

## Sumário Executivo

# Auditoria operacional coordenada na Tributação sobre o Consumo





REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL  

---

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

**MINISTROS**

Ministro Bruno Dantas, **Presidente**  
Ministro Vital do Rêgo, **Vice-presidente**  
Ministro Walton Alencar Rodrigues  
Ministro Benjamin Zymler  
Ministro Augusto Nardes  
Ministro Aroldo Cedraz  
Ministro Jorge Oliveira  
Ministro Antonio Anastasia  
Ministro Jhonatan de Jesus

**MINISTROS-SUBSTITUTOS**

Ministro Augusto Sherman  
Ministro Marcos Bemquerer  
Ministro Weder de Oliveira

**MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU**

Cristina Machado Costa e Silva, **Procuradora-Geral**  
Lucas Rocha Furtado, **Subprocurador-Geral**  
Paulo Soares Bugarin, **Subprocurador-Geral**  
Marinus Eduardo de Vries Marsico, **Procurador**  
Júlio Marcelo de Oliveira, **Procurador**  
Sergio Ricardo Costa Caribé, **Procurador**  
Rodrigo Medeiros de Lima, **Procurador**

Sumário Executivo

# Auditoria operacional coordenada na Tributação sobre o Consumo



© Copyright 2023, Tribunal de Contas de União

<[www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br)>

Permite-se a reprodução desta publicação,  
em parte ou no todo, sem alteração do conteúdo,  
desde que citada a fonte e sem fins comerciais.

Brasil. Tribunal de Contas da União.

Auditoria operacional coordenada na tributação sobre o consumo / Tribunal de Contas da União; – Brasília : TCU, Secretaria de Controle Externo (Segecex), Secretaria de Controle Externo das Contas Públicas (SecexContas), 2023.

28 p. : il. – (Sumário Executivo)

1. Auditoria Operacional. 2. Controle externo. 3. Tributo. 4. Consumo I. Título.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Ministro Ruben Rosa

# Sumário

<b>□ Introdução</b>	<b>5</b>
<b>■ Modelo de Tributação sobre o Consumo no Brasil</b>	<b>6</b>
Características dos tributos incidentes sobre o consumo (IPI, PIS, Cofins, ICMS, ISS)	<b>7</b>
Imposto sobre os Produtos Industrializados (IPI)	<b>7</b>
Contribuição social para financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Programa de Integração Social (PIS)	<b>7</b>
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)	<b>8</b>
Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)	<b>9</b>
<b>■ Falta de Neutralidade na Tributação sobre Consumo no Brasil</b>	<b>10</b>
Renúncias tributárias: ausência de conceituação clara e elevado volume financeiro	<b>10</b>
Baixa transparência das renúncias tributárias: montantes envolvidos, setores beneficiados e resultados alcançados	<b>12</b>
Ausência de tratamento tributário isonômico entre setores econômicos	<b>14</b>
Ausência de paridade ao longo da cadeia de circulação de bens	<b>15</b>
<b>■ Efetividade Limitada da Atuação do Confaz no Combate à Guerra Fiscal</b>	<b>16</b>
<b>■ Elevados Custos para as Empresas e para a Fiscalização</b>	<b>18</b>
Complexidade da tributação sobre o consumo	<b>18</b>
Custos de conformidade e de fiscalização da tributação sobre o consumo	<b>20</b>
<b>■ Imposto sobre Valor Agregado: Mecanismos Essenciais</b>	<b>24</b>
Nota Fiscal Eletrônica integrada entre os fiscos federal, estaduais e municipais	<b>24</b>
Governo Digital	<b>25</b>

