontra na 80ª posição em um ranking de 137 países avaliados. Em 2001, o Brasil ocupava a 40ª posição nesse mesmo índice, o que demonstra que a competitividade relativa do País diminuiu consideravelmente nas duas últimas décadas.

Sendo a competitividade e a produtividade alicerces para o crescimento econômico, entende-se ser esse um tema fulcral para a atuação do Tribunal de Contas da União, principalmente nos pilares referentes à qualidade das instituições, ao ambiente macroeconômico e ao ambiente de negócios como um todo, considerando que esses são os aspectos que atualmente mais afetam a competitividade nacional.

Indicadores:

I. Índice de Competitividade Global (ICG); e

II. Posição relativa do Brasil no Doing Business;

#### **55. Contribuir para o aperfeiçoamento do sistema tributário**

Promover um sistema tributário justo e eficiente, que seja útil às funções tanto de financiamento das políticas públicas, quanto de redistribuição de renda, tratando de forma igual contribuintes com a mesma capacidade contributiva. Para isso, o TCU tem o desafio de garantir a auditabilidade da administração tributária e consolidar uma estratégia de fiscalização da Receita Federal, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Além disso, o TCU pode subsidiar o Congresso Nacional com análises técnicas em eventuais discussões de propostas legislativas para aprimoramento do Sistema Tributário Nacional.

Indicadores:

I. Tempo (em horas por ano) médio que as empresas levam para realizar o pagamento de seus impostos, conforme metodologia constante do *Doing Business*, do Banco Mundial.

### II.2. Visão geral do objeto

5. O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de princípios gerais, das limitações ao poder de tributar, de atribuição de competência tributária privativa aos entes da federação (discriminação das rendas) e de repartição das receitas tributárias. Abrange os artigos 145 a 162, e ainda o artigo 195, da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

6. A CF/88 delimita os poderes da União, dos estados membros, do Distrito Federal e dos municípios na edição de leis (ordinária) que instituem tributos, sua modificação ou revogação. O detalhamento das disposições constitucionais é matéria reservada à lei complementar (art. 146 CF), com quórum qualificado de aprovação (maioria absoluta) e que explicita regras capazes de solucionar os conflitos de competência entre os entes federados e estabelece normas gerais de direito tributário. O Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172/66, recepcionada pela CF/88 com *status* de lei complementar, estabelece normas gerais de Direito Tributário.

7. O legislador constitucional, ao atribuir competência tributária aos entes federados, buscou no universo dos atos, fatos ou negócios jurídicos aqueles que expressassem certo conteúdo econômico de riqueza, ou, como dispõe o § 1º, do art. 145/CF, em sua parte final, “o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômica do contribuinte”.

8. Assim, sempre que o contribuinte demonstra capacidade contributiva (renda/poder de compra), é estabelecida uma relação jurídica entre ele e o Estado para fins tributários. A renda é tributada em três momentos distintos: (i) renda auferida (rendimentos); (ii) renda acumulada (propriedade); (iii) renda dispendida (consumo). Devido ao federalismo fiscal adotado, a legislação tributária do nosso país tem um elevado grau de descentralização, é extensa e espalhada por todos os entes da federação.

9. No Brasil, a tributação sobre o consumo compreende cinco tributos:

a) Imposto sobre os Produtos Industrializados (IPI), imposto federal que abrange tanto os produtos nacionais quanto os importados;

b) Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), imposto estadual, cujos valores são definidos pelos 26 estados e Distrito Federal;

c) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), imposto municipal, cujos valores são definidos pelos 5570 municípios.

d) além desses, compete à União a instituição de duas contribuições sociais que incidem sobre a receita proveniente de operações com bens e serviços e que, portanto, também são enquadradas como tributos sobre o consumo: a contribuição destinada ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

10. Para elucidar melhor a tributação sobre o consumo federal, a representação gráfica dos macroprocessos do IPI, PIS e Cofins foi juntada no apêndice A. O apêndice B compreende uma análise de *Stakeholders* com as principais funções e interesses de cada um dos atores.

11. No que tange a informações sobre o ambiente interno e externo da tributação do consumo federal, elas podem ser consultadas na ferramenta SWOT (apêndice C), sigla dos termos ingleses *Strengths* (Forças), *Weaknesses* (Fraquezas), *Opportunities* (Oportunidades) e *Threats* (Ameaças). A partir das fraquezas e ameaças identificadas na SWOT por letras e números, foram vinculados os riscos classificados no Diagrama de Verificação de Risco (DVR), juntado no apêndice D. Esses instrumentos (SWOT/DVR) foram validados pelos gestores.

12. No apêndice E, estão discriminados os elementos fundamentais dos tributos federais incidentes sobre o consumo, quais sejam, o IPI, o PIS e a Cofins, bem como as principais controvérsias jurídicas relativas a eles. Cabe lembrar que os tributos estaduais e municipais sobre o consumo (ICMS e ISS) não são objeto do escopo do presente relatório, mas serão tratados no relatório consolidador da auditoria coordenada.

13. O principal ator envolvido com a tributação sobre o consumo federal é a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). A relação completa com todas as atribuições do órgão, conforme o art. 63 do Decreto 9.745/2019, pode ser consultada no anexo 1.

### II.3. Objetivo e questões de auditoria

14. A presente auditoria teve por objetivo avaliar o Sistema Tributário Nacional a partir de padrões internacionais que orientam sobre como o sistema tributário poderá contribuir para a criação de uma sociedade justa, com foco nos tributos sobre o consumo e abordando especialmente os aspectos da neutralidade/eficiência e simplicidade, que atualmente são objeto de propostas de reformas em tramitação no Congresso Nacional.

15. Com base em informações propiciadas pela análise preliminar do objeto da auditoria, foi descrito o seguinte problema de auditoria que norteou a concepção do trabalho:

O Sistema Tributário Brasileiro atual, além de não ser neutro, é altamente complexo. Tal situação tem afetado a alocação de investimentos privados e incentivado a guerra fiscal entre os diversos entes federativos, gerado elevados custos de *compliance* para os contribuintes e sobrecarregado o contencioso tributário.

16. Para elucidar esse problema que motivou a auditoria, formularam-se três questões:

Questão 1: Considerando a produtividade da economia, a tributação sobre o consumo no Brasil é eficiente e equitativa (princípio da neutralidade)?

Questão 2: A tributação sobre o consumo no Brasil é eficiente em termos de custos de conformidade e administrativos, e suas regras são claras?

Questão 3: O que pode ser feito para modernizar e simplificar a tributação sobre o consumo?

#### II.4. Metodologia utilizada

17. Na fase do planejamento da auditoria, foram aplicadas diversas técnicas de diagnóstico, que resultaram na elaboração de três papéis de trabalho: Estratégia Geral da Auditoria (peça 90), Plano de Auditoria (peça 91) e Visão Geral do Objeto (peça 92). Boa parte dos instrumentos de diagnóstico preliminares foram submetidos para validação dos gestores (peças 17 e 26-30) e as versões finais dos documentos com as técnicas de diagnóstico foram acostadas nos apêndices A, B, C, D e E.

18. Paralelamente à realização de estudo da legislação e de publicações sobre o assunto, foi realizada a capacitação de 40 servidores, entre auditores do TCU e de outros órgãos de controle, pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), acerca do sistema tributário brasileiro sobre o consumo, imposto sobre valor adicionado e modelos comparados de estruturas de impostos sobre o consumo. Essa capacitação teve por objetivo a aplicação imediata dos conhecimentos na fiscalização e elevar o nível dos resultados do trabalho, mediante o alinhamento dos órgãos de controle.

19. Ainda na fase de planejamento, foi elaborada a matriz que traz o detalhamento das informações requeridas, fontes de informação, procedimentos de coleta e de análise de dados, a qual foi submetida para validação tanto pelos demais órgãos de controle participantes do trabalho, quanto por um painel de especialistas na área tributária. A versão final do documento encontra-se no apêndice F.

20. Na sequência, foram elaborados os procedimentos de auditoria e o principal instrumento de coleta de dados (requisição para o fisco), testado em um piloto no Estado de São Paulo (apêndice G), com o apoio do respectivo tribunal de contas. Também foi elaborada tabela padronizada para orientar e facilitar o trabalho de consolidação das informações.

21. A matriz de planejamento serviu para orientar a equipe durante a fase de execução. As análises foram feitas a partir de dados fornecidos pelos gestores da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) e da Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria (Secap). Foram ainda realizadas entrevistas com esses órgãos para esclarecimentos e aprofundamentos em relação aos dados fornecidos. Os dados abrangeram o período de 1/1/2015 a 31/12/2020.

22. Ao final da fase de execução do trabalho, foi realizado painel de referência com especialistas para verificar a coerência da matriz de achados e discutir as principais conclusões da fiscalização, a adequação das análises realizadas e a pertinência das propostas de encaminhamento (Ata do Painel – peça 93). A versão validada pelos especialistas foi acostada no apêndice H.

23. Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria-TCU n. 280, de 8 de dezembro de 2010, alterada pela Portaria-TCU n. 168 de 30 de junho de 2011) e com observância aos Padrões de Auditoria de Operacional estabelecidos pelo TCU (Portaria-Segecex n. 18 de 12 de novembro de 2020).

24. Não fizeram parte do escopo da auditoria as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, a tributação sobre patrimônio, renda e comércio exterior, ou as contribuições

parafiscais do Sistema S.

### II.5. Limitações inerentes à auditoria

25. Não foi realizado o estudo de caso da aplicação da legislação tributária federal sobre o consumo na construção civil, proposto no planejamento da auditoria (apêndice F), dada a complexidade da legislação e do exíguo tempo para aplicação desta técnica de auditoria.

### II.6. Volume de recursos fiscalizados

26. O volume de recursos fiscalizados alcançou o montante de R\$ 2,7 trilhões, correspondente a soma da arrecadação e das renúncias de receitas de IPI, PIS/Pasep e Cofins, no período de 2015 a 2020 (Tabela 1, parágrafo 35).

### II.7. Benefícios estimados da fiscalização

27. A partir da leitura dos achados, comprovaram-se oportunidades de aperfeiçoamento na tributação federal sobre o consumo, para as quais o relatório propõe medidas indutoras. Como benefícios esperados da adoção dessas medidas pelos gestores e demais responsáveis, destacam-se uma maior neutralidade, eficiência, simplicidade e clareza das normas tributárias federais.

28. Com efeito, o presente relatório fornece insumos (ou diagnóstico) para os debates no Congresso Nacional acerca das propostas de reforma do sistema tributário sobre o consumo, em especial a PEC 45/2019, PEC 110/2019 e PL 3887/2020, que buscam melhorar o desenho do sistema tributário brasileiro, a fim de aperfeiçoar o ambiente de negócios no país e o desenvolvimento econômico.

## III. **Achados de auditoria**

### III.1. O modelo de tributação federal sobre o consumo não é neutro

29. O modelo de tributação federal sobre o consumo não está aderente ao princípio da neutralidade e gera distorções nas decisões econômicas.

30. Segundo o documento *Addressing the tax challenges of digital economy* da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2014), a tributação deve ser neutra e equitativa entre as formas semelhantes de atividade empresarial, a fim de contribuir para a eficiência e garantir que a alocação ótima dos meios de produção seja alcançada.

31. O referido documento acrescenta que:

a neutralidade também implica que o sistema tributário aumente a receita ao mesmo tempo em que minimiza a discriminação a favor ou contra qualquer escolha econômica em particular. Isso implica que os mesmos princípios de tributação devem ser aplicados a todas as formas de negócios, ao mesmo tempo em que abordam características específicas que, de outra forma, podem prejudicar uma aplicação igual e neutra desses princípios. (tradução livre)

32. Além disso, segundo a publicação *International VAT/GST Guidelines* da OCDE (OCDE, 2017), “as decisões de negócios devem ser motivadas por considerações econômicas e não fiscais e os contribuintes em situações semelhantes que realizam transações semelhantes devem estar sujeitos a níveis de tributação semelhantes”.

33. Conforme será visto nos tópicos seguintes, na tributação federal sobre o consumo (IPI, PIS/Pasep e Cofins), existe: (a) uma grande quantidade de renúncias tributárias, cujos desenhos não apontam metas e objetivos, com baixa transparência dos valores e setores beneficiados, e que são pouco avaliadas; (b) coexistência de dois regimes de apuração (cumulativo e não cumulativo); (c) critérios diversos de enquadramento ao regime de apuração cumulativo; (d) grande quantidade de alíquotas; (e) não paridade ao longo da cadeia de

produção/comercialização (tributação sobre tributação); e (f) não creditamento pleno no regime de apuração não cumulativo.

34. Tais características tornam a tributação federal sobre o consumo não aderente ao princípio da Neutralidade recomendado pela OCDE, conforme sintetizado na figura a seguir:

Figura 1 - fatores que apontam para a não neutralidade da tributação federal sobre o consumo



Fonte: Elaboração própria

III.1.1 Elevado volume de renúncias tributárias e imprecisão quanto ao significado e da amplitude dessa expressão

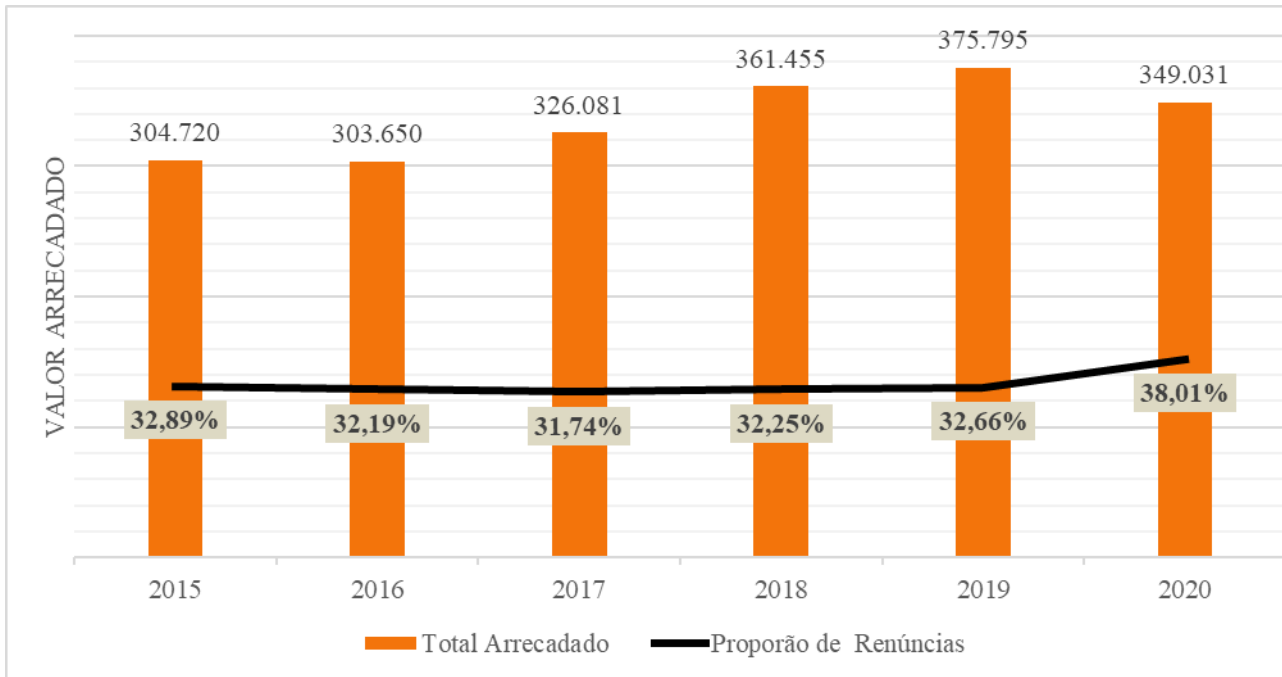
35. Comparando o volume das renúncias de receitas tributárias de IPI, PIS/Pasep e Cofins com os valores arrecadados, verifica-se que as renúncias correspondem em média um terço da arrecadação das receitas daquelas espécies tributárias, conforme tabela e gráfico a seguir:

Tabela 1- Comparativo da Arrecadação e das Renúncias de Receita de IPI, PIS/Pasep e Cofins (milhões de reais)

	IPI		Cofins		PIS/Pasep		TOTAL	
	Arrecadação	Renúncia	Arrecadação	Renúncia	Arrecadação	Renúncia	Arrecadação	Renúncia
2017	4.206,6		2.061,6		1.888,8		8.157,0	
2018	4.247,7		2.088,8		1.924,0		8.260,5	
2019	4.206,6		2.061,6		1.888,8		8.157,0	
2020	4.206,6		2.061,6		1.888,8		8.157,0	
2021	3.124,1		1.562,0		1.459,0		6.145,1	

Fonte: Arrecadação das Receitas Federais - 1994 a 2021 (disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/serie-historica>, acesso em 11 nov. 2021) e Demonstrativos de Gastos Tributários – Bases efetivas 2017 e 2018 (disponíveis em: [https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas-new/?\\_authenticator=a3e9f0d2f3a0bc4174e72d9f00657ca38c2f7066](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas-new/?_authenticator=a3e9f0d2f3a0bc4174e72d9f00657ca38c2f7066), acesso em 11 nov. 2021)

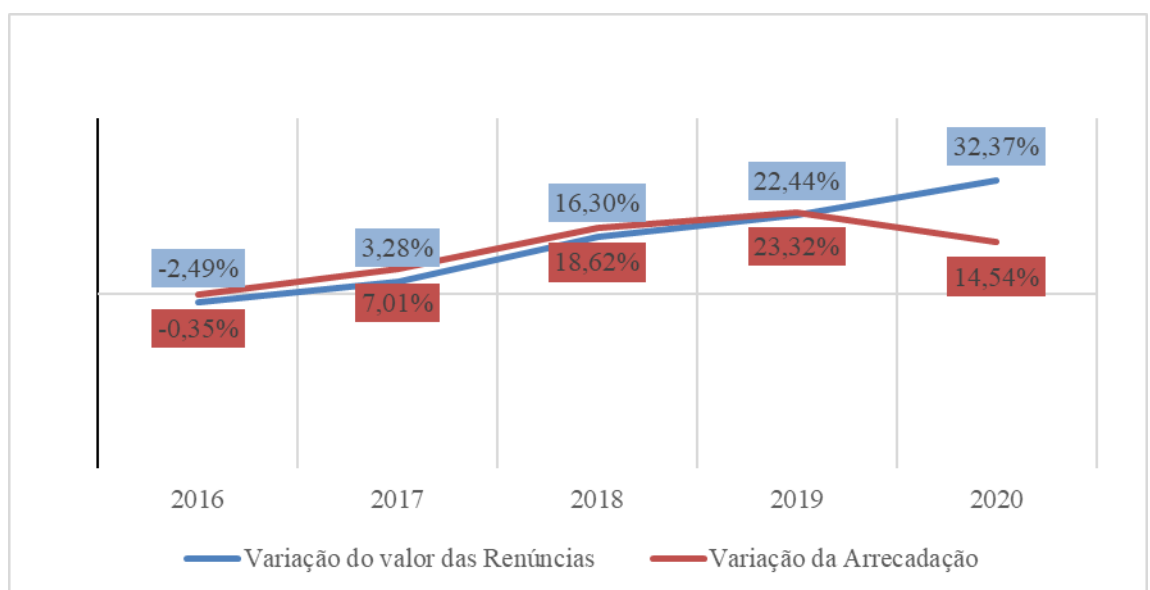
Gráfico 1- Proporção de Renúncias em relação ao Valor Arrecadado de IPI, PIS/Pasep e Cofins (milhões de reais)



Fonte: Arrecadação das Receitas Federais - 1994 a 2021 (disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/serie-historica>, acesso em 11 nov. 2021) e Demonstrativos de Gastos Tributários – Bases efetivas 2017 e 2018 (disponíveis em: [https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas-new/?\\_authenticator=a3e9f0d2f3a0bc4174e72d9f00657ca38c2f7066](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas-new/?_authenticator=a3e9f0d2f3a0bc4174e72d9f00657ca38c2f7066), acesso em 11 nov. 2021)

36. Como agravante, o gráfico a seguir apresenta que, de 2015 a 2020, no acumulado, as renúncias de receitas de IPI, PIS/Pasep e Cofins estão crescendo em proporção maior (32,37%) do que a arrecadação das receitas desses tributos (14,54%):

Gráfico 22- Variação acumulada da Arrecadação *versus* Renúncias de IPI, PIS/Pasep e Cofins (2016-2020)



Fonte: Arrecadação das Receitas Federais - 1994 a 2021 (disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/serie-historica>, acesso em 11 nov. 2021) e Demonstrativos de Gastos Tributários – Bases efetivas 2017 e 2018 (disponíveis em: [https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas-new/?\\_authenticator=a3e9f0d2f3a0bc4174e72d9f00657ca38c2f7066](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas-new/?_authenticator=a3e9f0d2f3a0bc4174e72d9f00657ca38c2f7066), acesso em 11 nov. 2021)

37. Conforme visto acima, a OCDE estabelece que a tributação deve ser neutra, com o menor potencial de interferir nas decisões econômicas, pressupondo que a tributação deve ser equitativa entre as formas semelhantes de atividade empresarial, contribuindo com a eficiência e garantindo a alocação ótima dos meios de produção.

