

GRUPO I – CLASSE V – Plenário

TC 006.253/2022-9

Natureza: Relatório de Auditoria

Órgão/Entidade: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

Interessados: Conselho Nacional de Política Fazendária - Mf ();
Secretaria-executiva do Ministério da Economia (extinto) ()

Representação legal: não há

SUMÁRIO: RELATÓRIO DE AUDITORIA. AUDITORIA COORDENADA SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO. AUSÊNCIA DE NEUTRALIDADE DO MODELO DE TRIBUTAÇÃO FEDERAL SOBRE O CONSUMO. EFETIVIDADE LIMITADA DA ATUAÇÃO DO CONFAZ NO COMBATE À GUERRA FISCAL NA FEDERAÇÃO. 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 produzido pela equipe de auditoria no âmbito da então Secretaria de Controle Externo da Gestão Tributária e Supervisão de Contas, tendo sido referendado pelo corpo dirigente daquela unidade:

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 consolidado da auditoria e compreende os tributos sobre o consumo da União (IPI, PIS/Pasep e Cofins), de quatorze estados (ICMS) e dez municípios, abrangendo apenas capitais (ISS), conforme o detalhamento da amostra constante na tabela 1 (parágrafo 17).

II. Introdução

II.1. Deliberação que originou o trabalho

3. A 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.

4. Assim, em cumprimento ao Despacho de 01/06/2021 do Min. Aroldo Cedraz (TC 014.891/2021-2), foi realizada uma auditoria operacional na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e em outros órgãos, com vistas a avaliar a tributação sobre o consumo da União (TC 017.542/2021-9).
5. Em seguida, foi realizada a consolidação dos dados coletados pelo TCU e pelos demais órgãos de controle participantes da fiscalização, com vistas a elaboração deste relatório consolidado, de modo a dar cumprimento ao Despacho de 26/11/2021 do min. Aroldo Cedraz (TC 042.135/2021-4).

II.2. Visão geral do objeto

6. 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).

7. 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), 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.

8. 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”.

9. 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.

10. 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).

11. Para elucidar melhor a tributação sobre o consumo do Brasil, foi juntada no apêndice A uma análise de *Stakeholders* com as principais funções e interesses de cada um dos atores.

12. No que tange a informações sobre o ambiente interno e externo da tributação do consumo, pode ser consultada a ferramenta SWOT (apêndice B), 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 C.

13. No apêndice D, estão discriminados os elementos fundamentais dos tributos federais, estaduais e municipais incidentes sobre o consumo, bem como as principais controvérsias jurídicas relativas a eles.

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. Essa situação tem afetado a alocação de investimentos privados e incentivado a guerra fiscal entre os diversos entes federativos, gerando 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. A auditoria coordenada contou com a participação de dezessete tribunais de contas e uma controladoria-geral de estado, que manifestaram interesse em participar desta auditoria com o TCU, inclusive participando do processo de planejamento dos trabalhos e do debate nacional sobre a reforma tributária, focada nos tributos sobre o consumo.

18. Os dados utilizados para consolidação foram coletados por meio de questionário eletrônico junto aos demais órgãos de controle participantes da fiscalização. Eles responderam à pesquisa tomando como base os dados coletados por meio de requisição de documentos (padronizada) enviada para os fiscos municipais e estaduais, bem como em outros procedimentos de auditoria.

Quadro 1 - Órgãos de controle participantes da fiscalização e amostra fiscalizada

Número de participantes	Órgão de controle	Fisco fiscalizado		Foi autuado o processo próprio pelo órgão de controle?	Dados da pesquisa utilizados para esta consolidação (peça 8 do TC 006.253/2022-9, cfe. páginas a seguir especificadas)	
		Estado	Município (capital)		Estadual	Municipal
1	CGE-MT	Mato Grosso	-	não	457 a 521	-
2	TCE-AM	Amazonas	Manaus	não	915 a 978	1239
3	TCE-AP	Amapá	Macapá	sim	1045 a 1108	1433
4	TCE-BA	Bahia	-	não	1 a 65	-
5	TCE-CE	Ceará	Fortaleza	sim	1303 a 1368	66 a
6	TCE-MA	Maranhão	-	sim	718 a 782	-
7	TCE-PA	Pará	-	sim	652 a 717	-
8	TCE-PE	Pernambuco	Recife	não	522 a 586	1560
9	TCE-PB	Paraíba	João Pessoa	sim	132 a 197	198
10	TCE-PR	-	Curitiba	não	-	587
11	TCE-	Rio de	-	sim	326	-

	RJ	Janeiro			a 390	
12	TCE-RO	Rondônia	-	não	1174 a 1238	-
13	TCE-SC	Santa Catarina	Florianópolis	sim	391 a 456	783
14	TCE-SE	Sergipe	Aracaju	não	1109 a 1173	979
15	TCE-SP	São Paulo	-	não	847 a 914	-
16	TCM-BA	-	Salvador	não	-	262
17	TCM-PA	-	Belém	não	-	1369
Total da amostra	Estados		14 de 27 (52%)			
	Capitais		10 de 27 (37%)			

Observação: Além dos 17 órgãos de controle listados acima que encaminharam dados para a consolidação pelo TCU, o TCE-Alagoas participou da fase de planejamento e informou ter autuado processo próprio.

19. 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 4), Plano de Auditoria (peça 5) e Visão Geral do Objeto (peça 6).

20. 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.

21. 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 E.

22. 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 F), com o apoio do respectivo tribunal de contas. Também foi elaborada tabela padronizada para orientar e facilitar o trabalho de consolidação das informações (apêndice G). Os dados coletados abrangeram o período de 1/1/2015 a 31/12/2020.

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, e as contribuições para o Sistema S.

II.5. Limitações inerentes à auditoria

25. A principal limitação desse trabalho está relacionada à não prestação tempestiva ou completa pelos fiscos estaduais ou municipais das informações solicitadas por tribunais de contas de estado ou município e pela controladoria geral de estado. Importa ressaltar, contudo, que tal limitação não impediu o alcance dos objetivos da fiscalização, uma vez que os dados encaminhados permitiram realizar análises abrangentes e suficientes às conclusões do relatório.

II.6. Volume de recursos fiscalizados

26. O volume de recursos fiscalizados alcançou o montante de R\$ 4,7 trilhões de reais correspondente a soma da arrecadação e das renúncias de receitas dos tributos sobre o consumo dos entes federados que compuseram a amostra, no período de 2015 a 2020 (Tabela 1, parágrafo 36).

II.7. Benefícios estimados da fiscalização

27. A partir da leitura dos achados, comprovaram-se oportunidades de aperfeiçoamento na tributação sobre o consumo do País, as quais dependem da conciliação de interesses (por vezes conflitantes) entre entes federativos e setores econômicos. Daí que o encaminhamento de cópia deste relatório para os atores interessados poderá servir como medida indutora para aprovação das reformas necessárias (ampla ou incremental). Como benefícios esperados, destaca-se uma maior neutralidade, eficiência, simplicidade e clareza das referidas normas tributárias.

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, a PEC 110/2019 e o PL 3887/2020, que têm como objetivo melhorar o desenho do sistema tributário brasileiro, a fim de aperfeiçoar o ambiente de negócios no país e o desenvolvimento econômico.

II.8. Processos conexos

29. É conexo a este trabalho o TC 017.542/2021-9, que trata de auditoria operacional realizada na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e em outros órgãos, com vistas a avaliar a tributação sobre o consumo da União.

III. Achados de auditoria

III.1. O modelo de tributação sobre o consumo no Brasil não é neutro

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

31. 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.

32. 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)

33. 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”.

34. Na tributação sobre o consumo no Brasil, porém, existe um elevado volume de renúncias tributárias concedidas por todos os níveis de governo, com baixa transparência dos valores e setores beneficiados, e que são pouco avaliadas, além de uma variação significativa nas alíquotas praticadas.

35. Cada um desses aspectos será analisado nos subitens a seguir, que, em conjunto, permitem afirmar que a tributação sobre o consumo no Brasil não está aderente ao princípio da Neutralidade recomendado pela OCDE,

III.1.1 Elevado volume de renúncias tributárias

36. A Tabela 1 apresenta a comparação entre os valores arrecadados e as renúncias de receitas dos tributos sobre o consumo (IPI, PIS/Pasep e Cofins, ICMS e ISS) dos entes federados que compuseram a amostra, no período de 2015 a 2020, cujo total correspondeu a R\$ 4,7 trilhões de reais.

Tabela 1- Arrecadação e Renúncias de Receita de tributos sobre o consumo, entre 2015 e 2020, para os entes da amostra (milhões de reais)

Ano	União (IPI, PIS/Pasep e Cofins)		Estados (ICMS)		Capitais (ISS)	
	Arrecadado	Renúncia	Arrecadado	Renúncia	Arrecadado	Renúncia
2015	304.720	100.229	254.736	30.522	4.303	536
2016	303.650	97.737	259.110	31.934	5.516	531
2017	326.081	103.512	274.030	38.801	5.586	642
2018	361.455	116.563	295.800	35.666	6.542	593
2019	375.795	122.719	316.940	36.713	7.040	685
2020	349.031	132.669	323.738	68.509	6.764	632
Subtotais	2.020.732	673.429	1.724.354	242.143	35.751	3.618
Total geral	4.700.028					

Fonte: elaboração própria a partir dos dados constantes na Tabela 2 e na peça 8.

37. O montante de renúncia dos tributos sobre consumo foi superior a R\$ 919 milhões de reais no período analisado, dos quais R\$ 673,43 milhões correspondem a renúncias de tributos federais (33% do arrecadado), R\$ 242,14 milhões são de ICMS (14% do arrecadado) e R\$ 3,62 milhões de ISS (10% do total arrecadado).

38. Em relação à proporção entre receitas e renúncias tributárias na União, a Tabela 2 mostra que as renúncias correspondem, em média, a um terço da arrecadação das receitas relativas à tributação sobre o consumo federal.

Tabela 2- Comparativo da Arrecadação e Renúncia de tributos sobre o consumo federais (milhões de reais)

	IPI		Cofins		PIS/Pasep		TOTAL	
	Arrecadado	Renúncia	Arrecadado	Renúncia	Arrecadado	Renúncia	Arrecadado	Renúncia

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

39. Nos estados da amostra, a proporção entre as médias de renúncias e receitas de ICMS varia entre 13% (2015) e 23% (2020). Para as capitais da amostra, a proporção entre as médias de renúncias e receitas de ISS variou entre 16% (2015) e 11% (2020).