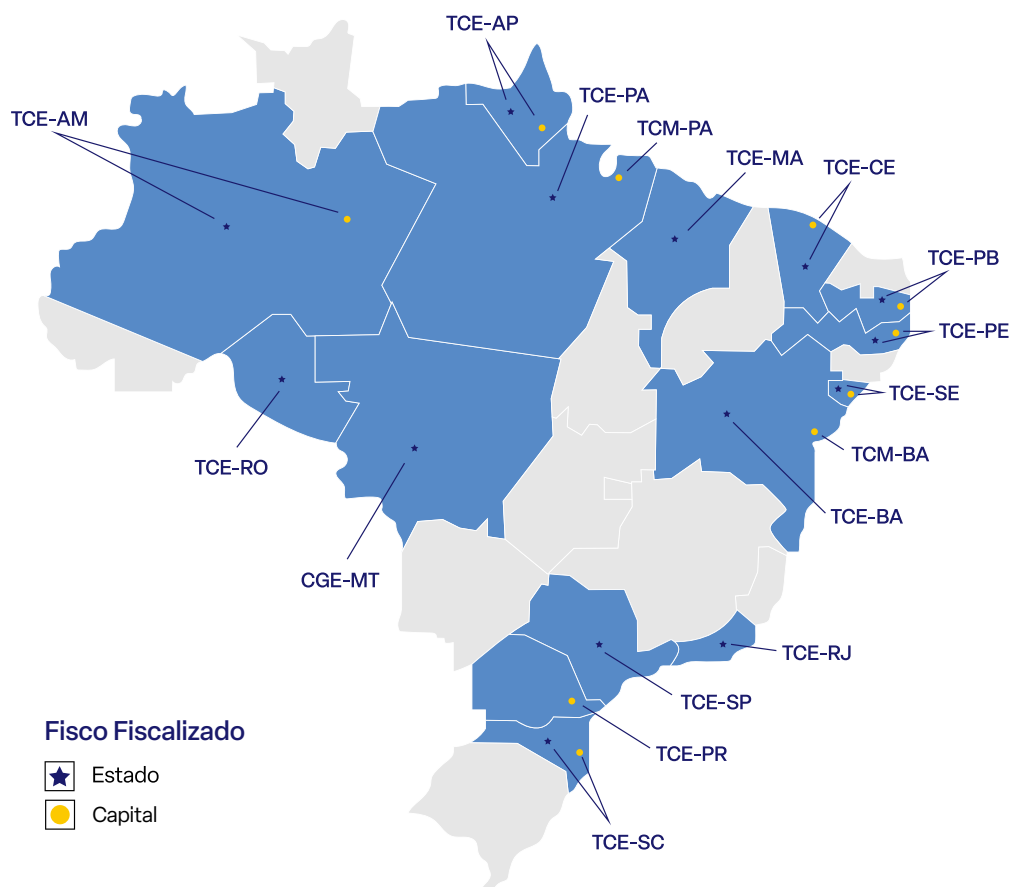


# Introdução

A presente publicação tem por objetivo divulgar resultados de fiscalização do Tribunal de Contas da União – TCU, que teve por objetivo avaliar o Sistema Tributário Nacional, a partir de padrões internacionais que orientam sobre como o sistema tributário pode 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, pontos atualmente objeto de propostas de reformas em tramitação no Congresso Nacional.

A fiscalização contou com a participação de dezesseis tribunais de contas e uma controladoria-geral de estado, que manifestaram interesse em participar do trabalho com o TCU, inclusive participando do processo de planejamento e do debate nacional sobre a reforma tributária, com foco nos tributos sobre o consumo.

**Figura 01 – Órgãos de controle participantes da fiscalização**



Fonte: elaboração própria

# O modelo de tributação sobre o consumo no Brasil

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).

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.

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).



# Características dos tributos incidentes sobre o consumo (IPI, PIS, Cofins, ICMS, ISS)

## Imposto sobre os Produtos Industrializados (IPI)

O fato gerador do IPI são as operações com produtos industrializados, isto é, os negócios jurídicos, notadamente os contratos, que possuam como objeto um bem que foi previamente submetido a algum processo de industrialização (art. 153, IV, da CF, c/c art. 46, parágrafo único, do CTN). Nesse sentido, é contribuinte do imposto o importador, o industrial, o comerciante de produtos sujeitos ao imposto e o arrematante (art. 51, do CTN)

A definição da base de cálculo do IPI é dada pelo art. 47 do CTN, em resumo: na operação interna é o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial; na importação é o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros.

Quanto às alíquotas, o art. 13, da Lei 4.502/64, fixou as várias alíquotas do IPI, com base numa tabela nela anexada. Por faculdade constitucional (art. 153, § 1º) essa tabela, hoje conhecida como Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, pode ser alterada mediante decreto do Poder Executivo. Por último, o IPI observa o princípio da não cumulatividade, conforme § 3º, inc. II, do art. 153 da CF/88.

## Contribuição social para financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Programa de Integração Social (PIS)

A contribuição social para financiamento da Seguridade Social (Cofins) foi instituída pela Lei Complementar (LC) 70/91. O PIS foi instituído pela Lei Complementar 7/70 e tinha por objetivo promover a integração do empregado do setor privado com o desenvolvimento da empresa. O Pasep foi instituído pela Lei 8/70 com o qual União, estados, municípios, Distrito Federal e territórios contribuíam com o fundo destinado aos empregados do setor público.