38. No entanto, o modelo de tributação do consumo no Brasil possibilita a utilização da renúncia fiscal como instrumento de política pública para promoção de objetivos de ordem econômica, social ou político-administrativa, rompendo, em hipótese excepcional, com a neutralidade do sistema tributário.

39. Não podemos olvidar que a LRF estabelece como requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação (art. 11, Lei Complementar 101/2000).

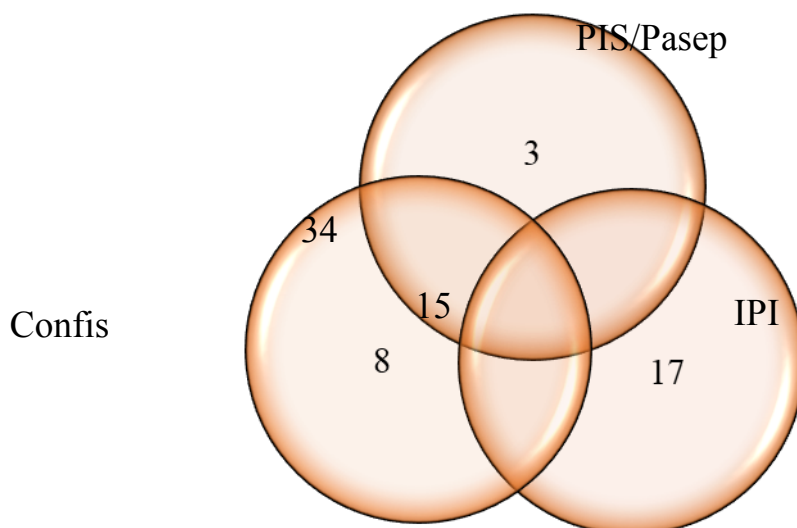
40. O mesmo diploma legal também prescreve que a concessão de renúncias de receitas tributárias deve estar acompanhada da estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois subsequentes, atendendo a Leis de Diretrizes Orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: a) demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa da receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultado fiscal previstas na LDO; b) estar acompanhada de medidas de compensação com aumento de receitas (elevação de alíquotas, ampliação de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição -art. 14, Lei Complementar 101/2000).

41. Portanto, a LRF evidencia o caráter excepcional das renúncias de receitas tributárias e indica que estas têm efeitos sobre a política macroeconômica (metas fiscais) e o equilíbrio orçamentário-financeiro, havendo a necessidade de compensar as receitas renunciadas com a transferência do peso da carga tributária para os setores não beneficiados, rompendo com a neutralidade do sistema tributário.

42. Contudo, os gestores da RFB julgam que existe um número não razoável de renúncias fiscais sobre o consumo vigentes (entrevista RFB, peça 97).

43. De fato, somente nos Demonstrativos de Gastos Tributários – Bases efetivas 2017 e 2018, existem pelo menos 77 (setenta e sete renúncias) tributárias vigentes, sendo: 8 (oito) exclusivas de Cofins; 3 (três) exclusivas de PIS/Pasep; 17 (dezessete) exclusivas de IPI; 34 (trinta e quatro) de PIS/Pasep e Cofins em conjunto; e 15 (quinze) de IPI, PIS/Pasep e Cofins em conjunto:

Gráfico 3 - Quantidade de gastos tributários de IPI, PIS/Pasep e Cofins



Fonte: Demonstrativos de Gastos Tributários – Bases efetivas 2017 e 2018 (disponíveis em: [https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas-new/?\\_authenticator=a3e9f0d2f3a0bc4174e72d9f00657ca38c2f7066](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas-new/?_authenticator=a3e9f0d2f3a0bc4174e72d9f00657ca38c2f7066), acesso em 11/11/2021)

44. Repisa-se que, na esfera federal, o volume de renúncias tributárias alcança 1/3 do total arrecadado, considerando apenas os tributos federais incidentes sobre o consumo, e que as renúncias de receitas tributárias (outorga de tratamento diferenciado ao previsto como caráter geral na legislação tributária - §1º do art. 14 da LRF) estão crescendo em proporção maior do que a arrecadação das receitas tributárias. Isso revela a quebra do princípio da neutralidade da tributação.

45. Conforme Consulta 38/99 do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), a concessão de incentivos fiscais ou financeiros-fiscais desnivela a dinâmica econômica, com efeitos sobre a concorrência e o bem-estar da coletividade (<http://www.institutosarlo.com.br/pdfs-novos/6.%20Parecer%20CADE%20Consulta%20Guerra%20Fiscal%20e%20Concorr%C3%Aancia.pdf>, acesso em 17/3/2022).

46. No mesmo sentido, Buíssa e Bevilacqua (2015) apontam que o gozo dos incentivos fiscais gera graves repercussões à livre concorrência (art. 170, IV, CF), haja visto a artificialidade dos lucros auferidos, o que redundaria na quebra da neutralidade econômica.

47. Outro importante princípio constitucional que é afetado pelo grande volume de renúncias tributárias é o da livre iniciativa (art. 170, inciso IV, CF/88), corolário da livre concorrência, tendo em vista que as empresas beneficiárias das renúncias tributárias recebem tratamento favorecido, o que afeta os preços dos bens/serviços transacionados, desequilibrando a dinâmica do mercado e impedindo que potenciais concorrentes adentrem no mercado em igualdade de condições com as empresas favorecidas.

48. O princípio da defesa do consumidor (art. 5º, inciso XXXII, CF/88) também sofre reflexos das renúncias tributárias, uma vez que a quebra da livre concorrência e da livre iniciativa tende a inflacionar os preços dos bens/serviços transacionados, em comparação aos preços caso não houvesse tais renúncias. Além disso, há o aumento de alíquotas de tributos para compensar a queda na arrecadação.

49. Conforme especialistas ouvidos no painel de referência para validação da matriz de achados desta auditoria, estudos apontam que a renúncia tributária sobre consumo não é eficiente, inclusive agrava a regressividade do sistema. Devido a esse fato, governos têm optado pela transferência direta no lugar da renúncia tributária, a exemplo do programa “Devolve ICMS” do Estado do Rio Grande do Sul, que devolve parte do tributo pago por famílias de baixa renda (<https://www.devolveicms.rs.gov.br/inicial>, acesso em 14/3/2022).

50. Como as renúncias tributárias importam em agravamento da regressividade, elas também infringem o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88), desdobramento do princípio da igualdade tributária, que busca justiça tributária impondo maior ônus tributário sobre aqueles que têm mais riqueza.

51. Percebe-se, portanto, que a grande quantidade de renúncias tributárias sobre o consumo na esfera federal, além de romper com o princípio da neutralidade tributária (OCDE), afeta o equilíbrio fiscal (arts. 1º, §1º, e 11, LRF), a capacidade contributiva, a livre iniciativa, a livre concorrência e a defesa do consumidor (arts. 5º, inciso XXXII, 145, §1º, 170, inciso IV e V, CF/88).

52. A par do poder de influência dos agentes econômicos e conforme será visto no tópico seguinte, as renúncias tributárias são instituídas por leis que não estabelecem, de forma clara, objetivos e metas das políticas públicas realizadas por meio delas. Assim, tem-se a criação de privilégios decorrentes de isenções dadas sem as devidas justificativas.

53. Com relação à gestão e governança de renúncias de receitas, cabe registrar que este Tribunal já deliberou sobre o tema em diversos trabalhos: Acórdãos 2.756/2018-TCU-Plenário,

Rel. José Múcio; 1.205/2014-Plenário, Rel. Raimundo Carreiro; 747/2010-TCU-Plenário, Rel. Augusto Nardes; 793/2016-TCU- Plenário, Rel. Raimundo Carreiro; e Acórdão 1.112/2020-TCU-Plenário, Rel. Raimundo Carreiro.

54. No TC 006.625/2019-3, que gerou o Acórdão 1112/2020-Plenário (pendente de monitoramento), houve análise de deliberações anteriores referentes à metodologia de cálculo dos gastos tributários, e em vista de publicações da Receita Federal que divulgaram anexo metodológico sobre o cálculo de cada gasto tributário, foram consideradas cumpridas as determinações dos itens 9.3 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário e 9.5 do Acórdão 2.756/2018-TCU-Plenário e implementada a recomendação do item 9.4 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário. A metodologia dos gastos tributários está disponível no documento <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/anexo-metodologico-versao-1-3-pdf.pdf/view>.

55. No entanto, as deliberações citadas não abordam o que vem a ser “renúncia tributária” de forma ampla, conceito que carece de precisão no nosso ordenamento jurídico.

56. Com efeito, diferentes expressões são utilizadas para designar o uso do sistema tributário para promover objetivos de políticas públicas (benefício fiscal, incentivo fiscal, renúncia de receita, auxílio), as quais não possuem contornos muito claros na legislação.

57. No art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da CF/88 é definido que compete aos estados e ao Distrito Federal regular a forma como “isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Nesse dispositivo, a expressão incentivo fiscal é citada ao lado de benefício fiscal como um instrumento separado.

58. Já o inciso I do art. 151 da CF/88 veda que a União institua tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que conceda tratamento preferencial a determinado estado, mas excepciona a instituição de “incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

59. O § 6º do art. 165 da CF/88, por sua vez, estabelece que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”;

60. A legislação infraconstitucional também utiliza as expressões incentivos e benefícios fiscais de forma conjunta, como no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF, Lei Complementar 101/2001), que regula a instituição de “incentivo ou benefício de natureza tributária”.

61. A mesma falta de unicidade dos conceitos é encontrada na jurisprudência. Segundo Fiori (2009, p. 12) o “Superior Tribunal de Justiça não dispensa o tratamento esperado à conceituação da expressão ‘benefício fiscal’. Com frequência, nos mais variados acórdãos, os termos ‘incentivo fiscal’, ‘incentivo’, ‘benefício fiscal’ e ‘isenção’ são empregados como sinônimos”.

62. Apesar de não existir definição no ordenamento jurídico nacional do que seja “gasto tributário”, a RFB estabelece alguns critérios (p. ex. longo prazo), de modo a possibilitar a elaboração do Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), comparando a arrecadação em relação ao sistema tributário de referência (STR).

63. Segundo a RFB, o STR abrange provisões que reduzem o valor a ser pago pelo contribuinte definidas pela própria legislação tributária, tal como as deduções de despesas médicas do imposto de renda, as quais não devem ser consideradas como gasto tributário.

64. A falta de uma definição clara e uníssona no Brasil do que deve ser considerado “renúncia tributária” ou “gasto tributário”, dificulta a mensuração uniforme dos valores renunciados, redundando em complexidade para a quantificação do tax gap (diferença entre o que poderia ser

arrecadado e o que de fato se arrecada em determinado sistema tributário) e gera divergências de qualificação.

65. Um exemplo dessa falta de uniformidade no conceito de “renúncia tributária é o caso do Simples Nacional que, conforme Mensagem de Veto Presidencial n. 408/2021 ([http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2021/Msg/VEP/VEP-408.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/Msg/VEP/VEP-408.htm), acesso em 14/3/2022), foi considerado gasto tributário pelo Poder Executivo e, de forma diversa, foi considerado regime tributário diferenciado pelo Congresso Nacional, conforme se extrai do no art. 136, §2º, da Lei 14.194/2021 (LDO-2021), consubstanciada na rejeição do aludido veto presidencial (<https://www.congressonacional.leg.br/materias/vetos/-/veto/detalhe/14525>, acesso em 14/3/2022).

66. Na presente fiscalização, adotou-se o conceito de renúncia tributária enunciado no art. 14, §1º, da LRF, segundo o qual “a renúncia tributária compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, bem como o seguinte conceito de gasto tributário adotado pela RFB:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/conceito-de-gasto-tributario>, acesso em 14/3/2022).

67. Observa-se, por oportuno, que a lei complementar exigida pelo art. 4º, § 4º, da Emenda Constitucional 109/2021, deverá trazer critérios mais objetivos para acompanhamento do incentivo ou benefício fiscal do qual decorra diminuição de receita (incisos I e II):

Art. 4º (...)

§ 4º Lei complementar tratará de:

I - critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa;

II - regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômico-sociais dos incentivos ou benefícios de que trata o inciso I deste parágrafo, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados;

III - redução gradual de incentivos fiscais federais de natureza tributária, sem prejuízo do plano emergencial de que trata o caput deste artigo.

68. Desse modo, entende-se que a edição dessa lei complementar poderá ser o instrumento adequado para incorporar os resultados de um estudo sobre a caracterização das renúncias tributárias e a metodologia de apuração delas entre os órgãos envolvidos com o orçamento público. Assim, nesta auditoria, será recomendada a elaboração do referido estudo para subsidiar a uniformização da matéria e oportunizar que seja dada transparência à sociedade civil.

69. Quanto à elaboração de plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária pelo Presidente de República, prevista no inciso III supratranscrito, essa matéria está sendo tratada em processo apartado às Contas de Governo do exercício de 2021, em tramitação na Secretaria de Macro Avaliação Governamental desta Corte de Contas (Semag) (ACO Renúncias 2021 – TC 043.192/2021-1).

70. Assim, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, cabe recomendar ao Ministério da Economia que desenvolva estudo para subsidiar a uniformização da caracterização das renúncias tributárias e da metodologia de apuração delas entre os órgãos envolvidos com o orçamento público e a sociedade civil.

III.1.2 Baixa transparência dos setores beneficiados com renúncias fiscais, bem como dos valores renunciados e resultados alcançados por essa política pública

71. Não há adequada transparência dos beneficiados e valores das renúncias tributárias, as quais carecem de efetiva e regular avaliação, especialmente em decorrência da falta de objetivos e metas dessas políticas públicas.

72. Apesar do projeto de lei orçamentária anual da União (de 2020) estar acompanhado de demonstrativo regionalizado e das medidas de compensação (Demonstrativo de Gasto Tributário), conforme estabelece o art. 165, §6º, CF e art. 5º, inciso II, da LRF, por ser uma peça meramente orçamentária (entrevista RFB, peça 97), tal demonstrativo não promove a transparência na concessão ou ampliação de incentivos de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita tributária. Afinal, não é possível verificar quais setores da economia ou entidades que se beneficiaram das renúncias fiscais.

73. Essa baixa transparência das renúncias tributárias prejudica o dimensionamento da falta de neutralidade do sistema tributário. A obrigatoriedade de transparência das contas públicas é trazida pela LRF, que estabelece como princípios de boa gestão fiscal o equilíbrio e a transparência das despesas e receitas, a ser dada inclusive às renúncias fiscais (arts. 1º, §1º, e 14). Soma-se a isso, a obrigatoriedade de instituição e efetiva arrecadação de todas as espécies tributárias (art. 11).

74. Com a finalidade de dar essa esperada transparência aos gastos tributários, a Lei Complementar 187/2021 incluiu disposição legal que possibilita a divulgação de informações relativas a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica (art. 198, §3º, o inciso IV, CTN).

75. O aludido dispositivo deve ser lido em conjugação com o art. 8º da Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011), de modo que a divulgação de tais informações devem estar divulgadas pelos órgãos responsáveis em local de fácil acesso, uma vez que se trata de informações de interesse coletivo ou geral.

76. Em entrevistas com técnicos do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (Cmap), da Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria (Secap), e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), verificou-se que há consenso quanto à Lei Complementar 187/2021 ser um importante avanço para a transparência pública, mas também existe concordância sobre a necessidade de regulamentação desse dispositivo, para que seja possível dar transparência efetiva às informações nele previstas (entrevista Cmap, peça 94; entrevista RFB, peça 97).

77. Observa-se, contudo, que a transparência franqueada pela Lei Complementar 187/2021 não será suficiente se as políticas públicas realizadas por renúncias de receitas tributárias não delimitarem de forma clara seus objetivos e metas, o que não vem se confirmando nas avaliações promovidas pelo Cmap.

78. Do universo de setenta e sete renúncias tributárias previstas nos DGTs – Bases Efetivas 2017 e 2018 (item III.1.1), de 2015 a 2020, o governo federal, por meio do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (Cmap) da Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria (Secap), avaliou apenas cinco políticas de incentivo fiscal:

Quadro 1- Avaliações realizadas pelo Cmap

<b>TIPO DE INCENTIVO FISCAL (ISENÇÃO/REMISSÃO/ALÍQUOTA ZERO/DIFERIMENTO/OUTRO)</b>	<b>MOMENTO/PERÍODO CIDADE DA AVALIAÇÃO</b>	<b>TOTAL DO BENEFÍCIO ECONÔMICO APURADO NO PERÍODO DE 2015 A 2020</b>
Zona Franca de Manaus – Desoneração tributária de	Depois da concessão	Avaliação em fase de deliberação pelo Cmap

IPI, II, PIS e Cofins Certificação de Entidades Benéficas de Assistência Social na Área de Educação (Cebas-Educação) - Imunidade tributária de IRPJ, CSLL, Cofins e CPP	Depois da concessão	Avaliação executiva - não contemplou análise de impacto referente ao período 2015-2020
Lei de Informática - Desoneração tributária de IPI	Depois da concessão	Avaliação executiva - não contemplou análise de impacto referente ao período 2015-2020
Simples Nacional - Desoneração tributária de IRPJ, IPI, CSLL, Cofins, PIS/Pasep e CPP	Depois da concessão. As estimativas de impacto foram realizadas com base em dados do programa antecedentes ao período 2015-2020, por razões metodológicas e por impossibilidade de acesso a dados fiscais desagregados das empresas.	Estimou-se que a renúncia de receita do Simples Nacional seria da ordem de 87% do valor calculado pela RFB caso fossem incorporados aspectos comportamentais das firmas no cálculo da renúncia tributária. As firmas beneficiadas pelo Simples exibem taxa de crescimento do emprego formal em torno de 3 pontos percentuais (p.p.) maior do que aquelas que seriam obtidas na impossibilidade de optarem por esse sistema simplificado de tributação; O Simples Nacional tende a aumentar a taxa de entrada de firmas formais em 1,8p.p., bem como tende a reduzir a taxa de saída de firmas formais em 0,3 p.p.
Entidades Filantrópicas - Cebas Saúde - Imunidade tributária de IRPJ, CSLL, Cofins e CPP	Depois da concessão - as estimativas de impacto foram realizadas com base em dados do programa de 2005 a 2019	O Cebas Saúde tem efeitos positivos em relação ao acesso geográfico a serviços de saúde: supre carências em relação a cobertura hospitalar local e reduz a evasão de atendimentos para outras localidades. A política gerou acréscimos médios na distância percorrida intermunicipal para acesso aos serviços entre 2009 e 2019: 0,05 km a 1,90 km por ano. Também promoveu um resultado médio anual de 38 mil hospitalizações de não residentes do local de oferta dos serviços no período de 2008 a 2019 e redução média anual de 8,7 mil evasões de internações regionais no período de 2015 a 2019.

Fonte: Nota Técnica SECAP SEI n. 58149/2021/ME (peça 65)

79. A equipe técnica do Cmap informou que as avaliações da Secap, em regra, não verificam o impacto da política, mas a sua conformidade. Na visão do Cmap, a definição do que será avaliado depende muito do perfil do órgão coordenador da avaliação. Por exemplo, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) preocupa-se em quantificar os impactos das políticas, enquanto a Controladoria Geral da União (CGU) concentra as suas avaliações em aspectos de governança e conformidade (entrevista Cmap – peça 94).

80. No exame dos relatórios elaborados nas avaliações promovidas pela Secap, constatou-se a ausência de definição dos objetivos das políticas de renúncias (Relatório Cebas/Saúde – p. 24; Relatório Simples Nacional – p. 19-22; Relatório Lei de Informática – p. 17-18; Relatório Cebas/Educação, p. 35, disponíveis em <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/politicas>, acesso em

25/2/2022). Esse fato foi corroborado pelos gestores da RFB (entrevista RFB, peça 97) e corresponde a um grande impeditivo para avaliar a efetividade da política pública promovida por meio da renúncia fiscal, especialmente a necessidade de sua manutenção.

81. Quanto à avaliação da efetividade da política Cebas-Saúde, foi indicado que esta tem gerado impactos positivos e alcançado vários objetivos, os quais foram deduzidos pela equipe de que realizou a avaliação, já que não estão delimitados no desenho da política (Relatório de Avaliação do Cebas-Saúde, disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/politicas/2020/subsidios/relatorio-de-avaliacao-cmas-2020-cebas-saude>, acesso em 25/2/2022).

82. Já as avaliações realizadas pela Secap no Simples Nacional apontam: (i) ausência de definição clara e formal dos objetivos a serem alcançados; (ii) inexistência de indicadores e metas para mensurar os resultados; (iii) desempenho inexpressivo (taxa de 3% do crescimento de emprego formal; taxa de 1,8% de entrada de firmas formais; redução da taxa de saída de firmas formais em 0,3%) em relação ao tamanho estimado da renúncia fiscal (87% do que seria arrecadado) (Relatório de Avaliação do Simples Nacional, disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/politicas/2020/subsidios/relatorio-de-avaliacao-cmas-2020-simples-nacional>, acesso em 25/2/2022).