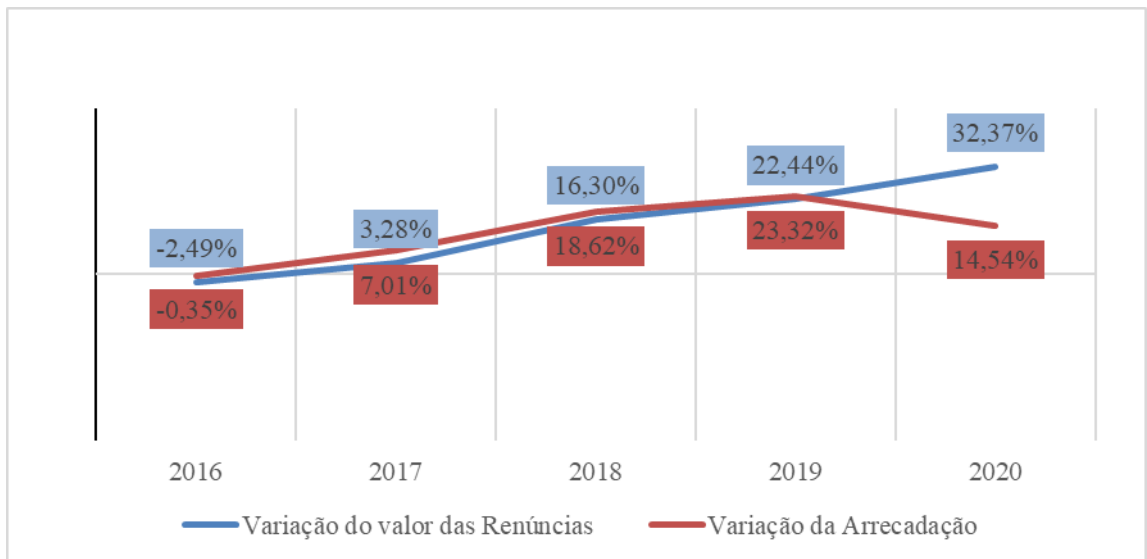
Tabela 3- Comparativo das médias de Arrecadação e Renúncias por tributo (ICMS e ISS) (milhões de reais)

Ano	Estados da amostra (ICMS)			Capitais da amostra (ISS)		
	Arrecadado (média)	Renúncia (média)	Proporção	Arrecadado (média)	Renúncia (média)	Proporção
2015	19.595	2.543	13,0%	478	77	16,0%
2016	19.932	2.661	13,4%	552	66	12,0%
2017	21.079	3.233	15,3%	559	80	14,4%
2018	22.754	2.972	13,1%	595	66	11,1%
2019	24.380	3.059	12,5%	640	76	11,9%
2020	24.903	5.709	22,9%	615	70	11,4%

Fonte: elaboração própria a partir dos dados constantes na peça 8

40. Comparando-se o crescimento das renúncias com o crescimento das receitas desses mesmos tributos no período analisado, verifica-se que as renúncias estão crescendo em proporção maior nos níveis federal e estadual de governo. Na esfera federal, o Gráfico 1 apresenta que, no acumulado, as renúncias de receitas de IPI, PIS/Pasep e Cofins estão crescendo na proporção de 32,37%, enquanto a arrecadação desses tributos cresceu na proporção de 14,54%.

Gráfico 1- 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/ acesso-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/ acesso-a-informacao/dados->

41. Em relação aos estados da amostra, na maioria (57%), as renúncias tributárias vêm crescendo em proporção maior. Já nas capitais da amostra, os dados não demonstram uma tendência clara: 40% apresentam crescimento das renúncias em proporção maior do que o crescimento das receitas, mas 50% apresentam um crescimento menor.

Gráfico 2- comparação entre renúncias e receitas tributárias de ICMS no estado

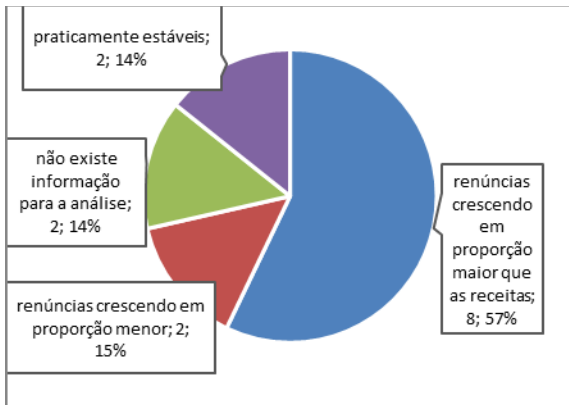
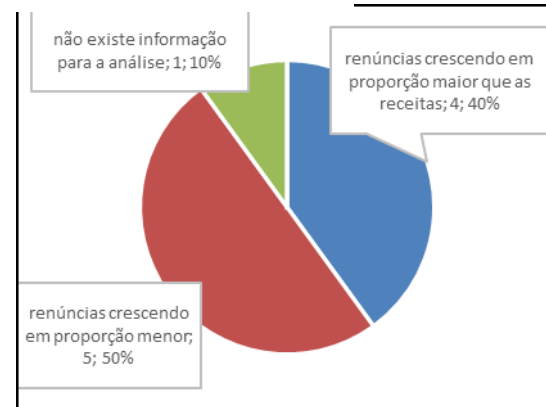


Gráfico 3- comparação entre renúncias e receitas tributárias de ISS na capital



Fonte: elaboração própria a partir dos dados constantes na peça 8

42. Conforme inicialmente exposto, 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.

43. 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.

44. Não podemos olvidar que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF, Lei Complementar 101/2000) 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).

45. 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).

46. 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.

47. 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.

48. Situação um pouco melhor se verificou nos entes subnacionais. Nos estados da amostra, o volume de renúncias de ICMS ficou na ordem de 1/4 do total arrecadado, com 57% dos estados apresentando crescimento das renúncias maior do que as receitas. No caso das capitais, verificou-se que a renúncia de ISS é da ordem de 1/8 dos valores arrecadados, com 40% delas apresentando crescimento maior de renúncias.

49. 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).

50. 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.

51. 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.

52. 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.

53. Conforme especialistas ouvidos no painel de referência para validação da matriz de achados da parte federal desta auditoria, estudos apontam que a renúncia tributária sobre consumo não é eficiente, inclusive agrava a regressividade do sistema. Assim, 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).

54. Percebe-se, portanto, que a grande quantidade de renúncias tributárias sobre o consumo, existentes nos três níveis de governo, 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).

55. A par do poder de influência dos agentes econômicos e conforme será visto no tópico seguinte, as renúncias tributárias têm sido instituídas de forma pouco transparente, por leis que não estabelecem, de

forma clara, objetivos e metas das políticas públicas realizadas por meio delas, e raramente são avaliadas quanto ao alcance dos resultados almejados. Assim, tem-se a criação de privilégios decorrentes de isenções dadas sem as devidas justificativas.

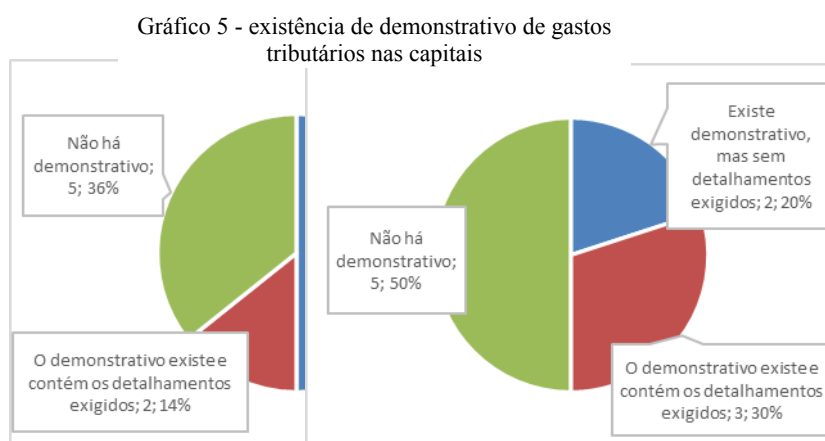
III.1.2 Baixa transparência dos setores beneficiados com renúncias fiscais, bem como dos valores renunciados e resultados alcançados por essa política pública

56. 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.

57. No caso do governo federal, apesar do projeto de lei orçamentária anual da União (de 2020) estar acompanhado de demonstrativo regionalizado e das medidas de compensação, isto é, o Demonstrativo de Gasto Tributário (DGT) conforme estabelece o art. 165, §6º, CF e art. 5º, inciso II, da LRF, por ser uma peça meramente orçamentária (entrevista RFB, peça 97 do TC 017.542/2021-9), tal demonstrativo não promove a necessária 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.

58. Em relação aos demonstrativos de gastos tributários dos entes subnacionais, a situação em relação à existência do DGT é ainda mais precária: apenas em dois estados (14%) e em três capitais (30%) foram identificados a existência dos demonstrativos, com todos os detalhes exigidos.

Gráfico 4 - existência de demonstrativo de gastos tributários nos estados



Fonte: elaboração própria a partir dos dados constantes na peça 8

59. Além disso, nos entes subnacionais, a divulgação de dados sobre ICMS e ISS (séries históricas de arrecadação, normativos, obrigações acessórias, renúncias e avaliações dos benefícios), em geral, precisa de aprimoramentos. Apenas em dois estados (14%) e em três capitais (27%), a prestação das informações foi considerada satisfatória.

Gráfico 6-adequação das informações prestadas pelo estado sobre ICMS (arrecadação, normas, renúncias e avaliações)

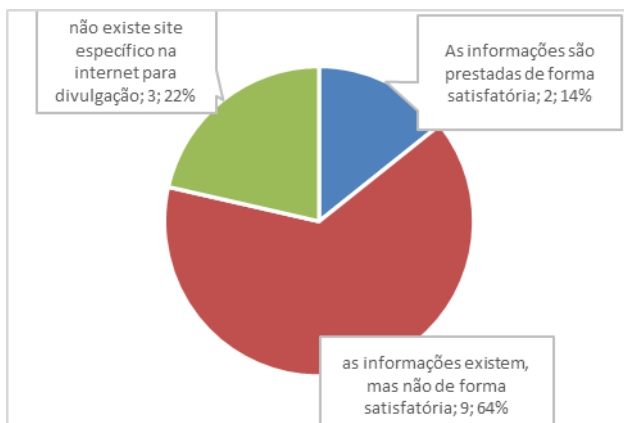
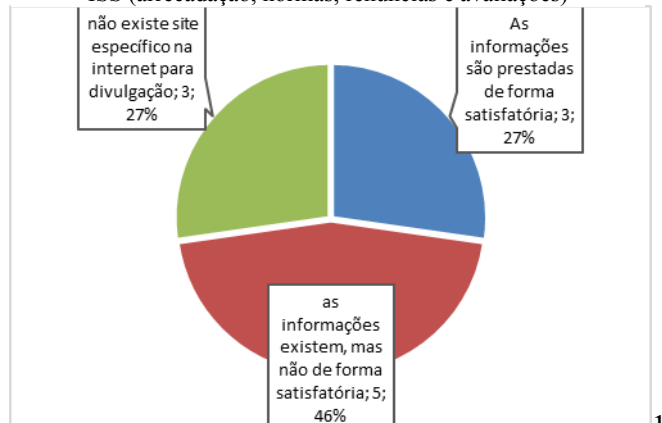


Gráfico 7-adequação das informações prestadas pela capital sobre ISS (arrecadação, normas, renúncias e avaliações)



Fonte: elaboração própria a partir dos dados constantes na peça 8

60. 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).