O fato gerador do PIS/Cofins é o faturamento ou a receita (art. 195, CF/88). São contribuintes desses tributos as pessoas jurídicas de direito privado (Lei 9.718/98). As contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins são calculadas com base na receita ou faturamento, ou sobre a folha de salários.

O PIS/Cofins segue o regime cumulativo, salvo para os setores de atividade econômica que a lei estabelecer regime não cumulativo (art. 195, § 12, da

CF/88). As Leis 10.637/02 e 10.833/03 tratam da cobrança não cumulativa do PIS e da Cofins, e determinam a sua incidência sobre a receita bruta.

Por fim, a alíquota no regime cumulativo para o PIS é de 0,65% e para Cofins é de 3%. Já no regime não cumulativo, a alíquota é de 1,65% para o PIS e de 7,60% para a Cofins.

## **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)**

O fato gerador do ICMS é a operação de circulação jurídica de mercadoria, a prestação de serviço de transporte, bem como a prestação onerosa de serviço de comunicação por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º da LC 87/96). Além disso, o imposto é devido na operação de importação, por ocasião do desembaraço aduaneiro (art. 2º, §1º, I da LC 87/96).

É contribuinte do ICMS qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (art. 4º da LC 87/96).

Também se caracteriza contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial (art.4º, §1º): (I) importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (II) seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; (III) adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (IV) adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização

A base de cálculo do imposto é o valor da operação nos casos de circulação de mercadorias (art. 13 da LC 87/96). Na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a base de cálculo é o preço do serviço (art. 13, III da LC 87/96). Nas operações de importação, a base de cálculo é o valor aduaneiro, adicionado do imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre operações de câmbio (IOF) e quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras (art. 13, V da LC 87/96).

As alíquotas são definidas pelos Estados e pelo Distrito Federal, com observâncias das fixadas por meio da Resolução 22/1989 do Senado Federal. O imposto segue regime não cumulativo advindo de comando contido na CF/1988, que estabeleceu que no seu cálculo haverá a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

## Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

O fato gerador do ISS é a prestação de serviços específicos, que devem constar em lista anexa à LC 116/2003. O artigo 5º dessa lei definiu que contribuinte do ISS é o prestador do serviço. Isto é, a pessoa física ou jurídica, com ou sem estabelecimento fixo, que preste qualquer um dos serviços especificados na tabela anexa à Lei Complementar. O ISS é um imposto cumulativo, portanto não sujeito ao sistema de débitos e créditos

A base de cálculo do ISS, na maioria dos casos, é o valor do serviço, como definido no art. 7º da LC 116/200. No que se refere às alíquotas, a Constituição Federal, (art. 156, § 3º, I, com redação da EC 37/2002) atribuiu à lei complementar a fixação das alíquotas máximas e mínimas do ISS. O artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), por sua vez, dispôs que enquanto tal lei não fosse editada a alíquota mínima seria de 2%. A Lei Complementar 116/2003 fixou a alíquota máxima de 5% e foi omissa em relação à alíquota mínima.

**Tabela 01 – Características principais dos tributos sobre consumo**

	Contribuinte	Fato Gerador	Base de Cálculo	Cumulatividade	Alíquotas	Arrecadador
IPI	Importador, industrial, comerciante, arrematante	Operações com produtos industrializados	O valor total da operação/ o valor base para cálculo dos tributos aduaneiros	Não cumulativo	Definidas na de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI	União
PIS	PJ de direito privado	Faturamento	Receita eu faturamento/ folha de salários	Cumulativo ou não cumulativo	0,65% (cumulativo) e 1,65% (não cumulativo)	União
COFINS	PJ de direito privado	Faturamento	Receita eu faturamento/ folha de salários	Cumulativo ou não cumulativo	3,00% (cumulativo) e 7,60% (não cumulativo)	União
ICMS	operação de circulação jurídica de mercadoria, a prestação de serviço de transporte, bem como a prestação onerosa de serviço de comunicação	operação de circulação jurídica de mercadoria, a prestação de serviço de transporte, bem como a prestação onerosa de serviço de comunicação	Valor da operação ou o preço do serviço	Não cumulativo	Definidas por cada estado com limites estabelecidos por Resolução do Senado	Estados e Distrito Federal
ISS	Prestador de serviços constantes da lista anexa à LC 116/2003	Prestação de serviços constantes da lista anexa à LC 116/2003	Valor do serviço	Cumulativo	Definidas pelos municípios observando o mínimo e máximo da LC116/2003	Municípios e Distrito Federal