83. A avaliação do Simples Nacional demonstra, além da deficiência em seu desenho, uma baixa efetividade desta política de incentivo, demandando, portanto, a sua revisão ou o seu redesenho de forma fundamentada.

84. Considerando o desenho deficiente das políticas promovidas por renúncias tributárias, cuja maior parte é concedida por prazo indeterminado, é possível concluir que o desequilíbrio orçamentário ocorre, contrariando, assim, o disposto nos arts. 1º, §1º, 11 e 14 da LRF. Isso porque, no momento da concessão, não se encontram bem delimitados objetivos e metas, prazo de vigência, beneficiários e montante estimado para a renúncia fiscal.

85. Neste sentido, os gestores da RFB ponderaram que os gastos tributários financiam as políticas públicas à margem das leis orçamentárias, portanto são realizados de forma não transparente (entrevista RFB, peça 97).

86. Registre-se que, embora o art 5º da Lei de Liberdade Econômica (LLE - Lei 13874/2019) preveja a realização avaliação de impacto regulatório pela esfera federal, o decreto que regulamenta a avaliação restringe o seu alcance aos atos infralegais (Decreto 10.411/2020). Assim, as leis que estabelecem os benefícios fiscais não são sujeitas à avaliação prévia de impacto regulatório. Talvez esse instrumento devesse ser utilizado para dar máxima efetividade aos princípios republicanos da transparência, responsabilização e eficiência, mitigando a possibilidade do uso do sistema tributário como barganha política.

87. De qualquer sorte, o art. 37, §16, da CF/88 estabelece como obrigação da Administração Pública a avaliação das políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto avaliado e dos resultados alcançados. O controle e avaliação do gasto tributário são fundamentais para aferir se a quebra da neutralidade do sistema tributário se justifica.

88. Inegável a necessidade de revisão periódica dos gastos tributários. Almeida (2000) informa que a falta de controle do gasto tributário facilita desperdícios e fraudes e é disfuncional economicamente e socialmente. Buissa e Bevilacqua (2015) lecionam que o tratamento tributário favorecido veiculado por determinado regime especial de tributação deve sempre encontrar-se justificado e sujeito ao controle de sua efetividade a fim de afastar qualquer privilégio.

89. Importante registrar que, consoante item 9.3 do Acórdão 1.112/2020-TCU-Plenário (relator Raimundo Carreiro), este Tribunal recomendou a efetiva institucionalização de um modelo de governança para a concessão e gestão de benefícios fiscais, abrangendo procedimentos para

ampliação das renúncias tributárias e papéis dos órgãos envolvidos em todas as etapas formulação, concessão, monitoramento e avaliação, entre outros aspectos, conforme reproduzido a seguir:

9.3. com fundamento nos arts. 70 e 71, incisos IV, da Constituição Federal, assim como nos arts. 1º, incisos II e IV, e 41, caput, e 43, inciso I da Lei 8.443/1992, combinado com o art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU, recomendar ao Ministério da Economia, juntamente com a Casa Civil da Presidência da República, que adotem providências para a efetiva institucionalização de um modelo de governança para a concessão e gestão de benefícios fiscais, abrangendo:

- 9.3.1. competências e procedimentos para instituição e ampliação de renúncias tributárias;
- 9.3.2. aperfeiçoamento da organização institucional, com a definição de unidades de coordenação e supervisão, e a identificação e a definição dos papéis dos órgãos essenciais nas etapas de formulação, concessão, monitoramento e avaliação;
- 9.3.3. definição de objetivos, metas, indicadores, prazo de vigência, órgão gestor, informações quantitativas e qualitativas necessárias para os processos de monitoramento e avaliação;
- 9.3.4. estratégia sistematizada de acompanhamento das políticas, incluindo cronograma de revisões periódicas;
- 9.3.5. mecanismos de coordenação entre órgãos centrais e setoriais para a gestão de políticas públicas financiadas com renúncias tributárias.

90. Em relação à ausência de demonstração dos resultados esperados pelos benefícios tributários concedidos, considerando a manifestação do Cmap (peça 107) de que já tem a prerrogativa de propor a extinção de programas que não alcançam os resultados esperados, além de estar realizando aprimoramentos capazes de proporcionar maior efetividade às suas decisões, com fundamento no art. 16, parágrafo único, inciso I, da Resolução TCU 315/2020, não será proposta recomendação sobre o tema.

91. Tendo em vista que o Cmap é uma instituição nova, assim como é recente a resolução que normatiza o processo de monitoramento da implementação das propostas de alteração das políticas públicas resultantes das avaliações desse Conselho (2020), cabe acompanhar o andamento e resultado das medidas no decorrer de futuras fiscalizações deste tribunal.

92. Quanto à divulgação de informações sobre renúncias tributárias cujos beneficiários sejam pessoas jurídicas (mudança do art. 198, §3º, inciso IV, do CTN pela Lei Complementar 187/2021), essa matéria está sendo tratada por este Tribunal em processo apartado às Contas de Governo 2021 (TC 000.560/2022-7).

93. No que tange à necessidade de regulamentação do art. 198, §3º, IV, do CTN, a manifestação da RFB (peça 109) é no sentido de que foram feitas análises iniciais dos problemas a serem resolvidos, com recomendação de instituição de um grupo de trabalho com o objetivo de analisar todos os casos e propor providências para o cumprimento desse dispositivo.

94. Na medida em que a RFB está adotando providências para dar cumprimento ao novel dispositivo legal, com fundamento no art. 16, parágrafo único, inciso I, da Resolução TCU 315/2020, não será proposta recomendação sobre o tema.

95. Contudo, a constituição de um grupo de trabalho, por si só, não resolve o problema de falta de transparência das renúncias fiscais, assim cabe acompanhar o andamento e resultado da medida, e o tema poderá ser objeto de avaliação posterior, no decorrer de outras fiscalizações deste tribunal.

### III.1.3 Ausência de tratamento tributário isonômico entre setores econômicos

96. A tributação federal sobre o consumo possui uma base de incidência fragmentada setorialmente, ou seja, o tratamento tributário é distinto tanto intersetores, quanto intrassetores. De fato, existem várias legislações tributárias definindo alíquotas, regimes de apuração,

hipóteses de (não) creditamento e regimes especiais de tributação diversos, assim como exceções a esses regimes.

97. Ocorre que a tributação deve buscar ser neutra e equitativa, de modo que as decisões de negócios sejam motivadas por considerações econômicas e não fiscais. E os contribuintes em situações semelhantes que realizam transações semelhantes devem estar sujeitos a níveis de tributação semelhantes (princípio da neutralidade da OCDE).

98. No mesmo sentido, o art. 150, inciso II, da CF/88 consagra o princípio da isonomia tributária (ou igualdade tributária), que veda aos entes federativos a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

99. A falta de neutralidade e de tratamento isonômico é verificada primeiramente na distribuição constitucional de competências tributárias entre os três níveis de governo, todos competentes para edição de leis que instituam tributos sobre o consumo.

100. Compete à União a instituição do Imposto sobre os Produtos Industrializados (IPI) (art. 153, inciso IV, CF/88), bem como de duas contribuições sociais que incidem sobre a receita proveniente de operações com bens e serviços: uma contribuição destinada ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) (art. 195, inciso I, alínea b, CF/88).

101. Os estados e o Distrito Federal tributam o consumo por meio do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) (art. 155, inciso II, CF/88). Já os municípios e o Distrito Federal tributam o consumo através do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) (art. 156, inciso III, da CF/88).

102. Assim, o desenho do federalismo fiscal brasileiro apresenta uma não neutralidade vertical, conforme observou a professora Melina Rocha no painel de referência para validação da matriz de achados (apêndice I), haja vista a fragmentação da base tributária sobre o consumo (renda ou faturamento, comércio de produtos industrializados, comércio de bens e prestação de serviços), por meio de cinco tributos (IPI, PIS/Pasep, Cofins, ICMS e ISS), que são instituídos pelos entes federativos (União, 26 estados, Distrito Federal e 5.570 municípios).

103. Esse tratamento tributário distinto tem potencial de interferir nas decisões de alocação de recursos dos investimentos tributários.

104. Outro fato que compromete a isonomia e a neutralidade tributária é a grande quantidade de regimes especiais de tributação. Conforme visto no tópico III.1.1, o Demonstrativo de Gastos Tributários da União (DGT – Base Efetivas 2017 e 2018) apresenta pelo menos setenta e sete regimes especiais de tributação, suportadas por uma infinidade de legislações.

105. Além da quebra da isonomia, as políticas de concessão de benefícios fiscais são formuladas sem estabelecer de forma clara os seus objetivos e metas conforme detalhado no item III.1.2 supra. Isso torna praticamente inexecutável a apuração de dados macroeconômicos para a avaliação do impacto das políticas de tributação sobre a economia.

106. Além dos regimes especiais de tributação, as legislações de IPI, PIS/Pasep e Cofins apresentam uma variedade infindável de alíquotas vigentes. A título de exemplificação, somente a Tabela do IPI (TIPI), contém mais de 400 páginas, com 21 seções, com uma infinidade de códigos de produtos, cada um com uma alíquota específica.

107. No que se refere a PIS/Pasep e Cofins, estas contribuições possuem duas alíquotas padrão: PIS/Pasep não cumulativo – 1,65% e Cofins não cumulativo – 7,6%; e PIS/Pasep cumulativo – 0,65%; Cofins cumulativo – 3% (peça 74). No entanto, a legislação de regência das referidas contribuições apresenta diversas outras hipóteses de alíquotas (arts. 4º a 8º-B, Lei 9.718/1998; art. 2º, Lei 10.637/2002; art. 2º, Lei 10.833/2003; art. 8º, Lei 10.865/2004).

108. Além da quantidade de alíquotas, estas não são de uma só espécie, subsistindo como regra geral alíquotas *ad valorem* (percentual a ser aplicado sobre uma base de cálculo) e, em hipóteses mais restritas, alíquotas específicas (importância em dinheiro que incide sobre uma

unidade de produto previsto em lei), como as alíquotas incidentes sobre a comercialização de álcool (art. 5º, §4º, Lei 9.718/1998).

109. Importante registrar que a multiplicidade de alíquotas é uma técnica pouco adotada em todo o mundo: da Silva (2018) registra que o *International Tax Dialogue* (2013) informa que 45% dos países que possuíam IVA em 2013, utilizavam uma única alíquota positiva, enquanto 25% optaram por utilizar duas; e apenas 8% utilizavam quatro ou mais. Também se constatou que 80% dos IVA instituídos ou reformados nos últimos 10 anos (de 1992 a 2013) utilizavam alíquota única, confirmando que a multiplicidade de alíquotas é prática cada vez mais em desuso nos sistemas tributários de todo o mundo.

110. No curso ministrado à equipe de auditoria pela FGV, foi informado que haveria ganhos de produtividade e melhoria na progressividade do sistema caso houvesse uma alíquota única na tributação sobre o consumo com a adoção do IVA.

111. Outro ponto que contribuiu para a quebra da neutralidade e do tratamento isonômico entre contribuintes é o fato de coexistirem dois sistemas de apuração da PIS/Pasep e Cofins (cumulativo e não cumulativo), sendo definidos sob diversos critérios subjetivos e objetivos (arts. 4º a 8º-B, Lei 9.718/1998; arts. 3º a 8º, Lei 10.637/2002; arts. 3º a 10, Lei 10.833/2003; arts. 15 a 18, Lei 10.865/2004; RFB – peças 74 e 77).

112. Conforme informando pela RFB (peça 77, p. 2), existem diversos critérios, tanto subjetivos quanto objetivos, para o enquadramento do contribuinte no regime cumulativo de apuração de PIS/Pasep e Cofins. A relação completa de critérios está detalhada no apêndice I. Sob critério residual, sujeitam-se ao regime não cumulativo todas as demais pessoas jurídicas e receitas que não estejam sujeitas ao regime cumulativo (peça 77, p. 4).

113. Além disso, no sistema não cumulativo, em que se aproveitam os créditos de tributos pagos nas etapas anteriores da cadeia de comercialização/produção, observa-se que nem todos os tributos pagos são considerados, apenas os que se enquadrem nas hipóteses de creditamento, sendo que existe uma multiplicidade de hipóteses de não creditamento (RIPI; art. 3º, Lei 10.637/2002; art. 3º, Lei 10.833/2003; arts. 15 a 18, Lei 10.865/2004).

114. Tais disfuncionalidades tornam a base de incidência fragmentada e complexa, dificultando ao órgão de administração fazendária apurar as alíquotas efetivas e/ou a carga tributária de cada setor da economia (RFB – peça 73).

115. Na visão dos gestores da RFB, o Sistema Tributário Nacional tem causado inúmeras distorções (desequilíbrios entre regiões e entre contribuintes) que precisam ser reduzidas. Ao comparar o efeito das renúncias fiscais ao da inflação galopante da década de 1980, em que não era possível ao agente econômico saber o “preço” para planejar os investimentos, concluem que as renúncias fiscais afetam a livre concorrência e distorcem as decisões de alocação de recursos e investimentos privados (entrevista RFB, peça 97).

116. Os incentivos fiscais distorcem a dinâmica econômica de tal forma que chegou-se à necessidade do próprio legislador ter que criar um novo incentivo para socorrer empresas nacionais de um setor que estavam sofrendo concorrência “desleal” de uma região do país que detêm constitucionalmente incentivo fiscal, como foi o caso verificado pelo Cmap/Secap, da Lei de Informática, em que essa política pública, efetivada por meio de renúncias tributárias, tem o objetivo de equalizar o regime fiscal da Zona Franca de Manaus com o restante do país (Relatório Cmap de avaliação da Lei de Informática – p. 15-17, disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/politicas/2019/subsidios/relatorio-de-avaliacao-cmas-2019-lei-de-informatica>. Acesso em 25 fev. 2022).

117. Sintetizando, o desenho do sistema tributário federal sobre o consumo, com seus inúmeras regimes especiais, infinidades de alíquotas, complexas regras de creditamento e existência simultânea de dois regimes de apuração (cumulativo e não cumulativo), além de ir de encontro ao princípio da neutralidade tributária, não atende postulados constitucionais

fundamentais, como a isonomia tributária, livre iniciativa, livre concorrência e defesa do consumidor (arts. 155, inciso II, art. 170, inciso IV e V, da CF/88).

118.Segundo a Coodenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB (peça 110), tanto o PL 3887/2020 como a PEC 110/2019 são iniciativas legais capazes de unificar a base de incidência, reduzir a quantidade de alíquotas, resolver problemas em relação ao creditamento de impostos e promover tratamento mais isonômico entre os contribuintes.

119.Contudo, diante da dificuldade de aprovação de reformas legislativas que simplifiquem a tributação sobre o consumo (conforme descrito no achado III.3), há que se estimular a adoção de medidas alternativas às duas iniciativas legislativas (PEC 110/2019 e PL 3887/2020) atualmente em trâmite e que contribuam para os mesmos objetivos.

120.Ante todo exposto, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, cabe recomendar ao Ministério da Economia e à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a adoção de medidas tendentes a unificar a base de incidência e/ou reduzir a quantidade de alíquotas dos tributos sobre o consumo, de modo a diminuir a fragmentação setorial, o quantitativo de alíquotas, as hipóteses de não creditamento e os regimes especiais de tributação, assim como promover o tratamento isonômico entre os setores nos termos do art. 150, inciso II, da Constituição Federal.

#### III.1.4 Não há paridade ao longo da cadeia de circulação dos bens

121.O sistema tributário federal sobre o consumo infringe a não neutralidade horizontal, pois (i) existem simultaneamente dois regimes de apuração de tributos: cumulativo, sujeito ao atendimento de vários critérios de enquadramento, e não cumulativo, com critério de enquadramento residual (quando não se enquadra no cumulativo); e (ii) no sistema não cumulativo, não é garantido ao contribuinte o creditamento pleno dos tributos recolhidos nas operações antecedente, o que redundaria em maior carga tributária para os agentes econômicos.

122.A neutralidade pressupõe que a carga tributária seja equânime em toda a cadeia de comercialização/produção, motivo pelo qual os países têm adotado o sistema não cumulativo de tributação sobre consumo, em que os tributos recolhidos nas etapas anteriores se tornam créditos a serem compensados no momento da venda do bem/produto/serviço, de modo que a tributação incida somente sobre o valor agregado da operação.

123.Ocorre que, na esfera federal, existem dois sistemas para apuração de PIS/Pasep e Cofins coexistindo simultaneamente:

a) PIS/Pasep e Cofins cumulativo (Lei 9.718/1998); e

b) IPI, PIS/Pasep e Cofins não cumulativo (Regulamento do IPI, Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003).

124.No que se refere ao sistema cumulativo, seu principal resultado é o efeito cascata, característico na tributação plurifásica, incidindo sobre todo o valor da operação, inclusive sobre os tributos recolhidos nas etapas anteriores da cadeia de comercialização/produção. Como neste sistema não há possibilidade de creditamento dos tributos recolhidos nas etapas anteriores, não há incidência somente sobre o valor agregado, o que acaba por majorar a carga tributária de quem opta por esse modelo de tributação.

125.Para atenuar a majoração da carga tributária, os legisladores estabelecem alíquotas menores no sistema cumulativo, como no caso do PIS/Pasep e Cofins que, no sistema cumulativo, possuem alíquotas gerais de 0,65% e 3%, respectivamente (art. 4º, inciso IV, da Lei 9.718/1998), enquanto no sistema não cumulativo as alíquotas gerais são 1,65% e 7,6%, respectivamente (art. 2º, Lei 10.637/2002; art. 2º, Lei 10.833/2003).

126.No entanto, a cumulatividade tende a provocar distorções econômicas, induzindo os agentes a verticalizarem sua cadeia por razões meramente tributárias, desconsiderando ou deixando em segundo plano aspectos de eficiência econômica, uma vez que no modelo cumulativo cadeias curtas recolhem menos tributos que cadeias longas (APPY, 2017). É o que

demonstram as tabelas comparativas dos regimes cumulativos e não cumulativos de PIS e Cofins, a seguir:

Tabela 2 - Tributação PIS/Cofins cadeia não verticalizada (cadeia longa)

Etapa de produção	Valor de Venda (A)	PIS/Cofins NÃO CUMULATIVO			PIS/Cofins CUMULATIVO		
		Alíquota <sup>1</sup> (B)	Débito (C = A* B)	Crédito (D)	Imposto devido (C-D)	Alíquota <sup>2</sup> (E)	Imposto devido (A* E)
Etapa 1	10	9,25 %	0,925		0,93	3,65 %	0,37
Etapa 2	20	9,25 %	1,85	0,93	0,93	3,65 %	0,73
Etapa 3	30	9,25 %	2,775	1,85	0,93	3,65 %	1,10
Etapa 4	40	9,25 %	3,70	2,78	0,93	3,65 %	1,46
Produto final	50	9,25 %	4,625	3,70	0,93	3,65 %	1,83
<b>Tributação total</b>					<b>4,65</b>		<b>5,49</b>

Legenda: (1)PIS/Pasep 1,65% e Cofins 7,6%; (2) PIS/Pasep 0,65% e Cofins 3%. Fonte: elaboração própria

Tabela 3 - Tributação PIS/Cofins cadeia verticalizada (cadeia curta)

Etapa de produção	Valor de Venda (A)	PIS/Cofins NÃO CUMULATIVO			PIS/Cofins CUMULATIVO		
		Alíquota <sup>1</sup> (B)	Débito (C = A* B)	Crédito (D)	Imposto devido (C-D)	Alíquota <sup>2</sup> (E)	Imposto devido (A* E)
Etapa 1	10	9,25 %	0,925		0,92	3,65 %	0,36
Etapas 2, 3, 4 e Produto final	50	9,25 %	4,625	0,925	3,70	3,65 %	1,82
<b>Tributação total</b>					<b>4,62</b>		<b>2,18</b>

Legenda: (1)PIS/Pasep 1,65% e Cofins 7,6%; (2) PIS/Pasep 0,65% e Cofins 3%. Fonte: elaboração própria

127.O sistema cumulativo também promove vantagem competitiva ao agente importador, em relação aos agentes do mercado doméstico produtor. Enquanto o importador está sujeito à única ou a poucas etapas de tributação, o produtor do mercado doméstico está sujeito a mais etapas

de tributação e, como já visto, a carga tributária fica mais onerada pelo efeito cascata (tributo sobre tributo).

128. Por outro lado, na não cumulatividade, inexistente influência da tributação na decisão de importar ou consumir do mercado interno, pois a carga tributária é constante e incidente somente sobre o valor agregado, restando a decisão sujeita apenas a critérios de eficiência econômica.

129. Contudo, no sistema não cumulativo, especialmente em relação ao PIS/Pasep e Cofins, existem hipóteses de exclusão de determinadas pessoas (critérios subjetivos) e receitas (critérios objetivos) do seu âmbito de incidência, casos em que estarão automaticamente no sistema cumulativo ou, somente no caso de manifestação expressa, sujeitos ao sistema não cumulativo (peça 77, p. 2-4).