61. Com a finalidade de dar a 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).

62. 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 ser realizadas pelos órgãos responsáveis em local de fácil acesso, uma vez que se trata de informações de interesse coletivo ou geral.

63. Observa-se, contudo, que, no âmbito federal, 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, conforme apontaram as avaliações promovidas pelo Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (Cmap).

64. Soma-se a isso o fato de ainda ser pouco frequente a avaliação das políticas públicas. Do universo de setenta e sete renúncias tributárias previstas nos DGTs – Bases Efetivas 2017 e 2018 do governo federal, apenas cinco foram avaliadas no período de 2015 a 2020 e todas depois da concessão.

Quadro 2 - Avaliações realizadas pelo governo federal por meio do Cmap

Tipo de incentivo fiscal (isenção/remissão/aliquota zero/diferimento/outro)	Momento/periodicidade da avaliação	Total do benefício econômico apurado no período de 2015 a 2020
Zona Franca de Manaus – Desoneração tributária de IPI, II, PIS e Cofins	Depois da concessão	Avaliação em fase de deliberação pelo Cmap
Certificação de Entidades Beneficentes 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
Simplex 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 Simplex 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 Simplex 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 Simplex 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

		<p>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.</p>
--	--	---

Fonte: Nota Técnica SECAP SEI n. 58149/2021/ME (TC 017.542/2021-9, peça 65)

65. No que se refere aos entes subnacionais da amostra, a avaliação de benefícios fiscais é ainda menos frequente. Em apenas três (21%) dos quatorze estados foi indicado existir, ocasionalmente, avaliação das concessões de benefícios. No caso das capitais, não foram identificadas avaliações (0%).

Gráfico 8 - existência de avaliação das concessões de benefícios em relação ao ICMS pelo estado

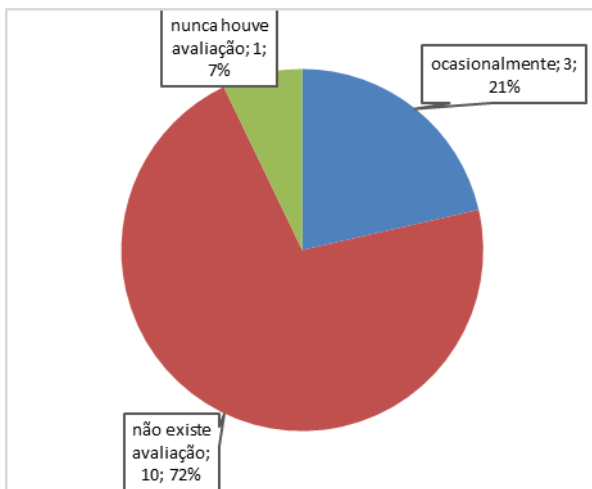
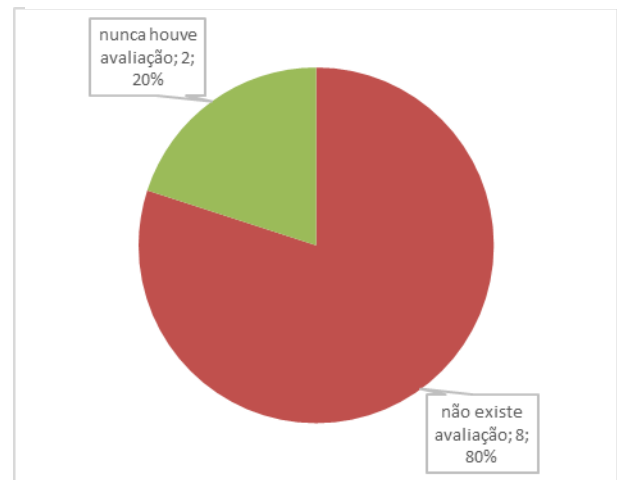


Gráfico 9- existência de avaliação das concessões de benefícios em relação ao ISS pela capital



Fonte: elaboração própria a partir dos dados constantes na peça 8

66. Cabe destacar que, no governo federal, há metodologia definida para avaliação dos benefícios, em regra utilizada pelo Cmap em seus exames. Já nos entes subnacionais, apenas em três estados (21%), os dados indicaram haver metodologia para as avaliações, ocasionalmente utilizada. No caso das capitais (0%), nenhum apontou existir uma definição prévia de metodologia para realizar essas avaliações.

67. O desenho deficiente das políticas promovidas por renúncias tributárias, cuja maior parte é concedida por prazo indeterminado, conforme apontado pelo Cmap no nível federal, assim como a ausência de avaliação nos níveis estaduais e municipais, são fatores que podem contribuir para ocorrência de desequilíbrio orçamentário, 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.

68. De qualquer sorte, o art. 37, §16, da CF/88, estabelece como obrigação da Administração Pública a avaliação das políticas públicas, inclusive com a 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.

69. 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. Buíssa 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.

70. A ausência de avaliações, o elevado volume das renúncias e a falta de transparência são indicadores relevantes quanto à falta de neutralidade, que se tornam ainda mais significativos quando se considera a ausência de tratamento tributário isonômico, típico do item III.1.3 a seguir.

III.1.3 Ausência de tratamento tributário isonômico entre setores econômicos

71. A tributação sobre o consumo possui uma base de incidência fragmentada setorialmente, isto é, o tratamento tributário é distinto tanto intersetores, quanto intrasetores. De fato, existem várias legislações tributárias nas três esferas (federal, estadual e municipal) definindo alíquotas, regimes de apuração, hipóteses de (não) creditamento e regimes especiais de tributação diversos, assim como exceções a esses regimes.
72. 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).
73. 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.
74. 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 instituem tributos sobre o consumo.
75. 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).
76. 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).
77. 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 relativa à tributação federal (TC 017.542/2021-9), 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).
78. Esse tratamento tributário distinto tem potencial de interferir nas decisões de alocação de recursos dos investimentos.
79. Outro fato que compromete a isonomia e a neutralidade tributária é a grande quantidade de regimes especiais de tributação. 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.
80. Além da quebra da isonomia, as políticas de concessão de benefícios fiscais são formuladas sem estabelecer de forma clara os seus objetivos e metas. Isso torna praticamente inexecutável a apuração de dados macroeconômicos para a avaliação do impacto das políticas de tributação sobre a economia.
81. Além dos regimes especiais de tributação, as legislações de IPI, PIS/Pasep e Cofins apresentam uma variedade infundável 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.
82. 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% (TC 017.542/2021-9, 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).

83. A fragmentação da base de incidência intrasetores também está presente nos entes subnacionais. Em relação aos estados da amostra, toma-se, por exemplo, a variação das alíquotas de ICMS mais significativa, encontrada no setor de Indústrias de Transformação, que varia de 9% a 35%. Assim, a variação da diferença de alíquotas pode chegar a 26% entre o ICMS devido por empresas atuando no mesmo setor.

84. Quanto ao ISS das capitais, também existe considerável variação. Apesar de ser um imposto com alíquota máxima de 5%, em algumas capitais, o imposto variou entre 2% e 5%. Isso significa que as empresas beneficiadas com a alíquota mínima têm um desconto de 60% sobre o ISS que é pago por suas concorrentes com a alíquota de 5%.

85. 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 em diversos países 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.

86. 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.

87. Os Gráficos 10 e 11 sintetizam as avaliações sobre a fragmentação das bases de ICMS e ISS feitas pelos órgãos de controle participantes da fiscalização. Na maior parte dos estados (57%), foi apontada que as bases de incidência de ICMS são ocasionalmente fragmentadas e, no restante, não havia sequer informação para análise (43%). Relativamente ao ISS, apenas duas capitais (20%) chegaram à conclusão de que as bases de incidência nunca são fragmentadas (justamente aquelas com as menores populações da amostra).

Gráfico 10- conclusão sobre a possível fragmentação da base de ICMS nos estados

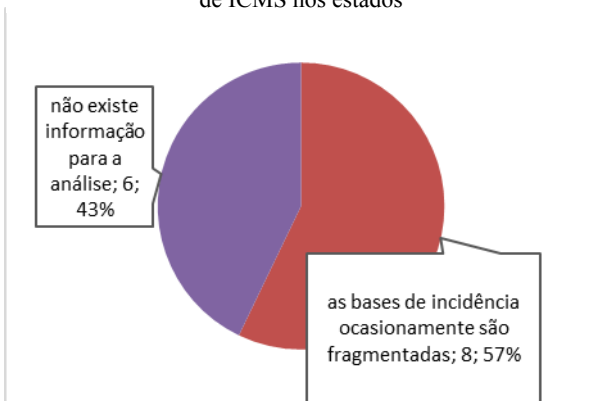
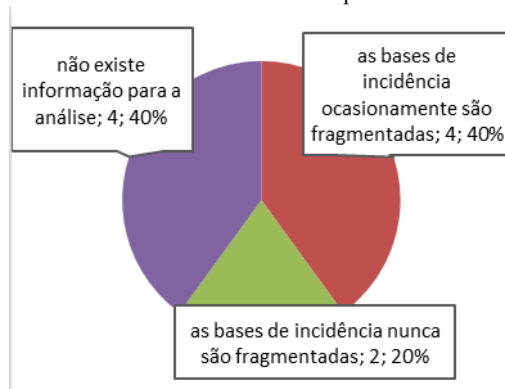


Gráfico 11- conclusão sobre a possível fragmentação da base de ISS nas capitais



Fonte: elaboração

própria a partir dos dados constantes na peça 8

88. Essa fragmentação aumenta a complexidade da tributação. No caso do ente federal, essa situação dificulta ao órgão de administração fazendária apurar as alíquotas efetivas e/ou a carga tributária de cada setor da economia (RFB – TC 017.542/2021-9, peça 73).