Fonte: elaboração própria

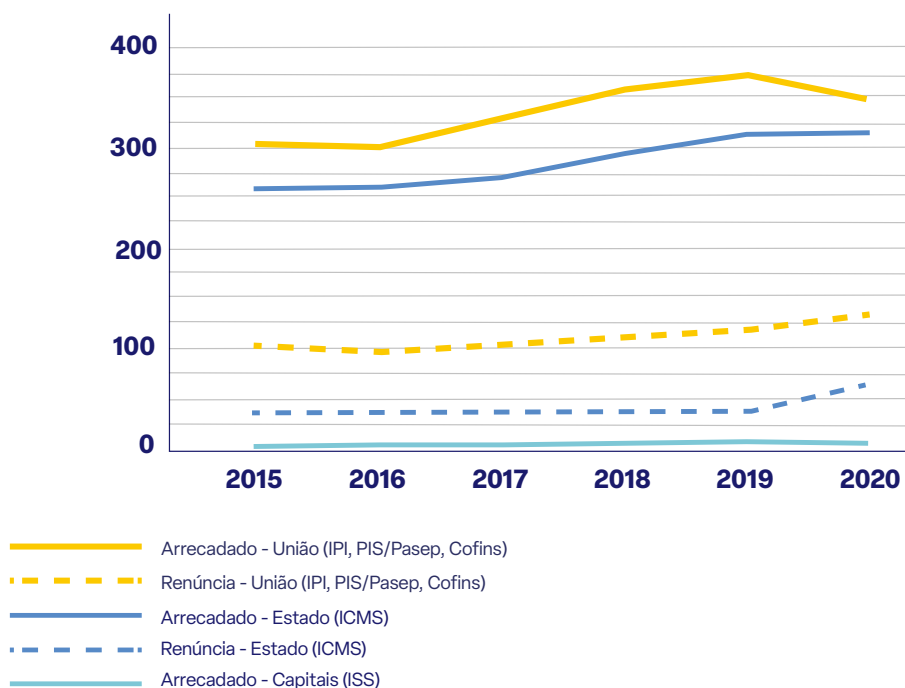
# Falta de neutralidade na tributação sobre consumo no Brasil

## Renúncias tributárias: ausência de conceituação clara e elevado volume financeiro

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”.

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.

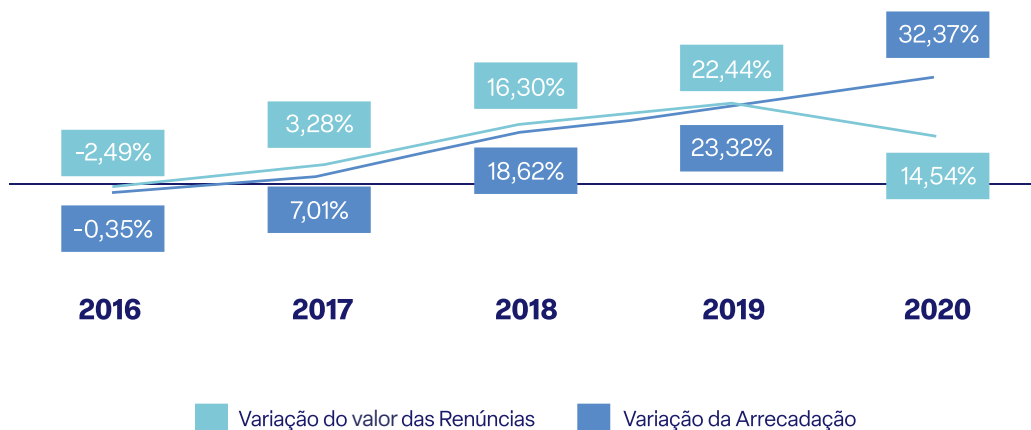
**Gráfico 1- Arrecadação e Renúncias de Receita de tributos sobre o consumo, entre 2015 e 2020, para os entes da amostra (milhões de reais)**



Fonte: elaboração própria, a partir de Arrecadação das Receitas Federais: 1994 a 2021 e Demonstrativos de Gastos Tributários - Bases Efetivas 2017 e 2018

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

**Gráfico 2- Variação acumulada da Arrecadação versus Renúncias de IPI, PIS/Pasep e Cofins (2016-2020)**

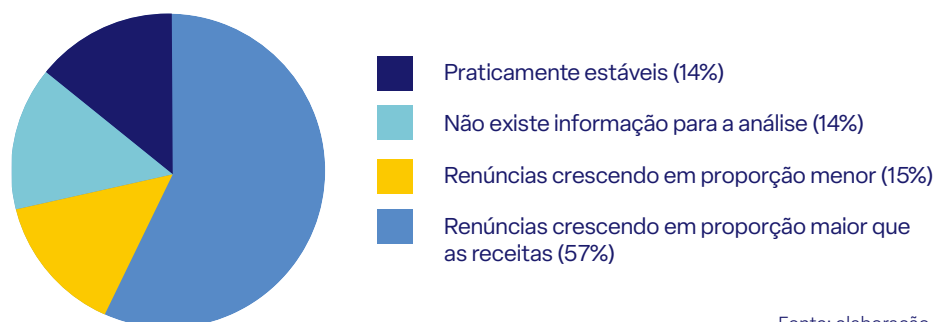


Fonte: elaboração própria

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 2 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%.