130. Mesmo no sistema não cumulativo, a tributação federal contém disfuncionalidades na apuração dos créditos de IPI, PIS/Pasep e Cofins devidos ao contribuinte (arts 226 a 258 do RIPI; arts. 2º e 3º da Lei 10.637/2002; arts. 2º a 4º da Lei 10.833/2003; arts. 15 a 18 da Lei 10.865/2004). Dessa forma, o valor dos créditos não guarda correspondência com o montante do tributo incidente nas operações anteriores, tendo prevalência a tradição do crédito físico (pela qual somente aquisições de produtos para revenda ou insumos que se agregam fisicamente ao produto comercializado dão direito a crédito, excluindo todas as demais operações tributadas, como ativo fixo, energia, e bens de consumo). Conforme leciona o professor Silva (2018), os efeitos dessas disfuncionalidades do sistema de apuração não cumulativo são evasões, elusões e fraudes fiscais.

131. Além das legislações do IPI, da PIS/Pasep e Cofins não garantirem o creditamento pleno, outra disfuncionalidade que afeta a neutralidade do sistema é a restrição ao ressarcimento financeiro do saldo credor devido aos contribuintes. As legislações do IPI, da PIS/Pasep e Cofins informam que os saldos credores verificados em determinado período devem ser transferidos para os períodos subsequentes, a fim de serem (arts. 256, 268 e 269 do RIPI; art. 3º, §4º, das Leis 10.637/2002 e 10833/2003; art. 15, §2º, da Lei 10.685/2004; arts. 48 a 56 da IN RFB 2.055/2021):

- a) compensados com futuros débitos; ou
- b) em situações específicas, compensados com débitos de outros tributos; ou
- c) somente em caso esgotadas as hipóteses anteriores e restando saldo credor, o ressarcimento financeiro direto ao contribuinte.

132. O professor Lisboa (2021) informa que no modelo não cumulativo de IVA, não existe acúmulo de crédito tributário, exceto no caso de haver regras que prevejam alíquotas menores ao longo da cadeia ou saídas não tributadas, que é o caso das exportações.

133. Desse modo, a existência do sistema de apuração cumulativo e o não creditamento amplo e tempestivo no sistema de apuração não cumulativo provocam distorções nas decisões de negócio dos agentes econômicos e provocam a perda de competitividade do produto manufaturado nacionalmente em relação ao produto importado.

134. Portanto, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, cabe recomendar ao Ministério da Economia e à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a adoção de providências para reduzir a complexidade da apuração dos créditos de IPI, PIS/Pasep e Cofins e eliminar os entraves ao ressarcimento financeiro destes tributos aos contribuintes.

### III.2. Complexidade da tributação sobre o consumo no Brasil gera elevados custos para empresas e para a fiscalização

135. Inicialmente cabe breve introdução dos conceitos principiológicos que serão elencados neste tópico. Por complexidade, entende-se aqui abrangidos os princípios basilares em um sistema tributário contemporâneo: certeza, simplicidade e eficiência tributária, e, corolário do princípio da certeza, as regras tributárias devem possibilitar aos contribuintes a antecipação das

consequências tributárias de uma transação. A ausência dessa possibilidade de antecipação afeta a segurança jurídica nas transações econômicas executadas.

136. A segurança jurídica, aliás, também se reveste de caráter principiológico para o estudo do direito tributário, resguardando o contribuinte de surpresas e determinando que a lei e os instrumentos que instituíram o tributo devem conter de forma clara todos os elementos capazes de configurar a relação obrigacional tributária: o quanto se deve pagar, a quem pagar, por que se deve pagar e as consequências da inadimplência e todos os demais elementos necessários ao cumprimento das obrigações acessórias.

137. Por sua vez, o princípio da eficiência abrange duas perspectivas: a do contribuinte e a da administração fazendária. A primeira está relacionada principalmente aos custos de conformidade (*compliance*) despendidos pelo contribuinte no cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias). Já a segunda se relaciona aos custos administrativos despendidos pelos governos por meio das administrações fazendárias nos três níveis federativos na gestão de todo o processo tributário em sentido *lato sensu*.

138. Ainda, cabe pontuar que como preceituado nas condições da estrutura tributária de Ottawa (OCDE, 1998), realizada no âmbito da OCDE, os princípios da clareza e da eficiência, juntamente com a neutralidade, eficácia e flexibilidade, são amplamente aplicáveis aos IVAs tanto no comércio doméstico quanto no internacional.

### III.2.1 Elevada complexidade da tributação federal sobre o consumo.

139. Nas análises proferidas no decorrer da auditoria, restou por evidenciado que as normas de tributação sobre o consumo no Brasil padecem de clareza e simplicidade.

140. O atual modelo brasileiro de tributação sobre o consumo é caracterizado pela coexistência de cinco tributos (PIS e Cofins sobre o faturamento, além de IPI, ICMS e ISS) e por uma quantidade significativa de legislações editadas pelos vários entes federativos (União, 26 estados, Distrito Federal e 5570 municípios).

141. Para a efetivação dessa estrutura tributária, existem várias legislações tributárias definindo alíquotas, regimes de apuração, hipóteses de (não) creditamento e regimes especiais de tributação diversos, assim como exceções a esses regimes (conforme descrito no achado III.1.3).

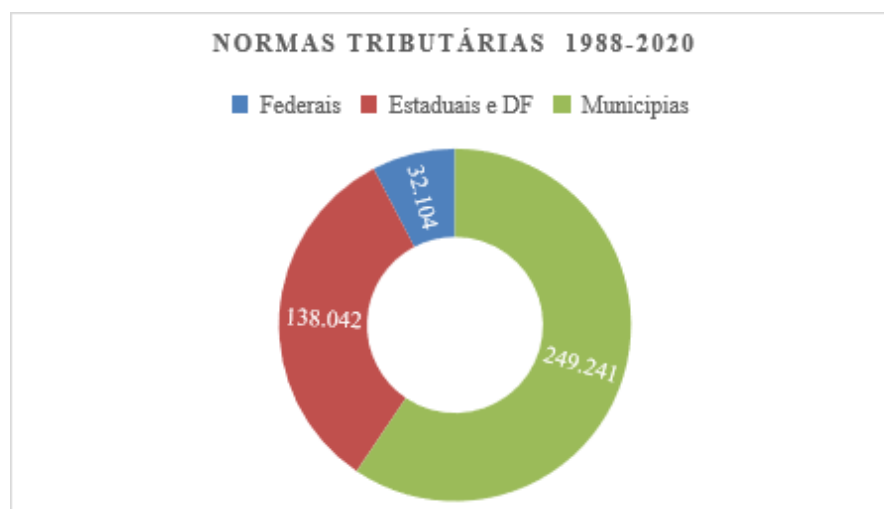
142. Toda essa estrutura de legislações gera custos adicionais ao setor privado (custo de *compliance*), assim como aumentam as incertezas sobre o montante de tributo a ser pago tanto para fisco quanto para o contribuinte, o que aumenta a insegurança jurídica, bem como o grau de litigiosidade e de contencioso.

143. Como dito na seção introdutória deste tópico, a estrutura tributária de Ottawa/OCDE (OCDE, 1998) preconizou como pilar de um Sistema Tributário de Referência a observância aos princípios da certeza e simplicidade. Considerando a pretensão do Brasil de ingressar na OCDE, faz-se necessária a contemplação, como critérios, de tais princípios em uma análise do sistema tributário atual, bem como na busca da efetivação destes em uma futura estrutura tributária.

144. Ainda, em termos de critério, reitera-se os ditames do art. 37 da CF/1988 que, após Emenda Constitucional 19/1998, elencou o princípio da eficiência ao *status* constitucional na pirâmide de normas.

145. No ordenamento jurídico pátrio, de acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT (2020), entre 1988 e 2020 foram editadas 419.387 normas tributárias no Brasil, sendo: 32.104 normas federais, 138.042 normas estaduais, 249.241 normas municipais.

Gráfico 4 - Quantitativo de normas tributárias no Brasil (1988-2020)



Fonte: IBPT, Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 32 Anos da Constituição Federal de 1988. (disponível em <https://dpoffice.com.br/wp-content/uploads/2020/11/Estudo-Quantidade-de-Normas-32.pdf>, consultado em 23/2/2022)

146. Em um recorte apenas das legislações inerentes e vigentes quanto ao IPI, PIS e Cofins, de acordo com informações fornecidas pela RFB (peça 30), esses tributos estão sistematizados em 45 normas, resultando em mais de 3.084 artigos (peça 98).

147. Ademais, soma-se a essa infinidade de normas, as obrigações acessórias decorrente dessas obrigações principais. Apenas em termos exemplificativos, o IPI, em suas normas de regulamentação (Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, c/c Decreto 7.212, de 15 de junho de 2010), apresenta mais de 255 artigos versando sobre obrigações acessórias. Isso insere mais complexidade ao sistema e a necessidade de simplificação, também, da prestação dessas obrigações acessórias. Contudo, a simplificação das obrigações acessórias é limitada pela complexidade da obrigação principal (entrevista RFB, peça 97).

148. Esse emaranhado de normas gera até mesmo no órgão de gestão fazendária (RFB) incerteza na apresentação completa de todos os normativos afetos aos tributos analisados. Logo, o quantitativo de normas pode ser ainda maior, mas nem o próprio agente fazendário tem o total conhecimento de todas as leis afetas a esses tributos, como depreende-se da manifestação da RFB: “Dado o grande número de benefícios fiscais referentes às supracitadas contribuições e a legislação substancialmente esparsa, é possível que algum benefício específico não tenha sido contemplado na tabela” (peça 9, p.2).

149. A complexidade na estruturação tributária dos tributos sobre o consumo gera dificuldade na gestão analítica do sistema. Em questionamento proferido em despacho pela equipe de auditoria (peça 40, p.6) foi solicitada a lista dos benefícios fiscais que constituam regimes setoriais diferenciados de tributação de IPI, PIS e Cofins por setor/atividade na União. Em resposta, dada a elevada complexidade, a RFB informou que seriam necessários estudos específicos para a prospecção dessas informações (peça 73, p. 2).

Em relação ao item nº 3, para o cálculo da carga tributária total, necessita-se do valor do PIB e do total das arrecadações das três esferas de governo. Por sua vez, o cálculo da carga tributária setorial necessita das mesmas informações, porém setorialmente. Assim, a informação requerida, além de **necessitar de um estudo específico** de prospecção, depende de informações não disponíveis neste Centro de Estudos. Para saber as alíquotas mínimas, máximas e modal do IPI, PIS e Cofins por setor, também se mostra necessário a **realização de um estudo específico** para aferir a viabilidade técnica da extração deste tipo de informação. (grifos acrescidos)

150. Outro ponto que fomenta a complexidade tributária são os incipientes instrumentos para dar transparência ao sistema, inclusive quanto à elucidação dos critérios interpretativos do fisco sobre o tributo. Essa divulgação é feita por meio das súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e Acórdãos publicados no site da RFB. Porém, a consulta no site, como demonstrada em entrevista com a RFB, é de baixa usabilidade, se mostrando ação complexa até para os próprios auditores do órgão.

151. Ainda quanto à transparência, cumpre destacar a ausência de uniformização de entendimentos entre as diversas instâncias do processo administrativo tributário. Tal fato já foi evidenciado por este Tribunal que detectou que: as decisões do Carf não vinculam as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ), exceto se forem súmulas vinculantes aprovadas pelo Ministro da Economia; as DRJ (que observam as instruções normativas da RFB) e o Carf não adotam o mesmo marco normativo para fundamentar as suas decisões (Acórdão 336/2021-TCU-Plenário, proferido no TC 038.047/2019-5, itens 46-48 do relatório de auditoria); não há a consolidação prevista no art. 212 do CTN (Acórdão 1105/2019-TCU-Plenário, proferido no TC 015.289/2018-4, itens 58-66 do relatório de auditoria); e o tempo de resposta ao instituto de consulta quanto à interpretação da legislação tributária é elevado (Acórdão 1105/2019-TCU-Plenário, proferido no TC 015.289/2018-4, itens 70-76 do relatório de auditoria).

152. Essa não uniformização do entendimento entre as diversas instâncias, decorrente da complexidade das normas e da estrutura normativa estabelecida, viabiliza interpretações razoáveis em sentidos contrários mesmo dentro do fisco e gera insegurança jurídica nas transações dos agentes econômicos, abrindo assim a possibilidade de tratamento diverso de contribuintes que se encontram em situações análogas, em um afronte ao princípio da neutralidade também tratado nesse trabalho.

153. Evidenciando essa não uniformização, em recente manifestação (Portaria ME n. 12975, de 10/11/2021, disponível em <http://carf.economia.gov.br/noticias/2021/arquivos-e-imagens/portaria-me-no-12975-sumulas-carf-atribui-efeito-vinculante.pdf>), o Ministro da Economia concedeu caráter vinculante a 22 súmulas do Carf. Porém, na mesma oportunidade, deixou de reconhecer esse caráter a outras quatro súmulas (de números 168, 173, 181 e 182). Sem adentrar no mérito desses julgados, nesses quatro casos, restou por estabelecida potencial confusão jurídica interpretativa em que a RFB e o Carf não compartilham, e nem são compelidos a seguir, o mesmo entendimento. Resultando, em última análise, em mais contencioso.

154. Apenas para exemplificar a situação, apresentam-se alguns casos concretos sobre litígios quanto à interpretação da legislação:

- (i) dúvidas quanto a incidência (ou não) de tributo sobre o consumo na comercialização de software, ou da incidência de IPI na revenda de produtos importados (RE 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, j. 10.11.98; Medida Cautelar na ADI 1.945, Red. p/ Ac. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 26.05.2010; ADI 5.659, Rel. Dias Tofoli, Plenário, j. 29.10.2020; EREsp 1.411.749/PR, rel. p/ ac. Min. Ari Pargendler, 1ª Seção, j. 11.06.2014; EREsp 1.403.532/SC, Rel. p/ Ac. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, J. 14.10.2015; STF - RE 946.648, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, J. 28.08.2020).
- (ii) no caso de tributação de novas tecnologias, é comum surgirem conflitos entre competências tributárias distintas. Um exemplo é a tributação da impressão 3D. Segundo soluções de consulta da RFB, as operações envolvendo impressões 3D são industrializações, sendo devido o IPI, com exceção da industrialização por encomenda (FOSSATI e NAVARRO, 2021). Assim, está sendo discutido judicialmente, o enquadramento, para fins de incidência tributária, da impressora

- digital, se corresponde à atividade de industrialização ou de prestação de serviços, com vistas a tributação também por estados (ICMS) e municípios (ISS);
- (iii) Veículos Aéreos Não Tripulados (Vant), em inglês drones, têm uma alíquota de IPI que varia de acordo com a finalidade de utilização do produto (FOSSATI e NAVARRO, 2021);
  - (iv) recentemente ocorreu o caso, de repercussão nacional, na indeterminação da classificação, para fins de tratamento tributário e análise de aplicação de políticas *antidumping*, dos calçados da marca Crocs como “sapatos impermeáveis” ou “sandálias de borracha”. Em um primeiro momento, o calçado f155, foi classificado como sapatos impermeáveis pelo auditor fiscal que analisava a importação, porém, após os trâmites processuais, a 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do Carf (processo Carf: 10314.720037/201562) firmou o entendimento de que só pode ser considerado impermeável o calçado que for coberto até a altura do tornozelo e enquadrado o calçado como sandálias de borracha.

155. Os exemplos acima narrados, que varrem desde inovações (Impressora 3D e o Vant) e se estendem a produtos tradicionais (sandálias de borracha), ilustram a complexidade do sistema tributário brasileiro. As consequências dessa complexidade são, entre outras, uma insegurança jurídica na ação do contribuinte e um custo administrativo, principalmente de contencioso, para a solução da lide.

156. Nessa linha de afronte ao princípio da segurança jurídica, cabe tecer pequenos comentários sobre os encaminhamentos relativos à inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, conhecida popularmente como “tese do século”.

157. A supra tese decorre de julgado que se alongou por duas décadas e o STF, em 2017, firmou entendimento pela inconstitucionalidade. Porém, apenas em 2021, em decisão no âmbito de Embargos de Declaração opostos pela União, foram modulados os efeitos de tal entendimento. Assim foi possível projetar um impacto financeiro de mais de R\$ 350 bilhões aos cofres da União.

158. Com a modulação, foram criadas duas categorias de contribuintes: aqueles que entraram com a ação até 15/3/2017 (data da decisão do STF) e os que ajuizaram depois dessa data. A primeira faz jus a receber a compensação do valor pago a mais nos cinco anos anteriores, já a segunda poderá recuperar apenas daquela data em diante. Caso tal modulação não fosse imposta, o impacto projetado seria superior a meio trilhão de reais (R\$ 500.000.000,00).

159. A modulação, apesar de necessária, principalmente em um cenário de crise fiscal, para amortecer os impactos financeiros aos cofres públicos em prol da coletividade, criou tratamento tributário diferenciado a contribuintes que se encontravam em situações análogas. As origens da “tese do século” são consequência da desobediência ao princípio da clareza e certeza e seus desdobramentos propiciaram, por causa dos efeitos da modulação, uma violação ao princípio da neutralidade.

160. Cabe destacar, sobre a “tese do século”, que esta auditoria não teve o objetivo de avaliar os impactos financeiros de seu desenrolar, mas de utilizá-la como evidência da inobservância do princípio da clareza no ordenamento jurídico tributário brasileiro.

161. Em análise, a atual distribuição de competência legislativa cumulativa tributária sobre o consumo nos 3 níveis federativos possibilitou a criação de uma estrutura tributária multiníveis complexa, gerando fragmentação da base tributária, o que viabilizou a tese supracitada. Dado o sucesso do pleito, incentivou a construção de novas teses (filhas da “tese do século”) que devem prosseguir no Judiciário nos próximos anos. Isso realimenta a “cultura do litígio tributário”, aumenta o contencioso e fortalece o cenário de insegurança jurídica.

162. Avançando, percebe-se que a ação positiva do Estado, na criação de regimes especiais com o intuito de propiciar ambiente mais competitivo para agentes em situações mais vulneráveis,

insere mais complexidade no sistema tributário. Como exemplo, consta na publicação Doing Business Subnacional Brasil 2021 (capítulos 6 e 9) que o programa “Simples Nacional” seria disfuncional e complexo, pois neste regime a carga tributária apresentaria enormes variações conforme a situação de cada empresa.

163. Também, com relação a conduta do Estado, muitas ações estatais propiciam um aumento do “*tax gap*” (diferença entre o que poderia ser arrecadado e o que de fato se arrecada em determinado sistema tributário). Entre essas ações que contribuem para o “*tax gap*”, em linha com a presente análise, citam-se (LAMADRID, 2020): (i) a falta de clareza da legislação; (ii) a imprevisibilidade e a inconsistência do fisco acerca de temas correlatos para contribuintes em situação análoga; (iii) mora dos órgãos julgadores na definição de temas tributários relevantes, bem como posicionamentos antagônicos; e (iv) burocracia considerável e falta de estímulos à conformidade em relação a legislação tributária.

164. Outra conduta estatal que impacta o “*tax gap*” é a ausência da análise de impacto regulatório, como preconiza o art. 5º da Lei 13.874/2019. De acordo com a RFB, baseado no decreto 10.411, de 2020 (que regulamentou o supracitado art. 5º da Lei 13.874/2019) não cabe a ela realizar análise de impacto em projetos de lei, e sim em normativos internos do próprio órgão. Ainda segundo a RFB, as análises são devidas para dispositivos editados a partir de 15/4/2021, e nenhum normativo do órgão se enquadra no caso (peça 88).

165. Todos esses pontos que inserem complexidade ao sistema não só aumentam o “*tax gap*” como dificultam a sua mensuração. E, como relatado em estudo proferido por Neil Warren da *School of Taxation and Business Law* da Universidade de Nova Gales do Sul (UNSW Sydney) (WARREN, 2018) o “*tax gap*” não se limita à avaliação da diferença do projetado com o arrecadado (perdas fiscais), mas também serve como medida de verificar se a norma tributária está sofrendo alguma distorção em sua implementação e administração, distanciando-se do fim a que se dedicava.

166. Nota-se, pelo exposto, a necessidade urgente de uma reforma tributária que ataque a complexidade das normas tributárias brasileiras afetas ao consumo, com o intuito de aderir o sistema tributário nacional aos princípios da clareza e certeza, mitigando assim a insegurança jurídica nas transações econômicas.

167. Ainda, depreende-se que o ponto central da complexidade tributária se origina na lei (em sentido amplo ou estrito) que cria a obrigação principal. Essa complexidade se reverbera nas normas infralegais e obrigações acessórias que acabam incorporando essa complexidade, o que agrava ainda mais o sistema e limita a efetividade das medidas para desburocratizar e simplificar a tributação sobre o consumo.

168. Soma-se a isso a ausência de uniformização, por parte dos órgãos da administração tributária, da interpretação da legislação (tema já enfrentado por este Tribunal no Acórdão 336/2021-TCU-Plenária, de 24/2/2021, de relatoria do Ministro Bruno Dantas).

169. Tudo isso acaba por gerar uma complexidade secundária, pois decorrente da ausência de clareza da norma primária, que viabiliza entendimentos dissonantes mesmo dentro do fisco e cuja não uniformização fomenta a insegurança jurídica para o contribuinte quanto à apuração do tributo a ser pago.