89. Na visão dos gestores da RFB, o Sistema Tributário Nacional tem causado inumeráveis 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, TC 017.542/2021-9, peça 97).

90. 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. Tal foi o caso da Lei de Informática verificado pelo Cmap, 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).

91. Sintetizando, o desenho atual do sistema tributário sobre o consumo, 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).

92. Segundo a Coodenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB (TC 017.542/2021-9, peça 110) e de acordo com os dados colhidos dos tribunais de contas e controladoria que participaram da auditoria (peça 8), 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.

93. Contudo, diante da dificuldade de aprovação de reformas legislativas que simplifiquem a tributação sobre o consumo (conforme será 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.

94. Considerando todo o exposto ao longo dos subachados 1.1, 1.2 e 1.3, será proposto encaminhar cópia do relatório de consolidação 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), à Frente Nacional dos Prefeitos, e às Confederações Nacionais da Indústria, dos Serviços e do Comércio, com vistas a dar conhecimento quanto à importância da 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.

III.2. Atuação do Confaz tem efetividade limitada no combate à guerra fiscal

95. A atuação do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), nos moldes atuais, tem efetividade limitada no combate à guerra fiscal, e pode ser aprimorada.

96. O Confaz é um órgão colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças, Economia, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal (DF) e suas reuniões são presididas pelo Ministro da Economia. Compete a esse órgão, precipuamente, a celebração de convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS, nos termos do art. 155, inciso II e § 2º, inciso XII, alínea g, da CF/88, da Lei Complementar n. 24/1975 e do art. 147, do Decreto 9.745/2019 (<https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>, acesso em 25 fev. 2022).

97. Criado em 1975 (LC 24/1975), o Confaz não tem sido capaz de impedir que os Estados e o DF concedam incentivos e benefícios fiscais à revelia de suas deliberações, de modo a atrair investimentos para os seus territórios. É o que se denomina guerra fiscal, a qual redundando em litígios interfederativos nos tribunais superiores e insegurança jurídica para os contribuintes.

98. Nesse sentido, em 2017, com a finalidade de acabar com a guerra fiscal, a Lei Complementar n. 160/2017, regulamentada pelo Convênio ICMS 190/2017, convalidou os incentivos fiscais que haviam sido concedidos até aquele momento, por prazo determinado (art. 1º, LC 160/2017).

99. Para que os incentivos e benefícios fiscais fossem convalidados, as unidades federadas deveriam atender as seguintes condicionantes: (i) publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos à revelia da sistemática do Confaz (art. 3º, I); e (ii) efetuar o registro e o

depósito, na Secretaria Executiva do Confaz, da documentação comprobatória desses atos para serem publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária (PNTT), disponível no site do conselho (art. 3º, II, LC 160/2017).

100. Assim, o PNTT foi constituído para ser o instrumento de transparência dos incentivos e benefícios fiscais concedidos pelos Estados e Distrito Federal. Dessa forma, o portal deveria possibilitar o controle recíproco das unidades federadas, a fim de evitar a concessão de incentivos e benefícios fiscais à revelia do regular processo previsto constitucionalmente (art. 155, § 2.º, XII, g, CF/88).

101. Para dar efetividade a este controle recíproco, foi instituído um mecanismo de representação, que deverá ser apresentada por Governador de Estado ou do Distrito Federal ao Ministro de Estado da Economia, em face de indícios de irregularidades observados na concessão ou manutenção de benefícios por outro ente federativo. Se um determinado ente federativo concede ou mantém isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em desacordo com a Lei Complementar n. 24/1975, isso pode ensejar a sujeição da unidade federada responsável aos impedimentos previstos nos incisos I, II e III do § 3º do art. 23 da LRF, pelo prazo em que perdurar a concessão ou a manutenção das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais (art. 6º, LC 160/2017).

102. Ocorre que, em apresentação do PNTT pela Secretaria Executiva do Confaz (SE/Confaz) para a equipe do TCU, verificou-se que o portal se constitui de incontáveis atos normativos dispondo (concedendo, alterando ou revogando) sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de Estados e DF. Esses atos normativos são apresentados por meio planilhas excel, as quais são disponibilizadas nesse mesmo formato no portal para *download* por outros entes federados que eventualmente se interessem pelo seu conteúdo (TC 017.542/2021-9, peça 9).

103. Ressalta-se que não existem quaisquer ferramentas para filtragem ou apresentação estruturada dos dados no referido portal. Em outras palavras, o PNTT é um repositório não estruturado de normas, em formato excel, de incentivos fiscais de cada unidade da federação, conforme confirmado em entrevista com o Confaz:

As UFs interessadas em conhecer os benefícios fiscais de outros estados devem fazer a busca manualmente, dentre todos os depósitos realizados. Podem existir depósitos revogando total ou parcialmente dispositivos anteriores, assim, a UF interessada que deve buscar o dispositivo e todas as alterações, dentre todos os documentos existentes. Não é possível determinar quantos são os atos vigentes. (TC 017.542/2021-9, peça 9)

104. Devido à baixa estruturação das informações no PNTT, a realização do controle recíproco entre os entes federados, no que diz respeito ao regular processo de concessão de incentivos fiscais de ICMS, dá-se por meio de um precário procedimento de *download* das milhares de planilhas disponibilizadas, as quais podem conter, cada uma, milhares de normas, vigências, alíquotas etc. Esse procedimento dificulta a identificação de indícios de irregularidades na concessão ou manutenção de benefícios, refletindo na falta de transparência das informações disponíveis no portal e tornando complexo e inefetivo o controle instituído.

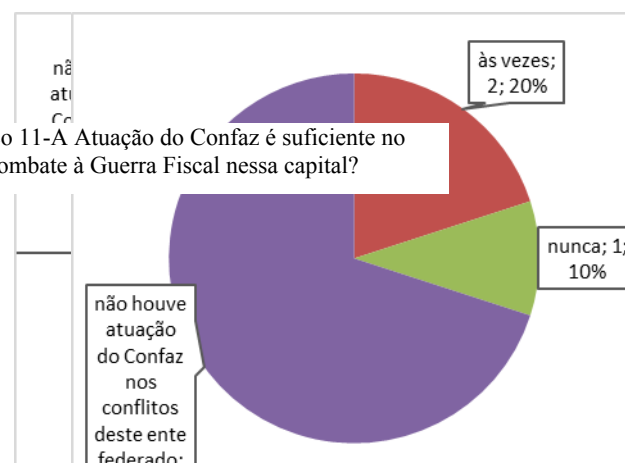
105. Sobre uma possível melhoria no sistema para dar maior transparência as informações reunidas no PNTT, a SE/Confaz informou que a implementação de um sistema estruturado para recuperação dos dados disponíveis no portal depende de demanda do colegiado do Confaz, o que nunca ocorreu (TC 017.542/2021-9, peça 9).

106. Quanto à atuação do Confaz no combate à guerra fiscal, os Gráficos 12 e 13 sintetizam a percepção dos órgãos de controle, obtida a partir das informações

Gráfico 10- A Atuação do Confaz é suficiente no combate à Guerra Fiscal nesse estado?

coletadas junto aos Fiscos sobre os conflitos experenciados por cada ente federado.

Gráfico 11- A Atuação do Confaz é suficiente no combate à Guerra Fiscal nessa capital?



Fonte: elaboração própria a partir dos dados constantes na peça 8

107. Considerando a relevância do Confaz e a importância de sua atuação, inclusive para dar maior transparência aos gastos tributários dos entes federados, conforme preconizado pela Lei Complementar 187/2021 que alterou o CTN (incluiu o inciso IV ao §3º do art. 198), é fundamental que sejam buscadas formas aumentar a efetividade de seu desempenho. Isso pode inclusive tornar-se um indutor de melhorias na gestão dos incentivos e benefícios concedidos por estados e municípios.

108. Aliás, a atuação integrada das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios está prevista expressamente no artigo 37, XXII, da Constituição Federal, o qual dispõe que elas “atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”.

109. Assim, cabe recomendar ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020, a adoção de providências (normativas, administrativas e tecnológicas) com vistas a dotar o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) dos recursos necessários para avançar na integração dos Fiscos federal, estaduais e municipais, com ênfase na promoção da transparência tributária preconizada pelo art. 198, §3, inciso IV do CTN, conforme a alteração realizada pela LC 187/2021, incluindo a estruturação e automatização do Portal Nacional de Transparência Tributária, de modo a possibilitar a realização de consultas eficazes e automáticas às informações disponíveis.

III.3. Complexidade da tributação sobre o consumo no Brasil gera elevados custos para empresas e para a fiscalização

110. De acordo com a estrutura tributária de Ottawa (OCDE, 1998), os princípios basilares em um sistema tributário contemporâneo são certeza, simplicidade e eficiência tributária. Como 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.

111. Ainda de acordo com a mesma fonte, a segurança jurídica 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, as consequências da inadimplência e todos os demais elementos necessários ao cumprimento das obrigações acessórias.

112. O texto citado também aponta que, 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 dos três níveis federativos, na gestão de todo o processo tributário.

113. Ainda de acordo com a estrutura tributária de Ottawa (OCDE, 1998), tais 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. Os subtópicos a seguir apontam a situação específica brasileira encontrada.

III.3.1 Elevada complexidade da tributação sobre o consumo.

114. As normas da tributação sobre o consumo no Brasil padecem de clareza e simplicidade. O atual modelo brasileiro 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).

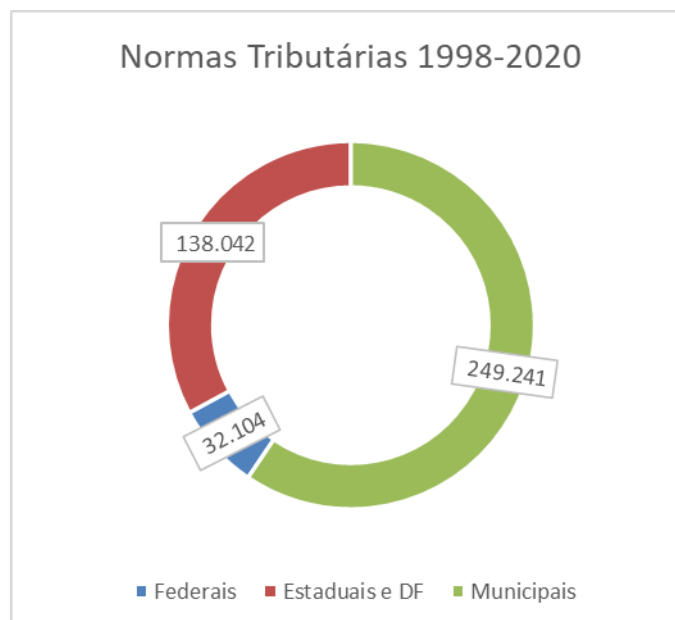
115. Para a efetivação dessa estrutura tributária, existem várias legislações tributárias definindo alíquotas, regimes de apuração, hipóteses de (não) creditamento e regimes especiais de tributação diversos, assim como exceções a esses regimes (conforme descrito no achado III.1.3).

116. 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.

117. Como a estrutura tributária de Ottawa/OCDE (OCDE, 1998) preconizou como pilar de um bom sistema tributário a observância aos princípios da certeza e simplicidade, considerando a pretensão do Brasil de ingressar na OCDE, faz-se necessária a contemplação desses critérios em uma análise do sistema tributário atual. Também em termos de critério, observa-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.

118. No ordenamento jurídico pátrio, porém, 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 12 - 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)

119. De acordo com informações fornecidas pela RFB (TC 017.542/2021-9, peça 30), o IPI, o PIS e o Cofins estão sistematizados em 45 normas, resultando em mais de 3.084 artigos (TC 017.542/2021-9, peça 98).

120. Soma-se a essa infinidade de normas, as obrigações acessórias decorrente das 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, TC 017.542/2021-9, peça 97).

121. Esse emaranhado de normas gera incertezas até nos órgãos de gestão fazendária. Conforme se depreende da manifestação da RFB, o quantitativo de normas quanto aos tributos federais pode ser ainda maior: “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” (TC 017.542/2021-9, peça 9, p.2).

122. Nos entes subnacionais, a complexidade tributária também gera incertezas. Em relação ao ICMS, apenas oito das quatorze administrações tributárias da amostra responderam ao questionamento quanto ao número de normas que versavam sobre esse imposto no estado. Entre as respostas enviadas, houve grande variação no quantitativo de normas existentes, desde apenas duas dezenas (20), até setecentas e quarenta e nove (749) normas no caso mais complexo (peça 8).

123. Quanto ao ISS, também houve grande amplitude nos totais informados pelas administrações tributárias das capitais: uma norma no caso mais simples e cento e cinquenta (150) normas sobre o ISS no caso mais complexo.

124. Cabe destacar o estudo de caso feito nesta auditoria sobre a complexidade da tributação sobre o consumo. Foi solicitado aos órgãos de controle participantes que identificassem junto ao fisco local a legislação que se aplicaria a construção civil (leis e regulamentos definindo quais os impostos seriam aplicados, com suas alíquotas, prazos e vencimentos), em duas situações distintas: (i) na construção tradicional de prédio com estrutura moldada na própria; e (ii) na construção de prédio utilizando-se estruturas pré-moldadas, adquiridas de terceiros. O estudo de caso sobre a tributação da construção civil foi proposto para verificar situação apontada na capacitação realizada pela FGV, segundo a qual os impostos devidos seriam diferentes a depender da metodologia construtiva utilizada – o que pode gerar distorções quanto às decisões.

125. Como resultado, apenas em três (22%) dos quatorze estados e em três (30%) das dez capitais da amostra, os auditores conseguiram identificar o imposto, sua alíquota, e prazo para pagamento na legislação.

Gráfico 14 - Foram identificadas as regras pertinentes sobre o ICMS do estado?

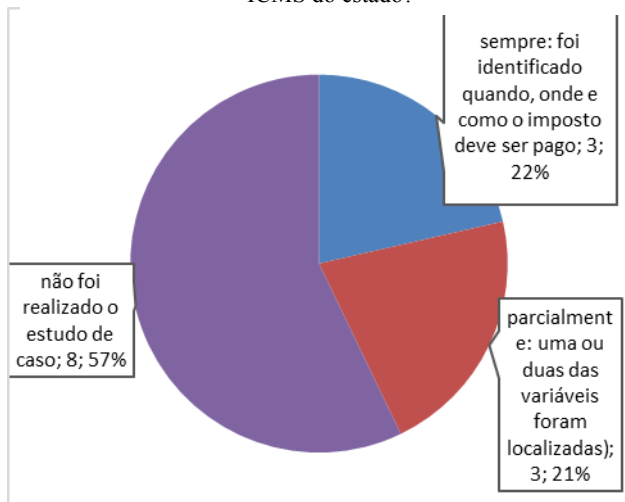
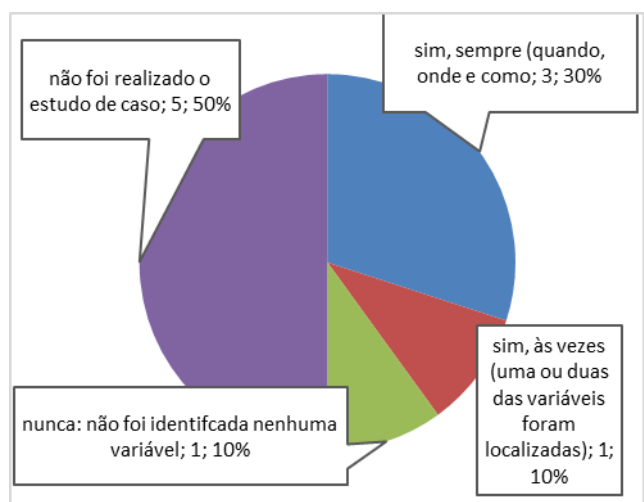


Gráfico 13 - Foram identificadas as regras pertinentes sobre o ISS da capital?



Fonte: elaboração própria a partir dos dados constantes na peça 8

126. Outro ponto que fomenta a complexidade tributária é a não uniformização dos critérios interpretativos do fisco sobre o tributo, entre as diversas instâncias, que viabiliza interpretações

razoáveis em sentidos contrários e gera insegurança jurídica. A seguir, 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). Todavia, 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 fl55 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 enquadrou o calçado como sandálias de borracha.

127. A par dos exemplos acima narrados, cabe tecer comentários sobre a “tese do século”, que tratou da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins. Essa 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 desse entendimento. Assim foi possível projetar um impacto financeiro de mais de R\$ 350 bilhões aos cofres da União.

128. 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).

129. A modulação, apesar de necessária para amortecer os impactos financeiros aos cofres públicos em prol da coletividade, principalmente em um cenário de crise fiscal, criou tratamento tributário diferenciado a contribuintes que se encontravam em situações semelhantes. 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.

130. A atual distribuição de competência legislativa cumulativa da tributação sobre o consumo nos três níveis federativos possibilitou a criação de uma estrutura tributária multiníveis complexa, o que viabilizou a tese supracitada. 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.

131. Percebe-se que a ação do Estado, relativa à 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.

132. Assim, 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 as quais, 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.

133. 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.

134. 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, e do “*tax gap*”.

135. 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 sobre o consumo, nos termos do art. 37, “caput”, da Constituição Federal.

III.3.2 Elevados custos de conformidade e de fiscalização da tributação sobre o consumo

136. 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.

137. A Estrutura Tributária de Ottawa/OCDE (OCDE, 1998) propõe que é essencial para efetivação do princípio da eficiência tributária que os custos de conformidade para as empresas e os custos administrativos para as autoridades fiscais sejam minimizados ao máximo.

138. No ordenamento pátrio, 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 ao princípio da duração razoável do processo, constante do art. 5º, inciso LXXVIII, da CF/88.

139. Já em nível infraconstitucional, o art. 24 da Lei 11.457/2017 dispõe que é obrigatório proferir decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias, a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte. A despeito desse artigo estar no capítulo reservado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) na citada norma, é de aplicabilidade a toda Administração Pública federal em linha ao entendimento proferido no Resp 1.138.206/RS, do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

140. Em termos de referência internacional, a Ferramenta de Avaliação e Diagnóstico da Administração Tributária (TADAT, em inglês) fornece 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).

141. 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.

142. O Brasil é reconhecido internacionalmente por apresentar um dos sistemas tributários mais complexos do mundo, com uma alta carga tributária e longos processos. 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.

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

144. 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. Este 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*

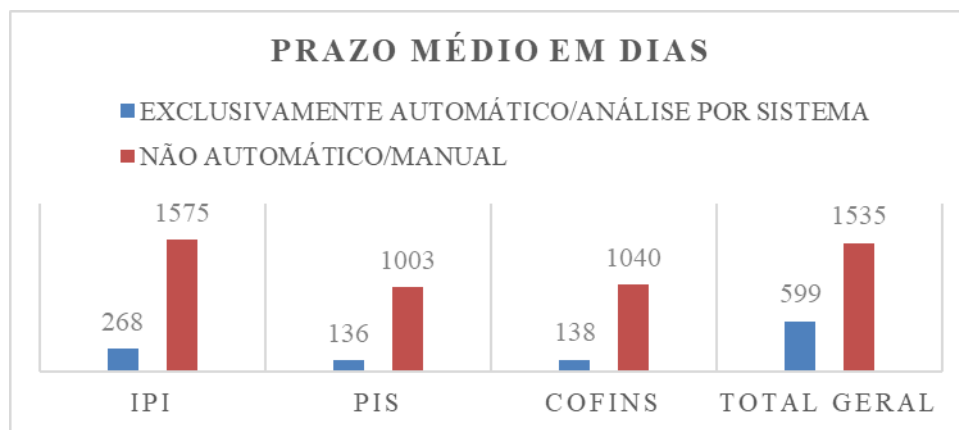
	GERMANY	ARGENTINA	BRAZIL
Overall Tax Complexity	0.37 ¹³⁰	0.43 ⁵⁰	0.44 ⁶⁰
▼ Tax Code Complexity	0.49 ⁴⁰	0.55 ⁶¹	0.43 ³¹
Additional Taxes	0.38 ¹⁵⁶	0.47 ¹⁶³	0.11 ¹¹⁶
(Alternative) Minimum Tax	0.27 ¹⁵⁴	0.03 ¹¹³	0.09 ¹²⁷
Capital Gains	0.42 ¹³⁴	0.59 ¹⁶⁵	0.36 ¹¹⁹
CFC-Rules	0.65 ¹⁶⁰	0.70 ¹⁶⁴	0.67 ¹⁶³
Corporate Reorganization	0.63 ¹⁵⁰	0.62 ¹⁵⁶	0.59 ¹⁴⁹
Depreciation	0.32 ¹¹⁴	0.46 ¹⁴⁶	0.40 ¹²⁹
Dividends	0.42 ¹³⁴	0.61 ¹⁶⁶	0.24 ¹⁶
General Anti-Avoidance	0.57 ¹⁴¹	0.69 ¹⁶³	0.30 ¹⁴
Group Treatment	0.55 ¹⁶⁰	0.30 ¹³¹	0.27 ¹²⁴
Interest	0.49 ¹³⁷	0.60 ¹⁶³	0.47 ¹²⁹
Investment Incentives	0.40 ¹¹⁹	0.49 ¹²⁷	0.60 ¹⁵⁴
Loss Offset	0.48 ¹⁴⁷	0.57 ¹⁶²	0.36 ¹²⁵
Royalties	0.49 ¹⁴⁶	0.48 ¹⁴¹	0.51 ¹⁵²
Statutory Tax Rate	0.24 ¹¹⁵	0.48 ¹⁵⁹	0.30 ¹²³
Transfer Pricing	0.76 ¹⁶⁵	0.69 ¹⁴⁹	0.71 ¹⁵⁴
▼ Tax Framework Complexity	0.25 ²⁰	0.31 ⁴⁵	0.44 ⁶⁹
Guidance	0.27 ¹³⁰	0.37 ¹⁶⁰	0.48 ¹⁶⁸
Enactment	0.35 ¹⁴⁷	0.25 ¹²⁰	0.38 ¹⁴⁸
Payment & Filing	0.15 ¹²⁰	0.30 ¹⁵⁴	0.41 ¹⁶⁹
Audits	0.27 ¹⁹	0.39 ¹⁴⁰	0.47 ¹⁵⁹
Appeals	0.20 ¹²⁰	0.25 ¹³⁶	0.46 ¹⁶⁷