170. O efeito de todo esse arranjo complexo de normas e sistema é o aumento: de erros de interpretação no cálculo e pagamento dos tributos pelos contribuintes; do contencioso tributário administrativo e judicial nos três níveis de governo; do “*tax gap*”, em função da sonegação, fraude tributária e planejamento tributário abusivo (incluindo o aumento excessivo de contestações das empresas no judiciário devido ao “teste de teses inovadoras” como descrito no relatório do contencioso que acompanha o Acórdão 336/2021-TCU-Plenária); e do custo de *compliance* para os contribuintes (tema tratado mais a frente neste relatório).

171. Segundo a Coodenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB (peça 110), o PL 3887/2020, enviado ao Congresso Nacional, promove a simplificação da tributação federal sobre o

consumo, mas os problemas apontados na tributação subnacional sobre o consumo extrapolam a alçada federal. Esta simplificação só seria alcançada por meio da PEC 110/2019, com uma abordagem ampla afeta a toda tributação sobre o consumo, que passaria a ser tributada por apenas dois tributos: a CBS, no âmbito federal; e o IBS, no âmbito subnacional.

172. Pelo exposto, vislumbra-se propor o encaminhamento do presente relatório ao Congresso Nacional, para dar o conhecimento da importância de promover as alterações normativas e/ou propostas legislativas necessárias para simplificar a tributação federal sobre o consumo, nos termos do art. 37, “caput”, da Constituição Federal.

### III.2.2 Elevados custos de conformidade e de fiscalização da tributação federal sobre o consumo

173. De acordo com dados analisados durante a auditoria, o Sistema Tributário Nacional apresenta indicadores de custo de conformidade e fiscalização acima dos padrões nacional e internacionais, o que demonstra uma ineficiência do sistema tributário nas duas perspectivas: a do contribuinte e a do fisco.

174. O princípio da eficiência tributária, como já narrado, foi considerado um dos balizadores de um Sistema Tributário de Referência na Estrutura Tributária de Ottawa/OCDE (OCDE, 1998). Logo, na busca pela efetivação desse princípio, é essencial que os custos de conformidade para as empresas e os custos administrativos para as autoridades fiscais sejam minimizados ao máximo.

175. No ordenamento pátrio, pelo seu turno, após a edição da Emenda Constitucional 19/1998, o princípio da eficiência foi elevado a status constitucional, bem como, ainda no texto constitucional, cabe destaque também o princípio da duração razoável do processo, constante do art. 5º, inciso LXXVIII, da CF/1988.

176. Já em nível infraconstitucional, no art. 24 da Lei 11.457, de 16/3/2017 (que dispõe sobre a Administração Tributária federal), consta que é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

177. Nesse ponto, abre-se pequeno parêntese para salientar que, a despeito do art. 24 da Lei 11.457/2017 estar no capítulo reservado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) na citada norma, esse artigo é de aplicabilidade a toda Administração Pública em linha ao entendimento proferido no Resp 1.138.206/RS, do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Tal questionamento já foi enfrentado por este Tribunal no TC 006.805/2021-3 e decisão no mesmo sentido foi proferida no item 1.6.1 do Acórdão 2392/2021 - TCU – Plenário, de 6/10/2021, relator Ministro Aroldo Cedraz.

178. Retomando, soma-se a esses critérios, a instituição do Selo de Desburocratização e Simplificação, estabelecido no art. 7º, parágrafo único, da Lei 13.726, de 8/10/2018, que se destina a reconhecer e a estimular projetos, programas e práticas que simplifiquem o funcionamento da Administração Pública e melhorem o atendimento aos usuários dos serviços públicos.

179. Avançando, em termos de referência internacionais, a Ferramenta de Avaliação e Diagnóstico da Administração Tributária (TADAT, em inglês) fornece, como definido no próprio documento da instituição, um meio padronizado para avaliar a situação dos principais componentes do sistema de administração tributária de um país e sua maturidade no contexto da boa prática internacional (disponível em: <https://www.tadat.org/fieldGuide>, consultado em 23/3/2022).

180. A TADAT apresenta área de resultados de desempenho voltado para a avaliação de resolução eficiente de litígios tributários, que avalia como indicador se a revisão administrativa é concluída em pelo menos 90% dos casos dentro de 90 dias ou no prazo regulamentar, o que for menor.

181. O Brasil é reconhecido internacionalmente por apresentar um dos sistemas tributários mais complexos do mundo, com uma alta carga tributária e longos processos e, a despeito de os tributos serem declarados e pagos on-line, as empresas enfrentam vários obstáculos para cumprir com as suas obrigações principais e acessórias junto aos fiscos.

182. Toda essa complexidade repercute na dificuldade e no alto custo de implementação de programas de *compliance* por parte das empresas no Brasil. O alto custo foi constatado em estudo do *Doing Business* do Banco Mundial (2018), que apontam que, no Brasil as, empresas gastam 1.958 horas por ano para cumprir o *compliance* tributário, o que coloca o Brasil na 184ª posição de um total de 190 economias pesquisadas.

183. Cabe ressaltar que o estudo do *Doing Business*, apesar de encerrado devido a problemas éticos do antigo comando do Banco Mundial, merece citação, não como critério, mas como forma de corroborar o apontamento. A colocação do Brasil nas últimas posições em termos de complexidade tributária é confirmada por outras publicações, a exemplo do estudo desenvolvido em conjunto por duas universidades alemãs, a LMU, de Munique, e a Universidade de Paderborn. Tal estudo mede a complexidade tributária enfrentada pelas empresas multinacionais em cada país, e coloca o Brasil na posição 60 de um total de 69 países pesquisados (disponível em: <https://www.taxcomplexity.org/>, consultado em 20/3/2022).

Figura 1 - posição do Brasil no ranking *Tax Complexity*

	GERMANY	ARGENTINA	BRAZIL
Overall Tax Complexity	0.37 <sup>38</sup>	0.43 <sup>58</sup>	0.44 <sup>60</sup>
✓ Tax Code Complexity ⓘ	0.49 <sup>48</sup>	0.55 <sup>61</sup>	0.43 <sup>31</sup>
Additional Taxes ⓘ	0.38 <sup>56</sup>	0.47 <sup>63</sup>	0.11 <sup>16</sup>
(Alternative) Minimum Tax ⓘ	0.27 <sup>54</sup>	0.03 <sup>13</sup>	0.09 <sup>27</sup>
Capital Gains ⓘ	0.42 <sup>34</sup>	0.59 <sup>65</sup>	0.36 <sup>19</sup>
CFC-Rules ⓘ	0.65 <sup>60</sup>	0.70 <sup>64</sup>	0.67 <sup>63</sup>
Corporate Reorganization ⓘ	0.63 <sup>58</sup>	0.62 <sup>56</sup>	0.59 <sup>49</sup>
Depreciation ⓘ	0.32 <sup>14</sup>	0.46 <sup>46</sup>	0.40 <sup>29</sup>
Dividends ⓘ	0.42 <sup>34</sup>	0.61 <sup>66</sup>	0.24 <sup>16</sup>
General Anti-Avoidance ⓘ	0.57 <sup>41</sup>	0.69 <sup>63</sup>	0.30 <sup>14</sup>
Group Treatment ⓘ	0.55 <sup>60</sup>	0.30 <sup>31</sup>	0.27 <sup>24</sup>
Interest ⓘ	0.49 <sup>37</sup>	0.60 <sup>63</sup>	0.47 <sup>29</sup>
Investment Incentives ⓘ	0.40 <sup>19</sup>	0.49 <sup>27</sup>	0.60 <sup>54</sup>
Loss Offset ⓘ	0.48 <sup>47</sup>	0.57 <sup>62</sup>	0.36 <sup>25</sup>
Royalties ⓘ	0.49 <sup>46</sup>	0.48 <sup>41</sup>	0.51 <sup>52</sup>
Statutory Tax Rate ⓘ	0.24 <sup>15</sup>	0.48 <sup>59</sup>	0.30 <sup>23</sup>
Transfer Pricing ⓘ	0.76 <sup>65</sup>	0.69 <sup>49</sup>	0.71 <sup>54</sup>
✓ Tax Framework Complexity ⓘ	0.25 <sup>28</sup>	0.31 <sup>45</sup>	0.44 <sup>69</sup>
Guidance ⓘ	0.27 <sup>30</sup>	0.37 <sup>60</sup>	0.48 <sup>68</sup>
Enactment ⓘ	0.35 <sup>47</sup>	0.25 <sup>20</sup>	0.38 <sup>48</sup>
Payment & Filing ⓘ	0.15 <sup>28</sup>	0.30 <sup>54</sup>	0.41 <sup>69</sup>
Audits ⓘ	0.27 <sup>19</sup>	0.39 <sup>40</sup>	0.47 <sup>59</sup>
Appeals ⓘ	0.20 <sup>20</sup>	0.25 <sup>36</sup>	0.46 <sup>67</sup>

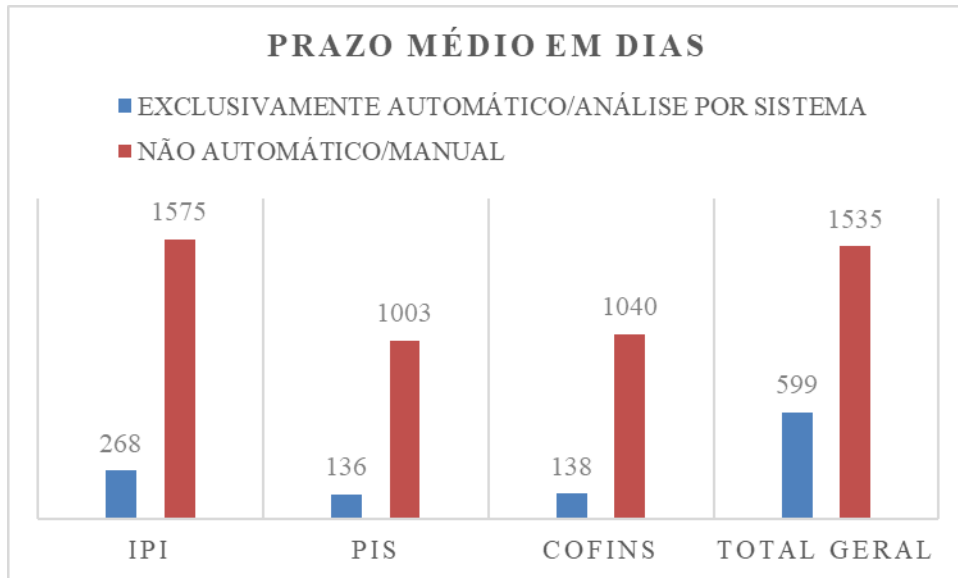
Fonte: <https://www.taxcomplexity.org/>

184. Ainda em um cenário internacional, a OCDE (2018) registrou que o “sistema tributário brasileiro é um impulsionador importante de custos para empresas e reduz, substancialmente, os retornos sobre o investimento, devido ao nível de imposto e aos custos de conformidade”.

185. A consequência lógica dessa alta complexidade é um crescente aumento de litígios, que afeta os custos de conformidade, devido à necessidade de provisionamento do crédito e de contratação de advogados, bem como afeta as receitas tributárias, as quais são utilizadas para fazer frente à resolução dos litígios, desencadeando assim um ciclo de ineficiência tributária.

186. Em número, de acordo com informações fornecidas pela RFB, o tempo médio em dias para processamento de pedidos de restituição de tributos em geral era de 1.535 dias em dezembro de 2020 (peça 87, p.2). Considerando os tributos afetos ao consumo (IPI, Cofins e PIS), temos a situação demonstrada do gráfico abaixo, segregados por tipo de tributo e forma de processamento de pedido de restituição/ressarcimento/compensação: se automática ou manual.

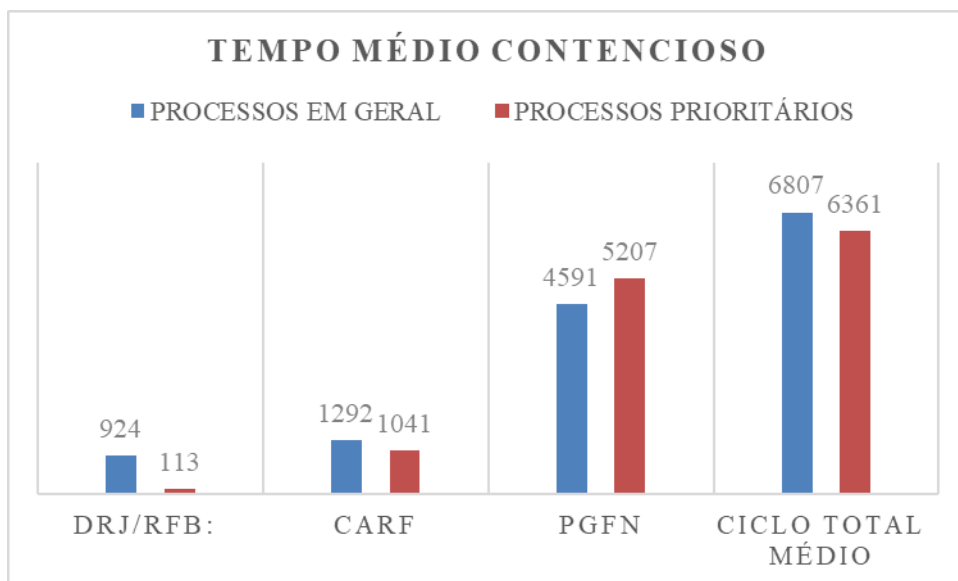
Gráfico 5 – Prazos de processamento de pedidos de restituição pela RFB



Fonte: elaboração própria a partir dos dados apresentados na peça 87

187. Já no contencioso, os prazos de duração de processo também são elevados, como demonstrado no gráfico abaixo. Em média, em um caminho crítico, um processo que passe por todas as instâncias pode levar em média 6.807 dias (mais de 18 anos), apurado em 12/2020, para se desenrolar.

Gráfico 6 - Tempo médio dos processos do contencioso tributário em cada instância

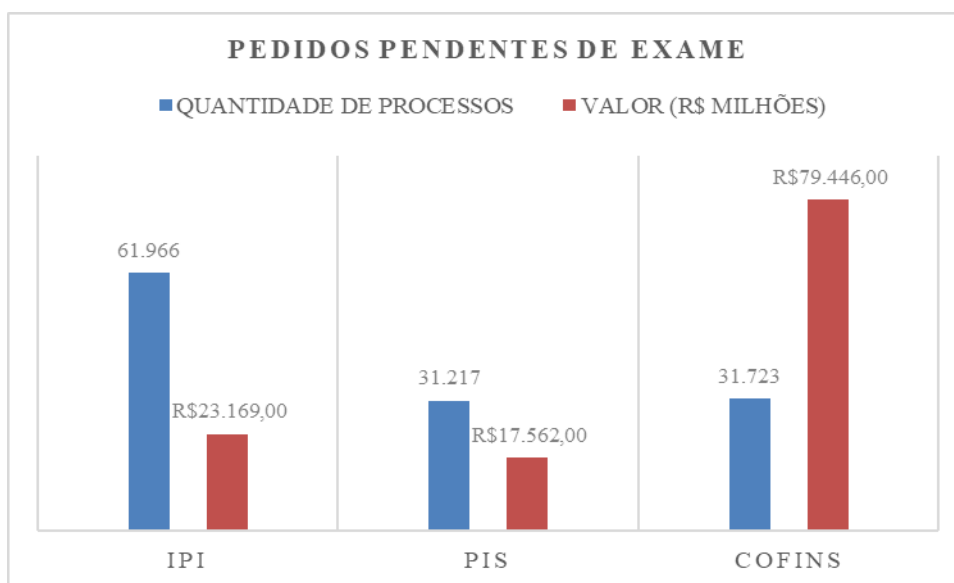


Fonte: elaboração própria a partir dos dados apresentados nas peças 63, 76 e 79.

188. Da análise dos números constantes nos gráficos 5 e 6, resta por evidenciar que os prazos despendidos no processamento de pedidos de restituição de tributos e no contencioso tributário em todas as suas instâncias superam o prazo determinado no art. 24 da Lei 11.457/2017 (360 dias), bem como supera o recomendado na TADAT (90 dias).

189. Em termos de estoques de pedidos de restituição, em dezembro de 2020, havia 2.676.389 pedidos de restituição/ressarcimento de tributos em geral pendentes de exame pela administração, que representavam um montante de R\$ 460 bilhões (peça 87). Considerando-se apenas o IPI, PIS e Cofins, a situação é a exposta abaixo.

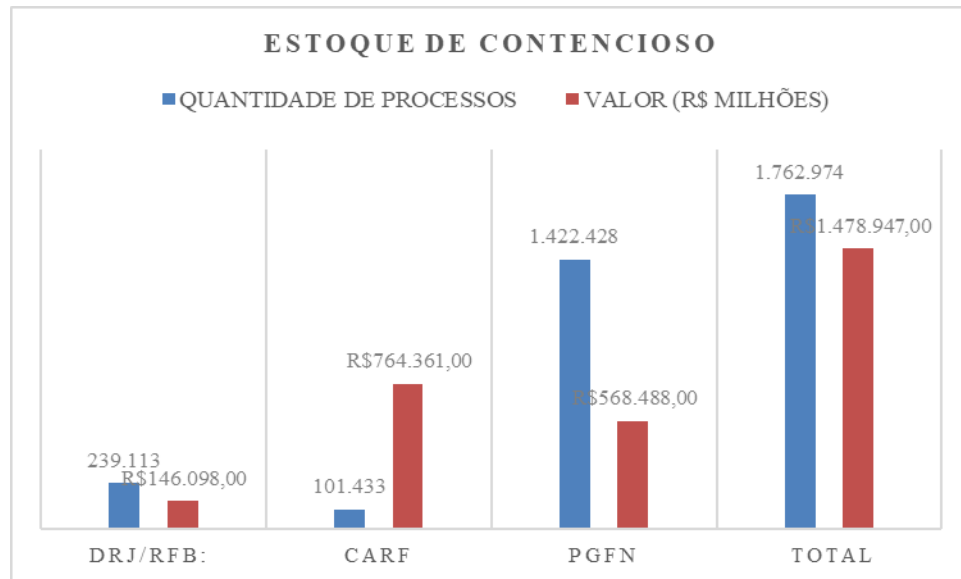
Gráfico 7 - Pedidos de restituição pendentes de exame



Fonte: elaboração própria a partir dos dados apresentados na peça 87.

190. Avançando a análise de estoque para o contencioso, esse também padece da mesma situação crítica, como demonstrado na figura abaixo, apresentando números elevados aos moldes dos pedidos de restituição. Os números apresentados referem-se aos quantitativos e montantes atinentes a todos os tributos em cada uma das instâncias.

Gráfico 8 - Estoque de contencioso tributário por instância julgadora



Fonte: elaboração própria a partir dos dados apresentados nas peças 63, 76 e 79.

191.Soma-se a essa situação a elevada taxa de crescimento desse contencioso. Como demonstrado no Acórdão 336/2021-TCU-Plenário, no período de 2012 a 2019, houve um aumento significativo de valor do contencioso nas delegacias da RFB (62%), no Carf (105%) e na Dívida Ativa da União (176%).

192.Toda essa situação acende um sinal de alerta no Sistema Tributário Nacional, pois o cenário já é crítico e, caso caminhe na taxa de elevação constatada no Acórdão 336/2021-TCU-Plenário, é capaz de chegar a um quadro inadmissível.

193.Pelo exposto, pode-se inferir que a complexidade do nosso sistema impacta a eficiência tributária, tanto na perspectiva do contribuinte, quanto na do Fisco. Nesse sentido, Buíssa e Bevilacqua (2015) informam que a elevação do grau de complexidade do sistema tributário implica o aumento dos deveres instrumentais aos contribuintes e maior dificuldade de controle e fiscalização pelas administrações tributárias, o que ocasiona surgimento de novas práticas evasivas (*tax evasion*).

194.Uma solução sugerida pela OCDE (2018) para a redução da complexidade que existe no sistema tributário brasileiro seria realização de uma reforma tributária que consolidasse diferentes impostos sobre consumo em apenas um único imposto que tenha valor agregado e regras simples, o que reduziria as diversas obrigações acessórias que existem atualmente para as empresas (é o que mais dificulta a conformidade delas). Também recomenda a implementação de *compliance* cooperativo entre o fisco e contribuinte, seguindo diretrizes de transparência e confiança mútuos, o que pode diminuir a quantidade de litígio entre as partes e tornar uma relação muito mais simplificada e harmônica.

195.Nesse ponto, cabe reconhecer iniciativa desempenhada pela RFB com o intuito de estabelecer o *compliance* cooperativo entre o fisco e contribuinte através do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal – Programa CONFIA (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>, consultado em 24/3/2022). A Receita Federal, aplicando o conceito de gerenciamento de riscos e analisando o histórico de conformidade e a estrutura de controle fiscal dos contribuintes, buscará se relacionar da maneira mais eficiente com cada um. Essa é uma mudança de paradigma com potencial de diminuir os litígios, os custos de conformidade e de fiscalização.

196.Essa sistematização tributária brasileira complexa, que desencadeia ineficiências e conseqüentemente peso morto na economia, aumenta o custo Brasil (atravancando

investimentos nacionais e estrangeiros) e gera a formação de estoque de capital improdutivo (provisão para custos de conformidade). Daí a necessidade de minimizar ao máximo os custos para as empresas e para as autoridades fiscais.

197. Por tudo dito, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020, vislumbra-se propor recomendação à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, no sentido de implementar medidas para promoção do *compliance* dos tributos (conformidade cooperativa), tal como preconiza o projeto do programa Confia do órgão, observando a implementação do Selo de Desburocratização como disposto na Lei que racionaliza atos e procedimentos administrativos (Lei 13.726/2018, art. 7º).

### III.3. Dificuldade de aprovação de reformas que simplifiquem a tributação sobre o consumo

198. Em que pese os problemas da tributação sobre o consumo (evidenciados nos achados anteriores) corroborarem a necessidade de uma reforma tributária, e da reforma ser discutida há décadas, é notória a dificuldade para realizá-la. Até mesmo as iniciativas para simplificar o sistema tributário atual têm sua efetividade limitada (parágrafo 147).

199. Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, quando não prosperou a proposta de reforma tributária do Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (Ipea), apresentada em 1987, foram realizadas diversas tentativas de reformas tributárias.

200. Conforme Azevedo e Melo (1997), ainda no governo de Fernando Collor (de 1990 até 1992), o processo de *impeachment* impediu o prosseguimento de medidas recomendadas pela comissão executiva da reforma fiscal. Os autores acrescentam que, durante a revisão constitucional de 1993-1994, cerca de 60 propostas de reforma tributária chegaram a tramitar pelo Congresso Nacional, sem sucesso.

201. Lukic (2014) relata ainda que também não obtiveram êxito as propostas de reformas apresentadas nos governos de Fernando Henrique Cardoso (de 1995 até 2002, PEC 175/95) e de Lula (de 2003 até 2011, PEC 233/08).

202. Muitos são os fatores que contribuem para a dificuldade para aprovação de uma reforma tributária ampla sobre o consumo, com destaque à complexidade do tema, ao grande número de atores com interesses frequentemente divergentes e ao conflito federativo fiscal.

203. A complexidade e a conseqüente dificuldade para realização de análises estimativas geram incertezas quanto ao impacto das propostas de reforma sobre a carga tributária, tanto para os contribuintes como para os entes federados, onde os contribuintes temem pelo aumento dos tributos e os entes federados se preocupam com a perda de receitas.

204. Em relação à multiplicidade de atores, a situação tende a dificultar ainda mais obtenção de consenso. Pelo lado dos contribuintes, existe forte pressão sobre o Congresso para obtenção de vantagens tributárias por setores específicos; no que tange aos entes federativos, existe o desejo de garantir suas receitas e manter o poder de conceder benefícios e atrair novos investimentos. Exemplo disso, de acordo com Lukic (2014), foi o fato da PEC 233/2008, que estabelecia um IVA monofásico, ter sido rechaçada pelos Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo. Essa rejeição resultaria de uma pretensa ofensa ao pacto federativo e potencial perda de receitas, haja vista a tentativa da proposta de mudar a cobrança do tributo da origem para o destino.

205. Atualmente, apesar do consenso histórico dos estados acerca da necessidade de uma reforma ampla, os grandes municípios ainda têm se mostrado resistentes frente a potencial perda de arrecadação, especialmente devido à expansão da base tributária municipal sobre o consumo decorrente do fenômeno da servicização da economia. Importante destacar que, de acordo com Gobett (2021), um terço da arrecadação de ISS está concentrada em apenas dois municípios, de um universo de 5.569 municípios.

206.No que diz respeito ao conflito federativo fiscal, Azevedo e Melo (1997) apontam que o atual desenho brasileiro adveio de uma assembleia constituinte descentralizante, complexa e expansionista, sob a ótica das instituições fiscais, e redistributiva e inclusiva do ponto de vista social

207.Esse arranjo, como informa Lukic (2014), contribuiu para um forte *path dependance*: é muito difícil retirar ou modificar a competência tributária concedida a determinado ente federativo, que não parece disposto a renunciar à prerrogativa de regular tributos, especialmente quanto ao poder de conceder isenções e estabelecer alíquotas diferenciadas.

208.Neste contexto, é importante destacar a peculiar situação brasileira na qual a competência para legislar sobre a tributação sobre bens e serviços é cumulativa entre União (IPI, PIS/Pasep e Cofins), estados (ICMs) e municípios (ISS), ou seja, cada ente federativo é competente para criar normas de tributação sobre o consumo no Brasil.

209.Diversas são as distorções dos tributos brasileiros sobre o consumo em comparação ao padrão internacional: base de incidência fragmentada setorialmente, setores distintos tratados diferentemente, existência de uma multiplicidade de legislações por tributo, assim como muitas alíquotas, exclusões de base de cálculo, benefícios fiscais e regimes especiais. Além disso, ocorrem problemas de cumulatividade e problemas quanto ao não ressarcimento de créditos de tributos não cumulativos.

210.Essas distorções prejudicam o sistema tributário brasileiro, diminuindo a competitividade do país no comércio exterior e tornando o Brasil pouco atrativo para investimentos externos, além de gerar insegurança jurídica e aumento de litigiosidade, com consequência sobre a produtividade, a eficiência e a capacidade de crescimento no longo prazo.

211.Estudo publicado pelo Ipea, em março de 2022 (Carvalho Júnior, 2022), aponta que a OCDE sempre defendeu a extinção de sistemas com múltiplos impostos sobre o consumo, com alíquotas variadas, comumente cumulativos, e a adoção de IVAs unificado nacionalmente, com alíquota única, e recomenda agregar ICMS, ISS, PIS e Cofins, em um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) nacional unificado, baseado no destino para bens e serviços, a alíquota de 20%, com legislação e administração tributária unificada e arrecadação compartilhada entre União, estados e municípios.

212.Em relação ao IPI, o estudo recomenda que seja transformado em um “imposto específico sobre consumo” (*excise tax*) para determinados bens, como bebidas, combustível, eletricidade e cigarro.

213.Atualmente, as três principais propostas de reforma tributária que estão em trâmite no Congresso Nacional (PEC 45/2019, PEC 110/2019 e PL 3.887/2020) seguem, em linhas gerais, as premissas de um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) ideal, a saber: base ampla, não cumulatividade plena e tributação isonômica e uniforme, além da criação da *excise tax* como um imposto seletivo, conforme será descrito a seguir.

#### PEC 45/2019

214.A Proposta de Emenda Constitucional 45/2019 (PEC 45) busca: modificar e simplificar profundamente a estrutura tributária brasileira, sem provocar redução de autonomia de estados e municípios; gerar aumento de produtividade e de crescimento de produto e emprego; acabar com a guerra fiscal; reduzir drasticamente o contencioso tributário e o custo burocrático de recolhimento dos tributos, com redução da complexidade tributária; além de permitir maior equidade.

215.A referida PEC extingue três tributos federais (IPI, Cofins, PIS/Pasep), um estadual (ICMS), e um municipal (ISS), e cria, por lei complementar federal, de forma uniforme em todo território nacional, um imposto incidente sobre bens, serviços e direitos, tangíveis e intangíveis, o IBS, com caráter não cumulativo.

216.A proposta é consistente com o paradigma de um IVA único e monofásico, cabendo à União, por lei complementar, o estabelecimento das normas gerais e aos estados e municípios,

por meio de lei ordinária, unicamente a definição de suas próprias alíquotas, sendo vedada a concessão de isenções, incentivos ou benefícios, inclusive redução de base de cálculo, ou sob qualquer outro instrumento que resulte em carga tributária menor, devendo a política de desenvolvimento regional ser executada via mecanismos de gasto público. Contudo, o IVA único não seria de interesse do governo federal, haja vista a necessidade de repartição de suas receitas.

217. Segundo o Ministro da Economia Paulo Guedes, a PEC 45 não está madura e a ideia do imposto único é fazer uma repartição de receitas, por isso argumenta que "não adianta espetar uma conta na União" que vai precisar ser paga pelas gerações futuras. Reforça a importância da responsabilidade fiscal, asseverando que não é possível "acordo onde existe um comitê gestor que vai impor à União um fundo que nos próximos anos 10 anos pode desequilibrar as finanças" (<https://www.correiobraziliense.com.br/economia/2020/09/4872521-reforma-tributaria-nao-esta-madura--avalia-ministro-paulo-guedes.html>).

218. A PEC 45 estabelece ainda que o novo imposto não incide sobre exportações, garantindo-se o creditamento dos impostos pagos ao longo da cadeia de produção aos agentes exportadores, assegurado o ressarcimento dos créditos eventualmente acumulados.

219. De acordo com a PEC 45, o IBS incidirá sobre importações, e prevê também o retorno dos valores pagos por consumidores de baixa renda por meio de programas de transferência direta.

220. Nas operações intermunicipais e interestaduais, o princípio do destino é estabelecido, sendo a participação de cada ente federativo na arrecadação total do tributo determinada pela alíquota adotada pelo estado e município no destino da operação, aplicada sobre o valor das transações.

221. Ficam a cargo de um Comitê Gestor Nacional, a ser criado na lei complementar do IBS e constituído de representantes da União, dos estados e dos municípios: a gestão da arrecadação centralizada; o regulamento do imposto; a distribuição da receita; a representação, judicial e extrajudicial nas matérias relativas ao IBS e coordenação dos procuradores da Fazenda.

222. O processo administrativo do IBS será fixado de forma uniforme para todo o território nacional, ficando a fiscalização com os vários entes federativos.

223. São previstos processos de transição quanto à adoção gradativa do IBS pelos contribuintes e à extinção dos antigos tributos, assim como quanto à adoção do princípio do destino e a repartição da receita entre os estados e os municípios.

224. A PEC 45 cria ainda um Imposto Seletivo (IS), de caráter extrafiscal, regulatório, para desestimular o consumo de determinados bens e serviços (ex.: bebidas alcoólicas).

225. Segundo Borges (2020), a PEC 45, pelo seu caráter simplificador, leva à redução dos custos de conformidade tributária, das exigências administrativas, das ofertas de oportunidades de corrupção e do contencioso tributário.

#### PEC 110/2019

226. A Proposta de Emenda Constitucional 110/2019 (PEC 110) também tem o objetivo de: simplificar e racionalizar o sistema tributário nacional; unificar os tributos de consumo; possibilitar a redução da carga tributária sobre os mais pobres; permitir o gradativo aumento dos impostos sobre a renda e sobre o patrimônio; melhorar a eficácia da arrecadação; reduzir a burocracia; aumentar a competitividade; e reduzir o custo de contratação, para gerar maior produção e emprego.

227. A principal inovação da PEC é prever um modelo de IVA "dual" no Brasil, que consiste em uma adaptação do modelo de IVA tradicional, mas com maior possibilidade de acomodar as diferenças regionais. Apesar de ser menos frequente que o modelo de IVA tradicional, foi implementado no Canadá e na Índia.

228. Pela proposta, o governo federal unificará o PIS e o Cofins na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), e estados e municípios unificarão o ICMS e o ISS no Imposto sobre Bens e

Serviços (IBS). Ambos os impostos serão de caráter não cumulativo, conforme a melhor prática de IVA.

229. A legislação do imposto será única, definida em lei complementar nacional, que definirá parâmetros padronizados para todo o país, como base de incidência, formas de creditamento e definição de contribuinte, preservando-se a autonomia de cada estado e município para fixar suas próprias alíquotas do IBS, que deve ser uniforme sobre todos os bens e serviços e não incidente sobre exportações. Contudo, a PEC 110 prevê a possibilidade de alíquotas de exceções e regimes diferenciados, que serão definidos em lei complementar.

230. Buscando preservar a distribuição inicial das receitas entre União, estados e municípios do IBS, a partilha da arrecadação do imposto será com base nos percentuais que já vigoram para a cota-parte do ICMS, e as parcelas do imposto de renda que pertencem a estados e municípios, sendo apenas incluído o ISS na base de partilha com os entes subnacionais.

231. O princípio do destino também é adotado na PEC 110, ou seja, o imposto é devido onde ocorreu o consumo ou foi prestado o serviço, e não onde foi produzido.

232. A PEC 110 também propõe a criação de um Imposto Seletivo (IS), em substituição ao IPI, de caráter extrafiscal e regulatório, não incidente sobre as exportações, de competência da União e com a arrecadação partilhada com estados e municípios, de acordo com os critérios atuais de partilha do IPI.

233. Também há previsão de processo gradativo de transição para os novos tributos, assim como transição na partilha dos recursos.

234. A proposta propõe ainda o fim de isenções para itens da cesta básica, com devolução de tributos para famílias de baixa renda por meio de transferências diretas, além de prever a cobrança de IPVA sobre embarcações e aeronaves e propor a instituição de um Fundo de Desenvolvimento Regional.

#### Projeto de Lei 3.887/2020

235. O Projeto de Lei 3.887/2020 (PL 3887), que passou a tramitar em conjunto com a PEC 110, cria a CBS (Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços), extinguindo a contribuição para o PIS/Pasep, sobre receitas, sobre importação e sobre folha de salários, e a Cofins, sobre receitas e sobre importação.

A CBS adota a não cumulatividade, incidente sobre o valor adicionado em cada operação, com garantia da devolução eventual de créditos ou compensação com outros tributos federais. Terá como base de cálculo a receita bruta e seus acréscimos, excluindo-se da sua base de cálculo os outros tributos sobre consumo (IPI, ICMS e ISS). Destaca-se que a instituição da CBS, conforme proposto, seria capaz de afastar as controvérsias jurídicas que levaram à “tese do século” (achado III.2.1).

236. Incidirá sobre as operações realizadas com bens e serviços nos seguintes percentuais: (a) alíquota geral de 12%; e (b) alíquota de 5,8% para entidades financeiras, sem apropriação de crédito. Incidirá ainda sobre operações de importação, estando imunes as operações de exportação, garantida a manutenção e ressarcimento dos créditos aos exportadores.

237. O PL 3.887, em seu texto, admite diversas isenções como: as receitas decorrentes da prestação de serviços de saúde pagas pelo Sistema Único de Saúde (SUS); as receitas decorrentes de produtos integrantes da cesta básica; as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros, entre outras.

238. A CBS não objetiva, segundo seus idealizadores, um aumento de carga tributária, mas uma tributação uniforme e ampla. Afirmam que a criação da CBS será seguida, em momentos posteriores, de novas reformas incrementais que poderão incluir a simplificação do IPI, a criação de imposto sobre transações financeiras, a desoneração da folha de salários, mudanças no Imposto de Renda (IR) e inclusão de tributos estaduais e municipais na CBS.

239. Apesar de existirem dúvidas sobre a constitucionalidade do projeto, uma vez que estabelece como fato gerador do tributo a receita bruta auferida, sem previsão no art. 195 da

CF, a proposta está tramitando em conjunto com a PEC 110, o que pode mitigar o risco de arguição de inconstitucionalidade com a alteração do referido art. 195 pela própria PEC 110. 240. O quadro comparativo abaixo apresenta os principais pontos a respeito das três propostas:

Quadro 2 - Comparativo entre as propostas de reforma dos tributos sobre o consumo

<b>Proposta de reforma</b>	<b>PEC 45</b>	<b>PEC 110</b>	<b>PL 3.887</b>
<b>Iniciativa</b>	Câmara dos Deputados	Senado Federal	Poder Executivo
<b>Tributos extintos</b>	IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS	IPI, PIS, Pasep, Cofins, ICMS, ISS, IOF, CIDE Combustíveis e Salário Educação	PIS e Cofins
<b>Tributo sobre o consumo criado</b>	IBS federal (não cumulativo)	IBS estadual (não cumulativo)	CBS (não cumulativo)
<b>Imposto seletivo</b>	Incide sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, como fumo e bebidas alcoólicas	Incide sobre petróleo e derivados, fumo, bebidas, energia elétrica, telecomunicações, e veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos	Não há
<b>Amplitude das propostas</b>	Não abrange outros tributos	Abrange outros tributos: unifica CSLL/IRPJ; transferência ITCMD p/ União; Repasse ITCMD e IPVA para municípios	Não abrange outros tributos
<b>Período de transição (fisco/contribuente)</b>	10 anos (2 anos de teste e 8 anos de transição)	6 anos (1 ano de teste e 5 anos de transição)	O projeto de lei estabelece um prazo de seis meses para entrar em vigor, a partir da publicação da lei resultante
<b>Alíquotas</b>	Uniforme em cada território Autonomia para fixação da alíquota por União, estados e municípios Alíquota de referência	Alíquota padrão nacionalmente fixada por bem ou serviço, com possibilidade de flexibilidade	12% salvo na incidência monofásica, que têm alíquotas próprias, e para as instituições financeiras, que têm alíquota de 5,8% sobre uma base de cálculo diferenciada
<b>Tratamento diferenciado</b>	Não há exceções	Benefícios fiscais em operações com alimentos, medicamentos, transporte público urbano, bens do	São previstas isenções para determinadas entidades, para receitas decorrentes de

ativo imobilizado,  
saneamento básico  
e educação

alguns serviços  
específicos, e  
isenções para a  
Zona Franca de  
Manaus

Fonte: elaboração própria

### Mecanismos que viabilizam a implantação de um imposto sobre valor agregado

241. Considerando que as principais propostas em tramitação para simplificar e tornar mais eficiente a tributação sobre o consumo no Brasil caminham para a implementação de um IVA, seja esse imposto monofásico ou dual, é importante apontar dois mecanismos inovadores identificados, que estão sendo implementados, e são essenciais para possibilitar uma futura implementação desse modelo de tributação.

#### I. Nota Fiscal Eletrônica

242. A RFB implantou nacionalmente as notas fiscais de comércio/indústria, denominadas Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e Nota Fiscal de Comércio Eletrônica (NFC-e), padronizadas em todas as unidades da federação. De acordo com o órgão, estão em andamento mudanças tecnológicas para aprimorar a validação dos dados capturados e inserir novos campos, para permitir a adaptação às evoluções do mercado, tais como o as advindas do comércio digital (peça 75, p.2-3).

243. Por outro lado, as Notas Fiscais de Serviço, utilizadas nos municípios, não possuem padronização nacional, e cada município possui seu próprio padrão e forma de emissão das notas fiscais. Está em trâmite no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar PLP 217/2019, com o objetivo de instituir o padrão nacional e criar o Comitê Gestor da Nota Fiscal de Serviço eletrônica (NFS-e).

244. A emissão de todas as notas fiscais referidas de forma eletrônica é um dos primeiros passos para viabilizar a operacionalização de um IVA, pois são necessários cálculos precisos e tempestivos em cada etapa da cadeia produtiva, para identificar os impostos já pagos, o local da transação, as alíquotas aplicadas e para possibilitar a repartição dos impostos entre os entes envolvidos.

245. Segundo a Subsecretaria de Fiscalização da Receita Federal (Sufis) da RFB (peça 112), “a instituição da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), prevista no Projeto de Lei Complementar (PLP) 521/2018, visa à padronização nacional dos modelos de documentos fiscais de serviço em um leiaute único. O projeto é desenvolvido conjuntamente pela RFB, pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (Abrasf) e pela Confederação Nacional de Municípios (CNM), seguindo-se os esforços para sua implementação”.

246. Em contrapartida, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) (peça 113) argumenta que a implementação de uma Nota Fiscal Eletrônica de Serviços (NFS-e) para dispor sobre a incidência de ISS separada da Nota Fiscal Eletrônica, com leiautes, bancos de dados e sistemas de autorização diferentes, seria um contrassenso.

247. Embasa seu argumento no fato de que, no Distrito Federal, que tem competência para cobrar ISS e ICMS, dados apontam que cerca de 32% dos contribuintes pagam, simultaneamente, ICMS e ISS, e tal proporção deve ser semelhante nos grandes municípios. Assim, tais contribuintes seriam obrigados a usar dois sistemas de emissão de notas fiscais diferentes, gerando custo e complexidade adicional, enquanto, no DF e na cidade de Manaus, o tributo ISS já é inserido nas notas fiscais eletrônicas.

248. Pondera ainda que, da forma como a NFS-e está concebida com padrões diferentes da NF-e, pode ser mais difícil a adoção de um imposto de valor agregado que abranja os tributos que incidam sobre o consumo.

249. Considerando-se a importância para instituição de um IVA da Nota Fiscal Eletrônica para todos os tributos sobre o consumo, integrada nos três níveis da federação, e sopesando-se as considerações da RFB e as preocupações do Confaz sobre as Notas Fiscais de Serviço Eletrônicas, conclui-se que os pontos elencados por esse conselho, embora pertinentes, não fizeram parte do escopo da presente auditoria, mas deverão ser levadas em consideração pela RFB em momento oportuno, ao longo da implantação do projeto.

## II. Governo Digital

250. Os esforços do governo para utilização de tecnologias digitais e criação de um governo digital, como parte de sua estratégia de modernização e melhoria da oferta de serviços públicos à sociedade, também consistem tanto em oportunidade quanto em pré-requisito para a implementação da tributação sobre o consumo por meio de um IVA.