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

145. 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”.

146. De acordo com informações fornecidas pela RFB, o tempo médio para processamento de pedidos de restituição de tributos em geral era de 1.535 dias em dezembro de 2020 (peça 87, p.2). Considerando apenas os tributos federais 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 15 - Prazos de processamento de pedidos de restituição pela RFB

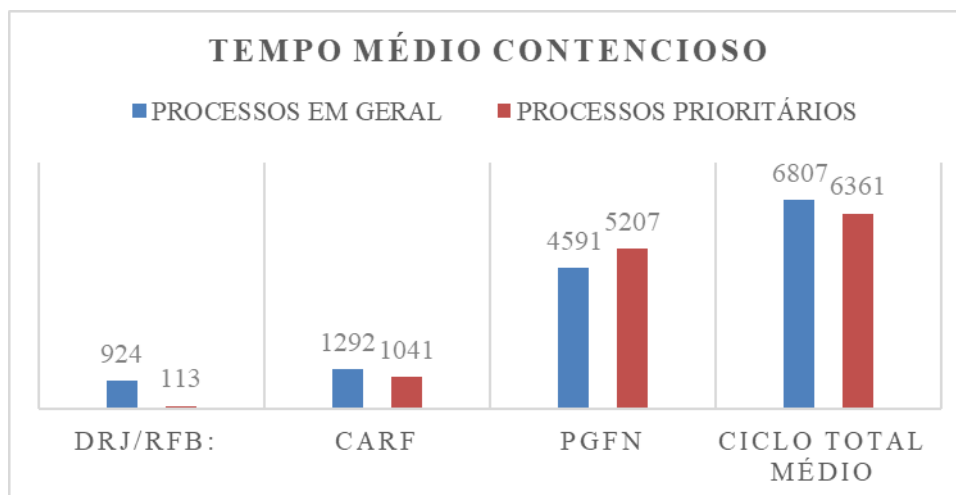


Fonte: elaboração própria a partir dos dados apresentados na peça 87 do TC 017.542/2021-9

147. Sobre o pedido de restituição de crédito tributário, cabe esclarecer que o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece as hipóteses de restituição e compensação de tributos. Na restituição, o contribuinte solicita a devolução do valor pago a maior ou indevidamente, o qual é transferido para sua conta bancária (art. 165 do CTN). Na compensação, o montante pago a maior ou indevidamente é utilizado para compensar tributos devidos, vencidos ou vincendos, mas é sempre realizada de ofício pelo Fisco. Na esfera federal, a contar do pedido de restituição protocolado, é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias, nos termos do art. 24 da Lei 11.457/2007.

148. Em relação ao contencioso federal, a eficiência do processo que se destina a resolver os conflitos entre o fisco e o contribuinte (contencioso) pode estar comprometida em âmbito administrativo e judicial. O tempo médio de duração do contencioso administrativo tributário é muito superior ao prazo legal de 360 dias (Lei 11.457/2007). Como demonstrado no gráfico abaixo, em média, um processo que passe por todas as instâncias pode levar em média 6.807 dias (mais de 18 anos), apurado em 12/2020.

Gráfico 16 - Tempo médio dos processos do contencioso tributário federal em cada instância



Fonte: elaboração própria a partir dos dados apresentados nas peças 63, 76 e 79 do TC 017.542/2021-9.

149. No que se refere aos indicadores dos entes subnacionais, os tempos médios (mínimos e máximos) de duração dos processos informados para a auditoria constam da Tabela 4. Percebe-se que boa parte das administrações tributárias, principalmente das capitais, e das procuradorias das Fazendas não informaram a duração de seus processos, o que revela uma deficiência de controle.

150. Analisando os indicadores apresentados, verifica-se que apenas quatro fiscos informaram existir análise automática de pedidos de restituição de ICMS ou ISS. Além disso, nos estados da amostra, frequentemente os prazos médios despendidos no processamento de pedidos de restituição de tributos e no contencioso tributário superam o prazo determinado no art. 24 da Lei 11.457/2017 (360 dias), bem

como o recomendado na TADAT (90 dias). As capitais apresentaram indicadores melhores, com exceção de suas procuradorias.

Tabela 4- Comparativo dos tempos médio dos processos relativos a ICMS e ISS (em dias)

Espécies de processamento ou julgamento de processos	Estados da amostra (ICMS)			Capitais da amostra (ISS)		
	Respondentes	Tempo médio, mínimo (dias)	Tempo médio, máximo (dias)	Respondentes	Tempo médio, mínimo (dias)	Tempo médio, máximo (dias)
Pedido de restituição – manual	8 de 14 (57%)	30	787	5 de 10 (50%)	19	300
Pedido de restituição – automático	3 de 14 (21%)	7	180	1 de 10 (10%)	-	90
Contencioso tributário – 1ª instância processos em geral	10 de 14 (71%)	30	754	5 de 10 (50%)	9	291
Contencioso tributário – 1ª instância processos prioritários	10 de 14 (71%)	30	754	5 de 10 (50%)	9	291
Contencioso tributário – 2ª instância processos em geral	10 de 14 (71%)	105	754	5 de 10 (50%)	30	491
Contencioso tributário – 2ª instância processos prioritários	10 de 14 (71%)	30	386	5 de 10 (50%)	-	30
Procuradoria da Fazenda processos em geral	2 de 14 (14%)	3	88	2 de 10 (20%)	240	1837
Procuradoria da Fazenda processo prioritários	2 de 14 (14%)	3	88	2 de 10 (20%)	-	-

Fonte: elaboração própria a partir dos dados constantes na peça 8

151. 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*).

152. 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.

153. 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.

III.4. Dificuldade de aprovação de reformas que simplifiquem a tributação sobre o consumo

154. 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.

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

156. 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.

157. 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).

158. 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.

159. A complexidade e a consequente 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.

160. 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.

161. 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.

162. 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

163. 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.

164. 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.

165. Como descrevemos ao longo deste relatório, 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.

166. 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.

167. 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 cumulativas, 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.

168. 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.

169. 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.

Mecanismos que viabilizam a implantação de um imposto sobre valor agregado

170. 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 integrada entre os fiscos federal, estaduais e municipais

171. 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 (TC 017.542/2021-9, peça 75).

172. 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).

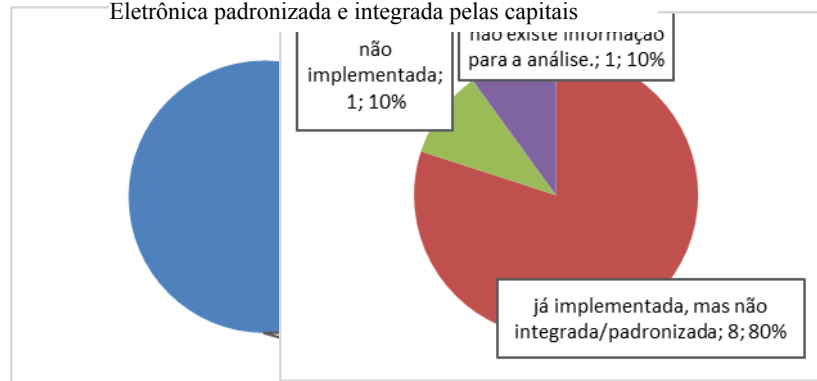
173. A emissão de todas as notas fiscais referidas de forma eletrônica é um dos primeiros passos para viabilizar a operacionalização de um IVA, pois serão necessários cálculos precisos e tempestivos em cada etapa da cadeia produtiva para identificar os impostos já pagos, o local da transação, as alíquotas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

174. Segundo a Subsecretaria de Fiscalização da Receita Federal (Sufis) da RFB (TC 017.542/2021-9, 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”.

175. Sobre o estágio da implantação das notas fiscais eletrônicas, de forma integrada, os gráficos a seguir apontam a situação atual identificada nos estados e nas capitais:

Gráfico 1917- situação da implantação da Nota Fiscal Eletrônica padronizada e integrada pelos

Gráfico 20 - situação da implantação da Nota Fiscal Eletrônica padronizada e integrada pelas capitais



Fonte: elaboração própria a partir dos dados constantes na peça 8

176. Os gráficos indicam que todos os estados da amostra já implantaram as notas fiscais eletrônicas padronizadas e integradas. Contudo, nas capitais a situação é outra: nenhuma indicou já ter padronizado e integrado suas notas fiscais eletrônicas, nem mesmo entre as oito que já tem notas fiscais eletrônicas.

177. Apesar de a amostra ter incluído apenas 10 capitais dentre os 5570 municípios brasileiros, tal situação demonstra que a situação no nível municipal ainda é crítica, e ainda há um longo caminho a ser percorrido para a integração entre os fiscos dos níveis federal, estadual e municipal.

II. Governo Digital

178. 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.