251. Esse imposto dependerá de compartilhamento contínuo de informações entre os fiscos municipais, estaduais e federal, não somente em relação à emissão das notas fiscais eletrônicas, mas também para permitir ao contribuinte a obtenção de informações tempestivas acerca do creditamento e ressarcimento nas operações. Assim, a operacionalização eficiente de um IVA só será possível após a adesão das Administrações Tributárias das três esferas ao governo digital.

252. Diante dos fatos expostos, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, cabe propor o encaminhamento cópia do presente relatório ao Congresso Nacional, à Casa Civil, à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, à Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (Abrasf), ao Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal (Comsefaz), à Confederação Nacional de Municípios (CNM) e à Frente Nacional dos Prefeitos, com vistas a dar conhecimento sobre a importância das seguintes medidas para possibilitar a adoção de Imposto sobre Valor Agregado no País: implantação da Nota Fiscal Eletrônica para todos os tributos sobre o consumo e que seja integrada nos três níveis da federação, objeto do Projeto de Lei Complementar (PLP) 521/2018 para a padronização nacional dos modelos de documentos fiscais de serviço e para a instituição Comitê Gestor da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (CGNFS-e); adesão ao governo digital por todos os entes federados.

## **IV. Análise dos comentários dos gestores**

253. A versão preliminar deste relatório de fiscalização foi remetida à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (peça 101, Ofício 13.666/2022-TCU/Seproc, de 31/3/2022) e ao Ministério da Economia (peça 103, Ofício 13.667/2022-TCU/Seproc, de 4/4/2022), com a finalidade de se obter os comentários pertinentes sobre as questões analisadas por este Tribunal.

254. A análise dos comentários recebidos (peça 115) resultou em ajustes incorporados ao longo do relatório no relatório, sem, contudo, acarretar alterações significativas, sendo a maioria das alterações para aumentar a precisão dos termos ou melhorar os encaminhamentos propostos. Já as manifestações que não foram acatadas são resumidas a seguir.

### Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Receita Federal do Brasil

255. A Cosit, em relação à recomendação para “a adoção de medidas tendentes a unificar a base de incidência e/ou reduzir a quantidade de alíquotas dos tributos sobre o consumo...”, manifestou-se no sentido de que a recomendação, no âmbito federal, já teria sido atingida pelo Ministério da Economia e pela RFB, ao encaminhar o PL 3887/2020 para o Congresso.

256. Apesar de a análise do referido PL ter indicado que são medidas que atenderiam à recomendação, ela foi mantida, uma vez que tem o intuito de incentivar a adoção de medidas administrativas alternativas às proposições legislativas, que possam contribuir para os mesmos objetivos.

257.O mesmo encaminhamento foi dado à manifestação da Cosit sobre a recomendação para “que se adotem providências a fim de reduzir a complexidade da apuração dos créditos de IPI, PIS/Pasep e Cofins e eliminar os entraves ao ressarcimento financeiro destes tributos aos contribuintes.”, que também apontou o potencial para a reforma proposta pelo PL 3887/2020 de solucionar os problemas.

#### Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz)

258.O Confaz sugeriu, em função de preocupações quanto a questões técnicas do projeto em andamento para desenvolvimento da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), que fosse reavaliado pelo TCU e pela RFB a oportunidade e conveniência de se prosseguir com o projeto conforme está atualmente concebido.

259.Em que pese as preocupações do Confaz serem pertinentes, a avaliação de pormenores da operacionalização e de como as notas serão emitidas não fez parte do escopo da presente auditoria.

260.Assim, a sugestão do Confaz gerou apenas ajustes em relação à proposta de encaminhamento original pelo TCU, e caberá à RFB, em momento oportuno, a avaliação de todas as possibilidades e consequente adequação do projeto para melhor integrar a emissão das notas fiscais eletrônicas no sistema tributário nacional federal e subnacional.

#### **V. Conclusão**

261.Em relação a questão 1, referente à eficiência e equidade da tributação federal sobre o consumo, à luz do princípio da neutralidade, concluiu-se que o modelo de tributação federal sobre o consumo do Brasil não é neutro. Dão suporte à essa conclusão quatro constatações: (i) o elevado volume de “renúncias tributárias” e imprecisão do significado e amplitude desse conceito (parágrafos 35 a 70); (ii) a baixa transparência em relação aos setores beneficiados pelas renúncias fiscais, assim como aos valores renunciados e resultados alcançados por essas políticas públicas (parágrafos 71 a 95); (iii) a ausência de tratamento tributário isonômico entre os setores econômicos (parágrafos 96 a 120); e (iv) a falta de paridade ao longo da cadeia de circulação de bens (parágrafos 121 a 134).

262.Já quanto à questão 2, que se debruçou sobre a certeza, simplicidade e eficiência da tributação federal sobre o consumo, a conclusão consistiu em que a complexidade gera elevados custos, tanto para os contribuintes quanto para as autoridades fiscais. Evidenciaram esse achado duas constatações: (i) existe elevada complexidade na tributação federal sobre o consumo, no que se refere a normas primárias, secundárias e instrumentos para dar transparência ao sistema (parágrafos 139 a 172); e (ii) os custos de conformidade e de fiscalização da tributação federal sobre o consumo também são elevados, considerando os indicadores de acompanhamento dos litígios tributários (parágrafos 173 a 196).

263.Finalmente, em relação à última questão, sobre o que poderia ser feito para modernizar e simplificar a tributação sobre o consumo, verificou-se há uma grande dificuldade de aprovar reformas que simplifiquem a tributação sobre o consumo, por diversos fatores, tais como à complexidade do tema, ao grande número de atores com interesses frequentemente divergentes e ao conflito federativo fiscal (parágrafos 198 a 210). Todavia, foi verificado que as três principais propostas em andamento de reforma da tributação sobre o consumo (PEC 45/2019, PEC 110/2019 e Projeto de Lei 3.887/2020) estão alinhadas às premissas de IVA eficiente e neutro (parágrafos 211 a 239). Também foram identificados mecanismos inovadores que estão em implementação, e que são essenciais para a adoção futura de um Imposto sobre Valor Agregado no país (parágrafos 241 a 252).

264.A partir da leitura dos achados, comprovaram-se oportunidades de aperfeiçoamento na tributação federal sobre o consumo, para as quais o relatório propõe medidas indutoras. Como benefícios esperados da adoção dessas medidas pelos gestores e demais responsáveis,

destacam-se uma maior neutralidade, eficiência, simplicidade e clareza das normas tributárias federais.

265. Com efeito, o presente relatório fornece insumos (ou diagnóstico) para os debates no Congresso Nacional acerca das propostas de reforma do sistema tributário sobre o consumo, em especial a PEC 45/2019, PEC 110/2019 e PL 3.887/2020, que buscam melhorar o desenho do sistema tributário brasileiro, a fim de aperfeiçoar o ambiente de negócios no país e o desenvolvimento econômico.

266. As principais propostas do relatório constituem-se na realização de recomendações para aprimoramento das situações apontadas nos achados.

## VI. Proposta de encaminhamento

267. Ante todo o exposto, considerando as análises efetuadas na presente auditoria, submetem-se os autos à consideração superior, sugerindo o seu encaminhamento ao gabinete do Ministro Aroldo Cedraz, nos termos do art. 157 do RITCU, com as seguintes propostas:

a) recomendar ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020, que desenvolva estudo para subsidiar a uniformização da caracterização das renúncias tributárias e da metodologia de apuração delas entre os órgãos envolvidos com o orçamento público e a sociedade civil;

b) recomendar ao Ministério da Economia e à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020:

b.1) a adoção de providências para reduzir a complexidade da apuração dos créditos de IPI, PIS/Pasep e Cofins e eliminar os entraves ao ressarcimento financeiro destes tributos aos contribuintes;

b.2) a adoção de medidas tendentes a unificar a base de incidência e/ou reduzir a quantidade de alíquotas dos tributos sobre o consumo, de modo a diminuir a fragmentação setorial, o quantitativo de alíquotas, as hipóteses de não creditamento e os regimes especiais de tributação, assim como promover o tratamento isonômico entre os setores nos termos do art. 150, inciso II, da Constituição Federal;

c) recomendar à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020, a implementação de medidas para promoção do *compliance* dos tributos (conformidade cooperativa), tal como preconiza o projeto do programa “Confia” do órgão, observando a implementação do Selo de Desburocratização como disposto na Lei que racionaliza atos e procedimentos administrativos (Lei 13.726/2018, art. 7º);

d) encaminhar cópia do presente relatório ao Congresso Nacional, à Casa Civil, à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), à Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (Abrasf), ao Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal (Comsefaz), à Confederação Nacional de Municípios (CNM) e à Frente Nacional dos Prefeitos, com vistas a dar conhecimento das seguintes medidas consideradas como necessárias para a adoção de Imposto sobre Valor Agregado no País:

d.1) unificação da base de incidência e/ou redução da quantidade de alíquotas dos tributos sobre o consumo, de modo a diminuir a fragmentação setorial, o quantitativo de alíquotas, as hipóteses de não creditamento e os regimes especiais de tributação, assim como promoção do tratamento isonômico entre os setores nos termos do art. 150, inciso II, da Constituição Federal (achado 1.3);

d.2) simplificação da tributação federal sobre o consumo, nos termos do art. 37, “caput”, da Constituição Federal (achado 2.1);

d.3) implantação da Nota Fiscal Eletrônica para todos os tributos sobre o consumo, integrada nos três níveis da federação, com padronização nacional dos modelos de documentos fiscais de serviço, e instituição do Comitê Gestor da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (CGNFS), objeto do Projeto de Lei Complementar (PLP) 521/2018 (achado 3.1);

e) encaminhar o acórdão que vier a ser proferido ao Ministério da Economia, à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Conselho Nacional de Política Fazendária, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, à Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria, à Casa Civil e ao Congresso

Nacional, destacando que o relatório e o voto que fundamentam a deliberação encaminhada podem ser acessados por meio do endereço eletrônico [www.tcu.gov.br/acordaos](http://www.tcu.gov.br/acordaos) e que, caso tenham interesse, o Tribunal pode encaminhar-lhes cópia desses documentos sem quaisquer custos.

É o relatório.

## VOTO

Cuidam os autos de auditoria operacional referente à tributação sobre o consumo, cuja responsabilidade recai sobre os três níveis de governo (federal, estadual e municipal).

2. O trabalho foi conduzido pela equipe do TCU, mas as principais decisões foram compartilhadas com os demais órgãos de controle participantes da fiscalização (dezessete tribunais de contas e uma controladoria-geral do estado), possuindo um núcleo comum de questões de auditoria a serem analisadas.

3. Neste processo, estão tratadas as questões correspondentes aos tributos sobre o consumo da união federal.

4. O trabalho consolidado está disposto no TC 042.135/2021-4 compreendendo os tributos sobre o consumo estaduais e municipais.

5. Nos aspectos metodológicos, o seguinte problema de auditoria norteou o Trabalho:

O Sistema Tributário Brasileiro atual, além de não ser neutro, é altamente complexo. Tal situação tem afetado a alocação de investimentos privados e incentivado a guerra fiscal entre os diversos entes federativos, gerado elevados custos de *compliance* para os contribuintes e sobrecarregado o contencioso tributário.

6. Este problema deu origem às seguintes questões de auditoria:

Questão 1: Considerando a produtividade da economia, a tributação sobre o consumo no Brasil é eficiente e equitativa (princípio da neutralidade)?

Questão 2: A tributação sobre o consumo no Brasil é eficiente em termos de custos de conformidade e administrativos, e suas regras são claras?

Questão 3: O que pode ser feito para modernizar e simplificar a tributação sobre o consumo?

7. Ao final, o relatório apontou os seguintes achados: (I) o modelo de tributação federal sobre o consumo não é neutro; (II) a complexidade da tributação sobre o consumo no Brasil gera elevados custos para empresas e para a fiscalização; e (III) dificuldade de aprovação de reformas que simplifiquem a tributação sobre o consumo.

\*\*\*

8. A interferência excessiva dos aspectos tributários nas decisões econômicas e comerciais foge aos padrões estabelecidos pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, uma vez que sujeitam contribuintes em situações semelhantes e que realizam transações semelhantes a níveis de tributação diferentes.

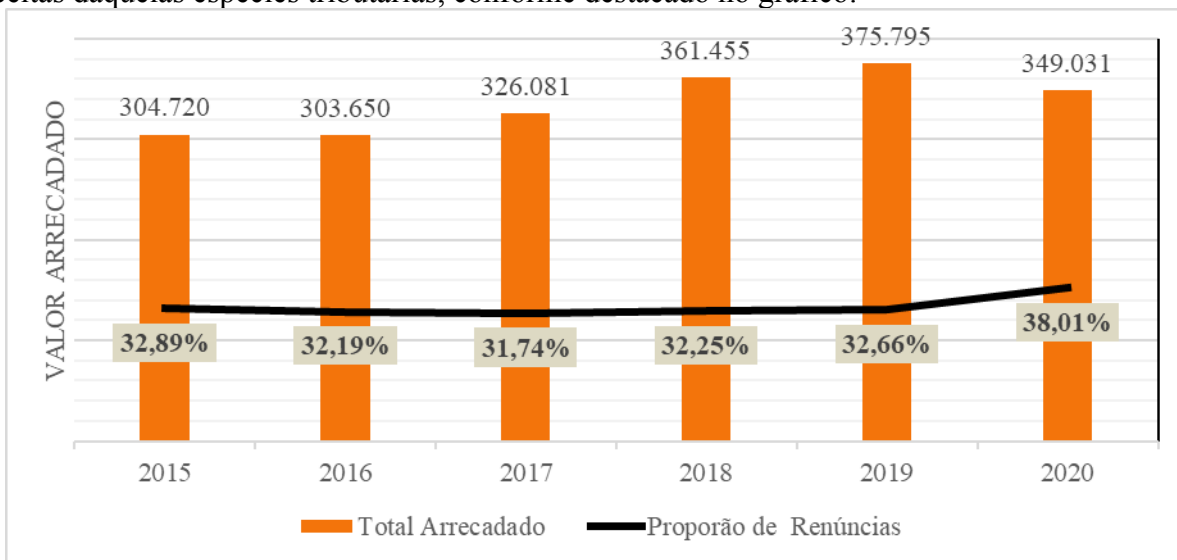
9. Digno de nota que a OCDE orienta que a tributação seja neutra e equitativa entre as formas semelhantes de atividade empresarial, a fim de contribuir para a eficiência e garantir que a alocação ótima dos meios de produção seja alcançada.

10. No caso da tributação federal sobre consumo (IPI, PIS/Pasep e Cofins), foram identificados diversos fatores que interferem na neutralidade tributária, que vão desde a concessão de renúncias tributárias em excesso, passando pela complexidade dos regimes de apuração vigente e pela grande quantidade de alíquotas, e chegando até mesmo à tributação sobre tributação durante a cadeia de produção e comercialização de produtos, conforme resumido a seguir pela equipe de fiscalização:



11. Foi verificado mais uma vez o efeito deletério do elevado volume de renúncias tributárias e de falta de transparência e avaliação dos benefícios práticos deste instrumento para a sociedade que deixa de arrecadar os tributos federais.

12. Comparando o volume das renúncias de receitas tributárias de IPI, PIS/Pasep e Cofins com os valores arrecadados, as renúncias correspondem em média um terço da arrecadação das receitas daquelas espécies tributárias, conforme destacado no gráfico:

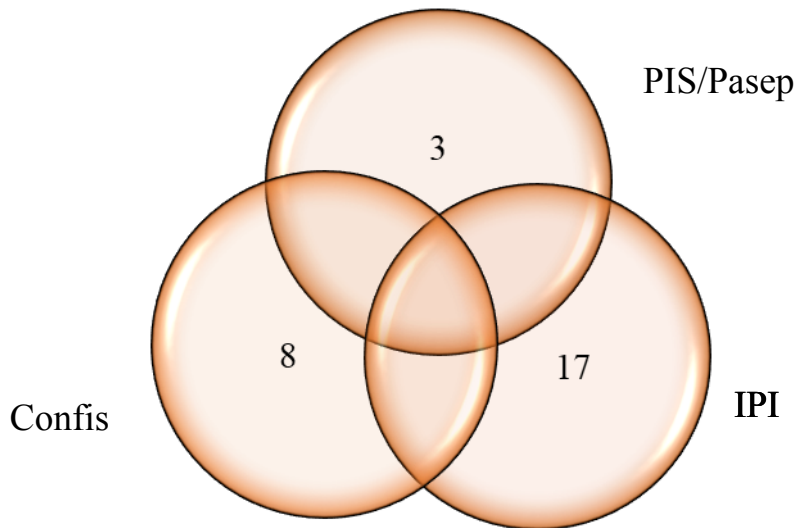


Fonte: Arrecadação das Receitas Federais - 1994 a 2021 (disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/serie-historica>, acesso em 11 nov. 2021) e Demonstrativos de Gastos Tributários – Bases efetivas 2017 e 2018 (disponíveis em: [https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas-new/?\\_authenticator=a3e9f0d2f3a0bc4174e72d9f00657ca38c2f7066](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas-new/?_authenticator=a3e9f0d2f3a0bc4174e72d9f00657ca38c2f7066), acesso em 11 nov. 2021)

13. Essa situação é agravada pela demonstração de que, no período de 2016 a 2020, as receitas de IPI, PIS/Pasep e Cofins cresceram 32,37%, valor substancialmente superior ao crescimento na arrecadação desses tributos (14,54%).

14. Aliada à materialidade das renúncias, foi identificada também a elevada quantidade de

instrumentos de renúncias fiscais. Somente nos Demonstrativos de Gastos Tributários – Bases Efetivas 2017 e 2018, existem pelo menos 77 (setenta e sete renúncias) tributárias vigentes, sendo: 8 (oito) exclusivas de Cofins; 3 (três) exclusivas de PIS/Pasep; 17 (dezesete) exclusivas de IPI; 34 (trinta e quatro) de PIS/Pasep e Cofins em conjunto; e 15 (quinze) de IPI, PIS/Pasep e Cofins em conjunto, conforme representação gráfica trazida no relatório precedente:



15. Percebe-se, portanto, que a grande quantidade de renúncias tributárias sobre o consumo na esfera federal, além de romper com o princípio da neutralidade tributária (OCDE), afeta o equilíbrio fiscal (arts. 1º, §1º, e 11, LRF), a capacidade contributiva, a livre iniciativa, a livre concorrência e a defesa do consumidor (arts. 5º, inciso XXXII, 145, §1º, 170, inciso IV e V, CF/88).

16. Como regra geral, as renúncias tributárias são instituídas por leis que não estabelecem, de forma clara, objetivos e metas das políticas públicas realizadas por meio delas.

17. Assim, a conclusão da equipe de fiscalização é que há criação de privilégios decorrentes de isenções dadas sem as devidas justificativas. Por essa razão, vejo como salutar o movimento expressado pelas autoridades do Ministério da Fazenda de que buscaram explicitar e dar transparência às renúncias de receitas na esfera federal (<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2023/04/24/em-entrevista-a-jornal-haddad-promete-abrir-caixa-preta-de-renuncias-fiscais.ghtml>).

18. Com relação à gestão e governança de renúncias de receitas, cabe registrar que este Tribunal já deliberou sobre o tema em diversos trabalhos: Acórdãos 2.756/2018-TCU-Plenário, Rel. José Múcio; 1.205/2014-Plenário, Rel. Raimundo Carreiro; 747/2010-TCU-Plenário, Rel. Augusto Nardes; 793/2016-TCU- Plenário, Rel. Raimundo Carreiro; e Acórdão 1.112/2020-TCU-Plenário, Rel. Raimundo Carreiro.

19. Outra questão explorada no relatório precedente foi a dificuldade de estabelecimento do conceito de “renúncia tributária”, o qual carece de precisão no nosso ordenamento jurídico. Nesse ponto, por elucidativa, reproduzo trecho da análise da unidade instrutiva:

56. Com efeito, diferentes expressões são utilizadas para designar o uso do sistema tributário para promover objetivos de políticas públicas (benefício fiscal, incentivo fiscal, renúncia de receita, auxílio), as quais não possuem contornos muito claros na legislação.

57. No art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da CF/88 é definido que compete aos estados e ao Distrito Federal regular a forma como “isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Nesse dispositivo, a expressão incentivo fiscal é citada ao lado de benefício fiscal como um instrumento separado.

58. Já o inciso I do art. 151 da CF/88 veda que a União institua tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que conceda tratamento preferencial a determinado estado, mas excepciona a instituição de “incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do

desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

59.O § 6º do art. 165 da CF/88, por sua vez, estabelece que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”;

60.A legislação infraconstitucional também utiliza as expressões incentivos e benefícios fiscais de forma conjunta, como no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF, Lei Complementar 101/2001), que regula a instituição de “incentivo ou benefício de natureza tributária”.

61.A mesma falta de unicidade dos conceitos é encontrada na jurisprudência. Segundo Fiori (2009, p. 12) o “Superior Tribunal de Justiça não dispensa o tratamento esperado à conceituação da expressão ‘benefício fiscal’. Com frequência, nos mais variados acórdãos, os termos ‘incentivo fiscal’, ‘incentivo’, ‘benefício fiscal’ e ‘isenção’ são empregados como sinônimos”.

62.Apesar de não existir definição no ordenamento jurídico nacional do que seja “gasto tributário”, a RFB estabelece alguns critérios (p. ex. longo prazo), de modo a possibilitar a elaboração do Demonstrativo de Gatos Tributários (DGT), comparando a arrecadação em relação ao sistema tributário de referência (STR).

63.Segundo a RFB, o STR abrange provisões que reduzem o valor a ser pago pelo contribuinte definidas pela própria legislação tributária, tal como as deduções de despesas médicas do imposto de renda, as quais não devem ser consideradas como gasto tributário.

64.A falta de uma definição clara e uníssona no Brasil do que deve ser considerado “renúncia tributária” ou “gasto tributário”, dificulta a mensuração uniforme dos valores renunciados, redonda em complexidade para a quantificação do tax gap (diferença entre o que poderia ser arrecadado e o que de fato se arrecada em determinado sistema tributário) e gera divergências de qualificação.

65.Um exemplo dessa falta de uniformidade no conceito de “renúncia tributária é o caso do Simples Nacional que, conforme Mensagem de Veto Presidencial n. 408/2021 ([http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2021/Msg/VEP/VEP-408.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/Msg/VEP/VEP-408.htm), acesso em 14/3/2022), foi considerado gasto tributário pelo Poder Executivo e, de forma diversa, foi considerado regime tributário diferenciado pelo Congresso Nacional, conforme se extrai do no art. 136, §2º, da Lei 14.194/2021 (LDO-2021), consubstanciada na rejeição do aludido veto presidencial (<https://www.congressonacional.leg.br/materias/vetos/-/veto/detalhe/14525>, acesso em 14/3/2022).

20. Diante do quadro acima, entendo justificada a necessidade de que se realize estudo sobre a caracterização das renúncias tributárias e a metodologia de apuração delas entre os órgãos envolvidos com o orçamento público e a sociedade civil.

21. Foi verificada também a baixa transparência dos setores beneficiados com renúncias fiscais, bem como dos valores renunciados e resultados alcançados por essa política pública.

22. Nesse sentido, o fato de a lei orçamentária anual da União estar acompanhada de demonstrativo regionalizado e das medidas de compensação (Demonstrativo de Gasto Tributário), conforme estabelece o art. 165, §6º, CF e art. 5º, inciso II, da LRF, não é suficiente, diante da ausência de detalhamento dos beneficiários destas renúncias.

23. A Lei Complementar 187/2021 - que instituiu dispositivo legal estabelecendo a necessidade de divulgação de informações relativas a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica - é um avanço para a transparência pública; porém, há necessidade de regulamentação desse dispositivo, para que seja possível dar transparência efetiva às informações nele previstas.

24. Ademais, para haver a transparência completa dessas renúncias, seria necessário que houvesse a definição e avaliação do cumprimento das metas e objetivos.

25. Nesse ponto, merece atenção que do universo de setenta e sete renúncias tributárias previstas nos DGTs – Bases Efetivas 2017 e 2018 (item III.1.1), de 2015 a 2020, o governo federal, por meio do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (Cmap) da Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria (Secap), avaliou apenas cinco políticas de incentivo fiscal.

26. No relatório precedente foram exemplificadas diversas fragilidades que impedem a avaliação dessas políticas públicas, tendo sido consenso entre os órgãos entrevistados – bem como na doutrina, que o controle e avaliação do gasto tributário são fundamentais para aferir se a quebra da neutralidade do sistema tributário se justifica.

27. Por oportuno, registro que no Voto Conductor das Contas de Governo do Exercício de 2021, identifiquei a inobservância de requisitos exigidos pelos arts. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), 14 da Lei Complementar 101/2000 (LRF) e 125 a 129 e 137 da Lei 14.116/2020 (alterada pela Lei 14.143/2021 - LDO 2021), para concessão ou ampliação de benefícios tributários de que decorra renúncia de receita, conduta incorrida também em exercícios anteriores, **em face da ausência**, no momento da edição da Lei 14.257/2021, das Medidas Provisórias 1.034/2021 e 1.094/2021, da Portaria-ME 15.224/2021, da sanção das Leis 14.126/2021 e 14.288/2021, bem como da implementação pelo Poder Executivo dos respectivos benefícios, **de**: projeção do impacto orçamentário-financeiro; atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias; consideração da renúncia na estimativa de receita da lei orçamentária e não afetação das metas dos resultados fiscais ou, alternativamente, apresentação de medidas de compensação; fixação de vigência máxima de cinco anos; indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação do benefício.

28. Assim, cabe reforçar a necessidade de demonstração dos resultados esperados pelos benefícios tributários concedidos, uma vez que minam a capacidade de arrecadação do Estado, sem, muitas vezes terem os efeitos conhecidos.

29. Apenas com a avaliação dos benefícios será possível atender a intenção reiteradamente exposta pelos gestores do Ministério da Fazenda da priorização e da diminuição da quantidade de benefícios fiscais atualmente concedidos (e.g. <https://valorinveste.globo.com/mercados/brasil-e-politica/noticia/2023/04/24/haddad-promete-cortar-r-150-bilhoes-em-beneficios-fiscais-a-empresas.ghtml>).

\*\*\*

30. Outra conclusão do relatório precedente foi que a **complexidade da tributação sobre o consumo no Brasil gera elevados custos para empresas e para a fiscalização**.

31. A auditoria evidenciou a falta de clareza e de simplicidade das normas de tributação sobre o consumo no Brasil.

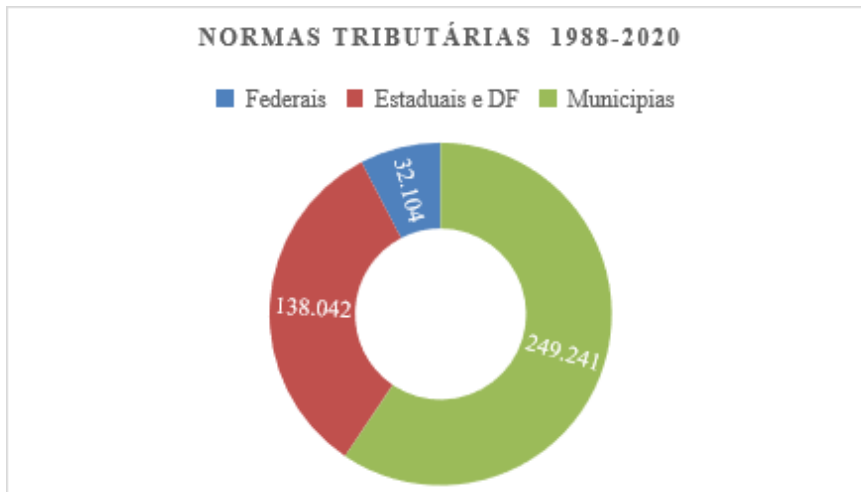
32. A principal causa foi o excesso de legislação tributária, dada a possibilidade de todos os entes federativos tratarem sobre o tema em alguma medida, além da coexistência de cinco tributos (PIS e Cofins sobre o faturamento, além de IPI, ICMS e ISS).

33. Toda essa estrutura de legislações gera custos adicionais ao setor privado (custo de *compliance*), assim como aumentam as incertezas sobre o montante de tributo a ser pago tanto para fisco quanto para o contribuinte, o que aumenta a insegurança jurídica, bem como o grau de litigiosidade e de contencioso.

34. Essa estrutura complexa gera custos adicionais para o setor privado em termos de conformidade e aumenta a incerteza sobre os valores a serem pagos tanto para o fisco quanto para os contribuintes, o que gera insegurança jurídica, aumento de litígios e contencioso.

35. Para atender aos critérios da OCDE e buscar a adesão ao grupo, é necessário considerar os princípios de clareza e simplicidade no sistema tributário atual e em uma futura estrutura tributária.

36. Além disso, o princípio da eficiência, incluído na Constituição após a Emenda Constitucional 19/1998, deve ser levado em consideração. Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), entre 1988 e 2020, foram emitidas 419.387 normas tributárias no Brasil, sendo 32.104 normas federais, 138.042 normas estaduais e 249.241 normas municipais, resumidas no quadro abaixo:



37. A equipe de fiscalização identificou, com base em informações fornecidas pela Receita Federal do Brasil, a existência de mais de 45 normas, com 3.084 artigos, estipulando as obrigações principais para o IPI, PIS e Cofins.

38. Quando se somam as obrigações acessórias e regulamentações específicas, torna-se improvável que o contribuinte consiga adimplir com todas elas, bem como que todas possam ser cobradas e fiscalizadas.

39. O óbice na fiscalização tributária pode ser exemplificado pela dificuldade do órgão fazendário responsável pela fiscalização em até mesmo identificar, de maneira direta, a lista dos benefícios fiscais que constituam regimes setoriais diferenciados de tributação de IPI, PIS e Cofins por setor/atividade na União.

40. Assim, percebo que o sistema atual é ineficiente tanto da perspectiva do contribuinte quanto na do Estado.

41. A falta de transparência e uniformidade no sistema tributário contribui para sua complexidade. Os instrumentos existentes para elucidar os critérios interpretativos do fisco sobre os tributos, como súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e Acórdãos publicados no site da Receita Federal do Brasil (RFB), apresentam baixa usabilidade, dificultando o entendimento até mesmo para os auditores do órgão.

42. Além disso, restou demonstrada a ausência de uniformização de entendimentos entre as diferentes instâncias do processo administrativo tributário: O Carf não vincula as Delegacias de Julgamento da RFB, a menos que sejam súmulas vinculantes aprovadas pelo Ministro da Economia. As DRJ e o Carf não adotam o mesmo marco normativo para fundamentar suas decisões, e não há uma consolidação prevista na legislação.

43. O tempo de resposta às consultas sobre a interpretação da legislação tributária é elevado. Essa falta de uniformidade gera interpretações diferentes mesmo dentro do fisco, resultando em insegurança jurídica para os agentes econômicos e possíveis tratamentos distintos para contribuintes em situações similares, o que viola o princípio da neutralidade. O então Ministro da Economia concedeu caráter vinculante a 22 súmulas do Carf, mas outras quatro súmulas não receberam esse reconhecimento, o que cria potencial confusão jurídica e aumenta o contencioso.

44. Esse contencioso vai desde a regulação tributária de tecnologias inovadoras, como a impressora 3D e o VANT, até produtos tradicionais, como sandálias de borracha, o que mostra a complexidade do sistema tributário e o alto custo administrativo para resolver as disputas.

45. Ademais, o incentivo ao contencioso pode gerar até mesmo situações diferentes para contribuintes no mesmo fato fiscal, como na decisão da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, em que houve a necessidade de modulação dos efeitos da decisão em face do elevado impacto financeiro aos cofres da União, que poderia variar de R\$ 350 bilhões a R\$ 500 bilhões.

46. A complexidade do sistema tributário brasileiro contribui para aumentar a insegurança

jurídica e o *tax gap* (diferença entre a arrecadação potencial e real). Essa complexidade se reflete em normas infralegais e obrigações acessórias, dificultando a desburocratização e a simplificação da tributação sobre o consumo.

47. A falta de uniformização na interpretação da legislação pelos órgãos tributários também contribui para a insegurança jurídica dos contribuintes. Como resultado, há erros de interpretação, aumento de litígios tributários, sonegação, fraude tributária e altos custos de conformidade para os contribuintes.

48. Assim, em apoio à discussão sobre reforma tributária, em trâmite no Congresso Nacional e cuja primeira fase seguirá para o Senado, após a aprovação, no último dia 07/07/2023, em dois turnos, na Câmara dos Deputados, da PEC 45/2019, criando o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) para englobar o ICMS e o ISS; e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) para substituir o PIS, o PIS-Importação, a Cofins e a Cofins-Importação, entendo necessário o envio dos subsídios colhidos na presente fiscalização, de modo a auxiliar nas alterações legislativas necessárias à simplificação da tributação federal sobre o consumo, sem olvidar a adoção dos princípios da clareza e certeza.

\*\*\*

49. Os **elevados custos de conformidade e de fiscalização da tributação federal sobre o consumo** comprometem a previsibilidade tanto do contribuinte quanto do fisco na administração tributária.

50. O princípio da eficiência tributária é fundamental para minimizar os custos de conformidade para as empresas e os custos administrativos para as autoridades fiscais. Ele é considerado um balizador importante no Sistema Tributário de Referência da OCDE.

51. No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da eficiência foi elevado ao status constitucional, juntamente com o princípio da duração razoável do processo.

52. A legislação federal estabelece que as decisões administrativas devem ser proferidas em até 360 dias a partir do protocolo de petições, defesas ou recursos apresentados pelo contribuinte. Essa obrigatoriedade se aplica a toda a Administração Pública, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

53. Além disso, foi instituído o Selo de Desburocratização e Simplificação, com o objetivo de reconhecer e estimular práticas que simplifiquem o funcionamento da Administração Pública e melhorem o atendimento aos usuários dos serviços públicos.

54. A ferramenta TADAT (Ferramenta de Avaliação e Diagnóstico da Administração Tributária) fornece uma avaliação padronizada da situação dos principais componentes do sistema tributário de um país.

55. O Brasil é reconhecido internacionalmente por ter um sistema tributário complexo, com alta carga tributária e longos processos. As empresas enfrentam obstáculos para cumprir suas obrigações fiscais, mesmo com a declaração e o pagamento de tributos sendo feitos online.

56. O alto custo foi constatado em estudo do Doing Business do Banco Mundial (2018), o qual informa que empresas gastam 1.958 horas por ano para cumprir o *compliance* tributário, o que coloca o Brasil na 184ª posição de um total de 190 economias pesquisadas. A colocação do Brasil nas últimas posições em termos de complexidade tributária é confirmada por outras publicações, a exemplo do estudo desenvolvido em conjunto por duas universidades alemãs, a LMU, de Munique, e a Universidade de Paderborn. Tal estudo mede a complexidade tributária enfrentada pelas empresas multinacionais em cada país, e coloca o Brasil na posição 60 de um total de 69 países pesquisados (disponível em: <https://www.taxcomplexity.org/>, consultado em 20/3/2022).

57. No relatório precedente, diversos indicadores demonstram essa complexidade. Chamo a atenção para os prazos despendidos no processamento de pedidos de restituição de tributos e no contencioso tributário em todas as suas instâncias superam o prazo determinado no art. 24 da Lei 11.457/2017 (360 dias), bem como supera o recomendado na TADAT (90 dias).

58. Diante desse quadro, acolho a proposta de recomendação à Secretaria Especial da

Receita Federal do Brasil, no sentido de implementar medidas para promoção do *compliance* dos tributos (conformidade cooperativa), tal como preconiza o projeto do programa Confia do órgão, observando a implementação do Selo de Desburocratização como disposto na Lei que racionaliza atos e procedimentos administrativos (Lei 13.726/2018, art. 7º).

59. Por fim, anuo, também, às propostas que visam a recomendar maior digitalização das ferramentas de gestão e fiscalização tributária, como a Nota Fiscal Eletrônica e o aumento no compartilhamento de dados tributários entre os entes da Federação, uma vez que são basilares no contexto de reformulação tributária atualmente em discussão no Congresso Nacional.

Ante o exposto, incorporando o relatório da auditoria como minhas razões de decidir, e parabenizando a equipe da unidade técnica pela excelência do trabalho, Voto por que o Tribunal adote o Acórdão que ora submeto à deliberação deste Colegiado.

TCU, Sala das Sessões, em 12 de julho de 2023.

AROLDO CEDRAZ  
Relator

## ACÓRDÃO Nº 1409/2023 – TCU – Plenário

1. Processo nº TC 017.542/2021-9.
  - 1.1. Apenso: 014.891/2021-2
2. Grupo I – Classe de Assunto: V – Relatório de Auditoria.
3. Interessados/Responsáveis:
  - 3.1. Interessados: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (00.394.460/0488-53); Conselho Nacional de Política Fazendária; Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria (00.394.460/0559-81); Secretaria-executiva do Ministério da Economia.
4. Órgãos/Entidades: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.
5. Relator: Ministro Aroldo Cedraz.
6. Representante do Ministério Público: não atuou.
7. Unidade Técnica: Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal (AudFiscal).
8. Representação legal: não há.

## 9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de auditoria operacional referente à tributação sobre o consumo na União;

ACORDAM os ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo relator, com fundamento no art. 71, inciso IV, da Constituição Federal, no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992; nos arts. 157 e 250, inciso III, do Regimento Interno/TCU; e no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, em:

9.1. recomendar ao Ministério da Fazenda, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, que desenvolva estudo para subsidiar a uniformização da caracterização das renúncias tributárias e da metodologia de apuração delas entre os órgãos envolvidos com o orçamento público e a sociedade civil;

9.2. recomendar ao Ministério da Fazenda e à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020:

9.2.1. a adoção de providências para reduzir a complexidade da apuração dos créditos de IPI, PIS/Pasep e Cofins e eliminar os entraves ao ressarcimento financeiro destes tributos aos contribuintes;

9.2.2. a adoção de medidas tendentes a unificar a base de incidência e/ou reduzir a quantidade de alíquotas dos tributos sobre o consumo, de modo a diminuir a fragmentação setorial, o quantitativo de alíquotas, as hipóteses de não creditamento e os regimes especiais de tributação, assim como promover o tratamento isonômico entre os setores nos termos do art. 150, inciso II, da Constituição Federal;

9.3. recomendar à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, a implementação de medidas para promoção do *compliance* dos tributos (conformidade cooperativa), tal como preconiza o projeto do programa “Confia” do órgão, observando a implementação do Selo de Desburocratização como disposto na Lei que racionaliza atos e procedimentos administrativos (Lei 13.726/2018, art. 7º);

9.4. encaminhar a presente deliberação ao Congresso Nacional, à Casa Civil, à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), à Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais, ao Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, à Confederação Nacional de Municípios e à Frente Nacional dos Prefeitos, com vistas a dar conhecimento das seguintes medidas consideradas como necessárias para a adoção de Imposto sobre Valor Agregado no País:

9.4.1. unificação da base de incidência e/ou redução da quantidade de alíquotas dos tributos sobre o consumo, de modo a diminuir a fragmentação setorial, o quantitativo de alíquotas, as hipóteses de não creditamento e os regimes especiais de tributação, assim como promoção do tratamento isonômico entre os setores nos termos do art. 150, inciso II, da Constituição Federal;

9.4.2. simplificação da tributação federal sobre o consumo, nos termos do art. 37, *caput*, da Constituição Federal;

9.4.3. implantação da Nota Fiscal Eletrônica para todos os tributos sobre o consumo, integrada nos três níveis da federação, com padronização nacional dos modelos de documentos fiscais de serviço, e instituição do Comitê Gestor da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (CGNFS), objeto do Projeto de Lei Complementar (PLP) 521/2018;

9.5. encaminhar a presente deliberação ao Ministério da Fazenda, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao Conselho Nacional de Política Fazendária, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, à Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria, e ao Congresso Nacional, destacando que o relatório e o voto que fundamentam a deliberação podem ser acessados por meio do endereço eletrônico [www.tcu.gov.br/acordaos](http://www.tcu.gov.br/acordaos) e que, caso tenham interesse, o Tribunal pode encaminhar-lhes cópia dos documentos sem quaisquer custos.

9.6. determinar à Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal (AudFiscal) que acompanhe a aprovação, pelo Congresso Nacional, da Reforma Tributária, de sorte a avaliar o impacto do novo rol normativo no que se refere ao conteúdo dos subitens 9.1 e 9.2 supra.

10. Ata nº 28/2023 – Plenário.

11. Data da Sessão: 12/7/2023 – Ordinária.

12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-1409-28/23-P.

13. Especificação do quórum:

13.1. Ministros presentes: Bruno Dantas (Presidente), Walton Alencar Rodrigues, Benjamin Zymler, Aroldo Cedraz (Relator), Jorge Oliveira e Jhonatan de Jesus.

13.2. Ministros-Substitutos convocados: Augusto Sherman Cavalcanti e Weder de Oliveira.

(Assinado Eletronicamente)

BRUNO DANTAS

Presidente

(Assinado Eletronicamente)

AROLDO CEDRAZ

Relator

Fui presente:

(Assinado Eletronicamente)

CRISTINA MACHADO DA COSTA E SILVA

Procuradora-Geral

TERMO DE CIÊNCIA DE COMUNICAÇÃO

(Documento gerado automaticamente pela Plataforma Conecta-TCU)

Comunicação: Aviso 000.604/2023-GABPRES

Processo: 017.542/2021-9

Órgão/entidade: SF - Secretaria Legislativa do Congresso Nacional - SLCN

Destinatário: PRESIDENTE DO CONGRESSO NACIONAL - SECRETARIA  
LEGISLATIVA DO CONGRESSO NACIONAL - SF

Informo ter tomado ciência, nesta data, da comunicação acima indicada dirigida à/ao PRESIDENTE DO CONGRESSO NACIONAL - SECRETARIA LEGISLATIVA DO CONGRESSO NACIONAL - SF pelo Tribunal de Contas da União, por meio da plataforma Conecta-TCU.

Data da ciência: 07/08/2023

*(Assinado eletronicamente)*

Fernanda Melo e Silva Moraes

Usuário habilitado a receber e a acessar comunicações pela plataforma Conecta-TCU.