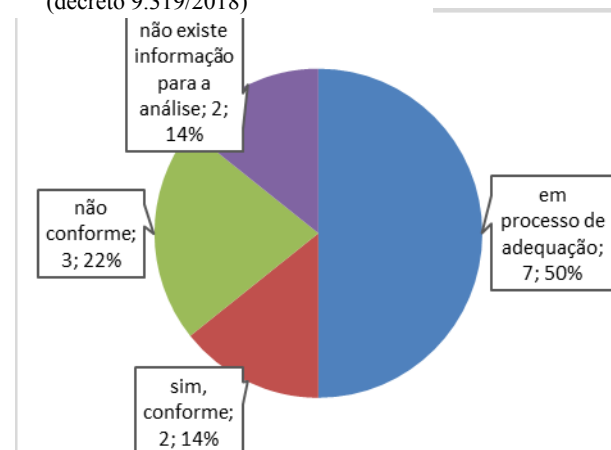
179. Esse imposto dependerá de compartilhamento contínuo de informações entre os fiscos municipais, estaduais e federal, não somente em relação à emissão das notas fiscais eletrônicas, mas também para permitir ao contribuinte a obtenção de informações tempestivas acerca do creditamento e ressarcimento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

180. A partir dessa premissa, os órgãos de controle participantes da auditoria avaliaram a situação da adequação pelos estados ou pelas capitais à iniciativa de transição para o governo digital, conforme preconizado pelo decreto 9.319/2018, que instituiu o Sistema Nacional para a Transformação Digital e estabeleceu a estrutura de governança para implantação da Estratégia Brasileira para a Transformação Digital.

181. Os dados consolidados demonstraram que, na amostra auditada, apenas dois estados e uma capital já estão adequados ao governo digital (e-gov). Por outro lado, tanto nos níveis estaduais quanto municipais da amostra, metade dos órgãos de auditoria apontaram que o ente está em processo de adequação ao governo digital.

Gráfico 21- Estágio de adequação do estado ao e-gov (decreto 9.319/2018)

Gráfico 22- Estágio de adequação do município ao e-gov (decreto 9.319/2018)



Fonte: elaboração própria a partir dos dados constantes na peça 8

182. Diante dos fatos expostos, 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:

- (i) 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); e
- (ii) adesão ao governo digital por todos os entes federados.

IV. Análise dos comentários dos gestores

183. A versão preliminar deste relatório de fiscalização foi encaminhada, em 20/6/2022, ao Ministério da Economia (peça 12) e ao Conselho Nacional de Política Fazendária (peça 13), com a finalidade de se obter os comentários pertinentes sobre as questões analisadas por este Tribunal.

184. A análise dos comentários recebidos do Confaz (peça 18) não gerou modificações no relatório, conforme detalhado na peça 19 (apreciação dos comentários dos gestores).

185. Em sua manifestação, o Conselho apontou, preliminarmente, uma série de estudos e iniciativas em andamento que tem potencial de aumentar a efetividade da atuação do órgão no combate à guerra fiscal. Em seguida, o Confaz reiterou sua preocupação em relação ao projeto da atual da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) em desenvolvimento pela RFB, tal como concebido.

186. Ocorre que a avaliação de pormenores da operacionalização e de como as notas serão emitidas - seja por meio de uma NFS-e separada, seja pela adequação das NF-e existentes para inclusão do ISS - não fez parte do escopo da presente auditoria.

187. Assim, 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.

188. Finalmente, ressalta-se que a proposta de recomendação constante no relatório aponta a importância da implantação de nota fiscal eletrônica para todos os tributos sobre consumo (com padronização dos modelos de documentos fiscais, mas sem entrar no mérito de como serão os documentos eletrônicos), de modo a possibilitar a adoção de um IVA.

V. Conclusão

189. O relatório consolidado possibilitou adquirir visão sistêmica da tributação sobre o consumo no País, cuja responsabilidade é dos três níveis de governo (federal, estadual e municipal). Considerando a pretensão do Brasil de ingressar na Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), foi elaborado a partir da análise dos princípios da neutralidade, da eficiência, da certeza e simplicidade, cuja observância é recomendada pela OCDE como pilar de um bom sistema tributário.

190. Além de investigação detalhada dos tributos sobre o consumo da União, objeto do TC 017.542/2021-9, este relatório tomou como base as constatações de procedimentos realizados junto a secretarias de fazenda (de estados e capitais) pelos demais órgãos de controle participantes da fiscalização.

191. Em linhas gerais, pode-se afirmar que o relatório da consolidação permitiu demonstrar que as inconformidades relatadas no relatório da parte federal (TC 017.542/2021-9) se repetiram nos entes subnacionais que compuseram a amostra.

192. Em relação a questão 1, referente à eficiência e equidade da tributação sobre o consumo, à luz do princípio da neutralidade, concluiu-se que o modelo de tributação sobre o consumo do Brasil não é neutro. Dão suporte à essa conclusão quatro constatações: (i) o elevado volume de renúncias tributárias existente (parágrafos 36 a 55); (ii) a baixa transparência em relação aos setores beneficiados pelas renúncias fiscais, assim como aos valores renunciados e aos resultados alcançados por essas políticas públicas (parágrafos 56 a 70); (iii) a ausência de tratamento tributário isonômico entre os setores econômicos (parágrafos 71 a 94). Também se constatou que a atuação do Confaz tem efetividade limitada no combate à guerra fiscal (parágrafos 95 a 108).

193. Quanto à questão 2, que se debruçou sobre a certeza, simplicidade e eficiência da tributação sobre o consumo, concluiu-se que a complexidade gera elevados custos, tanto para os contribuintes quanto para as autoridades fiscais. Evidenciaram esse achado duas constatações: (i) a elevada complexidade na tributação sobre o consumo, (parágrafos 114 a 135); e (ii) os custos de conformidade e de fiscalização

da tributação sobre o consumo também são elevados, considerando os indicadores de acompanhamento dos litígios tributários (parágrafos 136 a 153).

194. Finalmente, no que se refere 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: a complexidade do tema, o grande número de atores com interesses frequentemente divergentes e o conflito federativo fiscal (parágrafos 154 a 169). Todavia, verificou-se 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 um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) eficiente e neutro (parágrafo 169). Também foram identificados mecanismos inovadores que estão em implementação e são essenciais para a adoção futura de um IVA no país, assim como o estágio dessas implementações nos entes estaduais e municipais (parágrafos 170 a 182).

195. A partir da leitura dos achados, comprovaram-se oportunidades de aperfeiçoamento na tributação sobre o consumo do País, as quais dependem da conciliação de interesses (por vezes conflitantes) entre entes federativos e setores econômicos. Daí que o encaminhamento de cópia deste relatório para os atores interessados servirá como medida indutora para aprovação das reformas necessárias (ampla ou incremental). Como benefícios esperados, destaca-se uma maior neutralidade, eficiência, simplicidade e clareza das normas tributárias federais.

196. 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 sobre a PEC 45/2019, a PEC 110/2019 e o 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.

197. As principais propostas do relatório constituem-se no encaminhamento de recomendação com objetivo de aumentar a efetividade da atuação do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) no combate à guerra fiscal, assim como encaminhamento de cópia do presente relatório para os diversos atores interessados na melhoria do Sistema Tributário Nacional, em especial da tributação sobre o consumo.

VI. Proposta de encaminhamento

198. Ante todo o exposto, 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, a adoção de providências (normativas, administrativas e tecnológicas) com vistas a dotar o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) dos recursos necessários para avançar na integração dos Fiscos federal, estaduais e municipais, com ênfase na promoção da transparência tributária preconizada pelo art. 198, §3, inciso IV do CTN, conforme a alteração realizada pela LC 187/2021, incluindo a estruturação e automatização do Portal Nacional de Transparência Tributária, de modo que passe possibilitar a realização de consultas eficazes e automáticas às informações disponíveis.

b) encaminhar cópia do relatório aos Deputados Hildo Rocha (MDB-MA) e Aguinaldo Ribeiro (PP-PB), respectivamente presidente e relator da PEC 45/2019, ao Senador Roberto Rocha (PTB-MA), relator da PEC 110/2019, ao Deputado Luiz Carlos Motta (PL-SP), relator do PL 3.887/21, 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), à Frente Nacional dos Prefeitos, e às Confederações Nacionais da Indústria, dos Serviços e do Comércio, com vistas a dar conhecimento das seguintes medidas consideradas como necessárias para a adoção de Imposto sobre Valor Agregado no País:

b.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;

b.2) simplificação da tributação sobre o consumo, nos termos do art. 37, “caput”, da Constituição Federal;

b.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);

b.4) adesão ao governo digital por todos os entes federados.

c) encaminhar cópia do relatório ao Instituto Rui Barbosa – IRB, para que o instituto o compartilhe com os Tribunais de Contas, com vistas a subsidiar trabalhos futuros destes órgãos de controle;

d) encaminhar o acórdão que vier a ser proferido aos órgãos de controle que participaram da auditoria coordenada (Controladoria-Geral do Mato Grosso, Tribunais de Contas dos Estados de Alagoas, Amazonas, Amapá, Bahia, Ceará, Maranhão, Pará, Pernambuco, Paraíba, Paraná, Rio de Janeiro, Rondônia, Santa Catarina, Sergipe, São Paulo, e Tribunais de Contas dos Municípios da Bahia e do Pará), ao Ministério da Economia, à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, Conselho Nacional de Política Fazendária, 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 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, na modalidade coordenada, 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 compreendendo os tributos sobre o consumo estaduais e municipais.

4. Nos aspectos metodológicos, a fiscalização realizou um exame abrangente da tributação sobre o consumo, no período de 2015 a 2020, e o volume de recursos fiscalizados alcançou o montante de **R\$ 4,7 trilhões**, que corresponde à soma da arrecadação e das renúncias de receitas dos tributos sobre o consumo no período.

5. Ao final, o relatório apontou os seguintes achados: (I) O modelo de tributação sobre o consumo do Brasil não é neutro; (II) a complexidade do modelo de tributação sobre o consumo gera elevados custos, tanto para os contribuintes quanto para as autoridades fiscais; (III) a atuação do Confaz tem efetividade limitada no combate à guerra fiscal; (IV) há grande dificuldade em aprovar reformas que simplifiquem a tributação sobre o consumo, por diversos fatores, tais como a complexidade do tema, o grande número de atores com interesses frequentemente divergentes e o conflito federativo fiscal.

6. Em relação ao primeiro achado, foi possível constatar que existe um elevado volume de renúncias tributárias concedidas por todos os níveis de governo em tributos de consumo, com baixa transparência dos valores e setores beneficiados, e que são pouco avaliadas, além de uma variação significativa nas alíquotas praticadas.

7. Chama a atenção que, no período analisado, o montante de renúncia dos tributos sobre consumo foi superior a R\$ 919 milhões de reais, dos quais R\$ 673,43 milhões correspondem a renúncias de tributos federais (33% do arrecadado), R\$ 242,14 milhões são de ICMS (14% do arrecadado) e R\$ 3,62 milhões de ISS (10% do total arrecadado).

8. Ademais, verificou-se a tendência de crescimento do volume de renúncias em relação à arrecadação ao longo dos anos. Na esfera federal, a renúncia de receitas de IPI, PIS/Pasep e Cofins cresceu 32,37% enquanto a arrecadação cresceu 14,54%. Já nos estados da amostra, na maioria (57%), as renúncias tributárias vêm crescendo em proporção maior.

9. Dessa forma, percebe-se um avanço das distorções tributárias em um contexto de baixa avaliação do impacto econômico das renúncias, o que origina injustiças tributárias, uma vez que parte dos contribuintes sofre com uma carga tributária maior proporcionalmente do que os pertencentes aos setores beneficiados.

10. Cabe lembrar que a transparência da demonstração tributária na esfera federal é insatisfatória, uma vez que não é possível para a sociedade identificar, com facilidade, os setores da economia ou entidades que se beneficiaram das renúncias fiscais.

11. Nas esferas subnacionais, o quadro identificado foi semelhante, visto que em apenas dois estados (14%) e em três capitais (27%), a prestação das informações foi considerada satisfatória.

12. A ausência de neutralidade tributária também é fruto da fragmentação da base de incidência dos tributos sobre consumo intrassetores. A título de exemplo, no que se refere a PIS/Pasep e Cofins, estas contribuições possuem duas alíquotas padrão, mas apresentam diversas hipóteses especiais em que são aplicadas diferentes alíquotas.

13. Nos entes subnacionais, por exemplo, identificou-se a variação das alíquotas de ICMS

mais significativa, encontrada no setor de Indústrias de Transformação, que varia de 9% a 35%. Ou seja, empresas do mesmo setor podem pagar até 26% a mais de ICMS, demonstrando o quão desbalanceado é o sistema.

14. O mesmo ocorre nos ISS das capitais, em que a alíquota varia entre 2% e 5%, ou seja, as empresas beneficiadas pagam até 60% menos de impostos.

15. Assim, entendo necessário informar o conteúdo dos estudos ao Congresso Nacional, à Casa Civil, à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, 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, à Frente Nacional dos Prefeitos, e às Confederações Nacionais da Indústria, dos Serviços e do Comércio, com vistas a dar conhecimento quanto à importância da 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 a promoção do tratamento isonômico entre os setores, nos termos do art. 150, inciso II, da Constituição Federal.

16. Verificou-se também que a atuação atual do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) apresenta limitações no combate à guerra fiscal, o que evidencia a necessidade de aprimoramento. O Confaz é um órgão composto pelos Secretários de Fazenda, Finanças, Economia, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, sendo presidido pelo Ministro da Economia. Sua principal atribuição é celebrar convênios para concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS.

17. No entanto, desde sua criação em 1975, o Confaz não tem conseguido evitar que os Estados e o DF concedam benefícios fiscais sem seguir suas deliberações, o que resulta na chamada guerra fiscal. Essa prática causa litígios nos tribunais superiores e insegurança jurídica para os contribuintes. Em 2017, foi promulgada a Lei Complementar n. 160/2017 e o Convênio ICMS 190/2017, para acabar com a guerra fiscal, convalidando os incentivos fiscais concedidos até então.

18. Para a convalidação dos incentivos, os estados deveriam publicar em seus diários oficiais a relação dos atos normativos referentes às isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos à revelia do Confaz, além de registrar e depositar a documentação comprobatória na Secretaria Executiva do Confaz, a ser publicada no Portal Nacional da Transparência Tributária (PNTT).

19. No entanto, o PNTT não possui uma estrutura adequada para filtrar ou apresentar de forma organizada as informações sobre os incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo DF. Atualmente, o portal consiste em uma coleção de atos normativos em formato Excel, dificultando o controle recíproco entre as unidades federativas e a identificação de irregularidades na concessão ou manutenção dos benefícios. A falta de transparência e a complexidade do sistema comprometem a efetividade do controle instituído.

20. Diante dessa situação, é necessário que sejam adotadas medidas para aprimorar a atuação do Confaz. Recomenda-se ao Ministério da Fazenda a adoção de providências normativas, administrativas e tecnológicas, conforme o art. 11 da Resolução TCU 315/2020, visando a fortalecer a integração dos Fiscos federal, estaduais e municipais. É fundamental promover a transparência tributária preconizada pelo art. 198, §3º, inciso IV do CTN, incluindo a estruturação e automatização do PNTT, a fim de permitir consultas eficazes e automáticas às informações disponíveis. Dessa forma, será possível avançar na gestão dos incentivos e benefícios fiscais concedidos pelos estados e municípios, garantindo uma maior efetividade na atuação do Confaz.

21. Quanto ao terceiro achado da fiscalização, verificou-se a elevada complexidade da tributação sobre o consumo. O atual modelo brasileiro 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 5.570 municípios).

22. Cumpre exemplificar que, 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.
23. De acordo com informações da Receita Federal, o IPI, PIS e Cofins são regulamentados por 45 normas com mais de 3.084 artigos. Além disso, existem obrigações acessórias relacionadas a esses tributos, o que aumenta a complexidade do sistema. A multiplicidade de normas gera incertezas tanto nos órgãos de gestão fazendária quanto nos entes subnacionais. No caso do ICMS, por exemplo, há variação significativa no número de normas entre os estados. O mesmo ocorre com o ISS nas capitais.
24. Um estudo de caso sobre a tributação da construção civil mostrou que em apenas uma pequena porcentagem dos Estados e capitais foi possível identificar claramente os impostos, alíquotas e prazos de pagamento na legislação correspondente. Essa complexidade tributária pode levar a distorções e dificulta a tomada de decisões.
25. Outro ponto que fomenta a complexidade tributária é a não uniformização dos critérios interpretativos do fisco sobre o tributo, entre as diversas instâncias, que viabiliza interpretações razoáveis em sentidos contrários e gera insegurança jurídica.
26. Um desses exemplos é a chamada "tese do século", a qual trata da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, tendo o STF firmado entendimento em 2017. Em 2021, os efeitos dessa apreciação foram modulados, resultando em um impacto financeiro estimado em mais de R\$ 350 bilhões aos cofres da União. A modulação criou tratamento tributário diferenciado para contribuintes que ingressaram com a ação antes e depois da decisão do STF.
27. A complexidade tributária, decorrente da distribuição de competência legislativa cumulativa, incentivou o surgimento de novas teses e fortaleceu a cultura do litígio tributário. Ações estatais, como a criação de regimes especiais, aumentam a complexidade e o *tax gap*.
28. Assim, urge a necessidade de uma reforma tributária que simplifique as normas sobre o tema, de forma que sejam atendidos os princípios da clareza e da certeza. O sistema complexo resulta em erros de interpretação, aumento do contencioso tributário e do *tax gap*.
29. Os óbices da fiscalização tributária podem ser exemplificados 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.
30. Assim, constata-se que o sistema atual é ineficiente tanto da perspectiva do contribuinte quanto na do Estado.
31. Nesse contexto, 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, apresentam baixa usabilidade e dificultam até mesmo o entendimento para os auditores do órgão.
32. 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.
33. 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. Verificou-se que 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.

34. 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.

35. 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 gerou a necessidade de modulação dos efeitos da decisão em face do elevado impacto financeiro aos cofres da União, podendo variar de R\$ 350 bilhões a R\$ 500 bilhões.

36. 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.

37. 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.

38. Assim, em apoio à discussão atual sobre a 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.

39. Por fim, anuo, também, à proposta que visa 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 unidade instrutiva como minhas razões de decidir, com singelos ajustes na proposta de encaminhamento, e parabenizando a equipe da unidade técnica pela qualidade do trabalho realizado, 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 1408/2023 – TCU – Plenário

1. Processo nº TC 006.253/2022-9.
2. Grupo I – Classe de Assunto: V – Auditoria Operacional.
3. Interessados/Responsáveis:
 - 3.1. Interessados: Conselho Nacional de Política Fazendária - MF; Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda.
4. Órgão/Entidade: 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 coordenada referente à tributação sobre o consumo na União, nos Estados e nos Municípios;

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, de 2020, a adoção de providências (normativas, administrativas e tecnológicas) com vistas a dotar o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) dos recursos necessários para avançar na integração dos Fiscos federal, estaduais e municipais, com ênfase na promoção da transparência tributária preconizada pelo art. 198, §3, inciso IV do CTN, conforme a alteração realizada pela LC 187/2021, incluindo a estruturação e automatização do Portal Nacional de Transparência Tributária, de modo que passe possibilitar a realização de consultas eficazes e automáticas às informações disponíveis.

9.2. encaminhar cópia do relatório às Presidências do Senado e da Câmara dos Deputados, tendo em vista a tramitação das Propostas de Emenda à Constituição de n. 45/2019 e n. 110/2019, o PL 3.887/2021; e à Casa Civil, à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, 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, à Frente Nacional dos Prefeitos, e às Confederações Nacionais da Indústria, dos Serviços e do Comércio, com vistas a dar conhecimento das seguintes medidas consideradas como necessárias para a adoção de Imposto sobre Valor Agregado no País:

9.2.1. 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;

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

9.2.3. 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;

9.2.4. adesão ao governo digital por todos os entes federados.

9.3. encaminhar cópia desta deliberação, acompanhada do relatório de fiscalização, ao Instituto Rui Barbosa – IRB, para que compartilhe com os Tribunais de Contas, com vistas a subsidiar trabalhos futuros destes órgãos de controle;

9.4. encaminhar cópia deste acórdão aos órgãos de controle que participaram da auditoria coordenada (Controladoria-Geral do Mato Grosso, Tribunais de Contas dos Estados de Alagoas, Amazonas, Amapá, Bahia, Ceará, Maranhão, Pará, Pernambuco, Paraíba, Paraná, Rio de Janeiro, Rondônia, Santa Catarina, Sergipe, São Paulo, e Tribunais de Contas dos Municípios da Bahia e do Pará), ao Ministério da Fazenda, à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, ao Conselho Nacional de Política Fazendária, à Casa Civil e ao Congresso Nacional, destacando que o relatório e o voto que o fundamentam podem ser acessados por meio do endereço eletrônico www.tcu.gov.br/acordaos e que, caso tenham interesse, o Tribunal pode encaminhar-lhes cópia sem quaisquer custos.

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-1408-28/23-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