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 3- comparação entre renúncias e receitas tributárias de ICMS no estado**



Fonte: elaboração própria

**Gráfico 4- comparação entre renúncias e receitas tributárias de ISS na capital**



Fonte: elaboração própria

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). Isso porque parte dos contribuintes sofre com uma carga tributária maior proporcionalmente do que os pertencentes aos setores beneficiados.

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

Em vista disso, o Acórdão 1409/2023 – TCU – Plenário recomendou ao Ministério da Fazenda, que desenvolva estudo para subsidiar a uniformização da caracterização das renúncias tributárias e da metodologia de apuração delas entre os órgãos envolvidos com o orçamento público e a sociedade civil.

### **Baixa transparência das renúncias tributárias: montantes envolvidos, setores beneficiados e resultados alcançados**

Também há baixa transparência dos valores e setores beneficiados, uma vez que não é possível para a sociedade identificar, com facilidade, os setores da economia ou entidades que se beneficiaram das renúncias fiscais. Além disso, há reduzida avaliação do impacto econômico das renúncias, especialmente em decorrência da falta de objetivos e metas dessas 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.

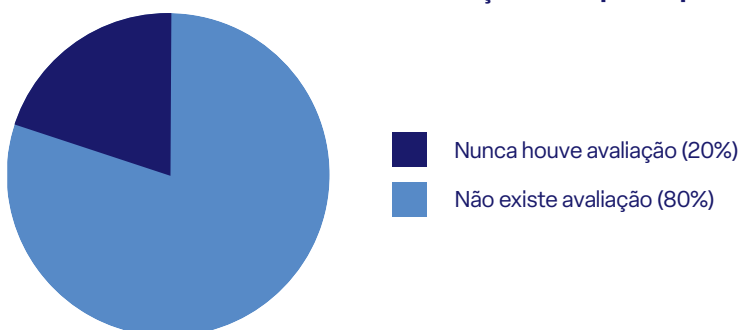
No que se refere aos entes subnacionais da amostra, a avaliação de benefícios fiscais é ainda menos frequente. Em apenas três (21%) dos quatorze estados foi indicado existir, ocasionalmente, avaliação das concessões de benefícios. No caso das capitais, não foram identificadas avaliações (0%).

**Gráfico 5 - existência de avaliação das concessões de benefícios em relação ao ICMS pelo estado**



Fonte: elaboração própria

**Gráfico 6- existência de avaliação das concessões de benefícios em relação ao ISS pela capital**



Fonte: elaboração própria

Cabe destacar que, no governo federal, há metodologia definida para avaliação dos benefícios, em regra utilizada pelo Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas - 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.

O elevado volume das renúncias, a falta de transparência e a ausência de avaliações são indicadores relevantes quanto à falta de neutralidade, que se tornam ainda mais significativos quando se considera a ausência de tratamento tributário isonômico.

## Ausência de tratamento tributário isonômico entre setores econômicos

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.

A ausência de neutralidade tributária também é fruto da fragmentação da base de incidência dos tributos sobre consumo intrasetores. 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.

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.

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.

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.

Diante de todo esse cenário, o Acórdão 1409/2023 – TCU – Plenário recomendou ao Ministério da Fazenda (MF e à Secretaria Especial da Receita Federal (RFB), como medida necessária para a adoção de Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) no país, a adoção de medidas tendentes a unificar a 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.



## Ausência de paridade ao longo da cadeia de circulação de bens

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

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

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

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

Contudo, mesmo no sistema não cumulativo, a tributação federal contém disfuncionalidades na apuração dos créditos de IPI, PIS/Pasep e Cofins devidos ao contribuinte. O valor dos créditos não guarda correspondência com o montante do tributo incidente nas operações anteriores, tendo prevalência a tradição do crédito físico. Conforme leciona o professor Silva (2018), os efeitos dessas disfuncionalidades do sistema de apuração não cumulativo são evasões, elusões e fraudes fiscais.

Portanto, o Acórdão 1409/2023 – TCU – Plenário recomendou ao Ministério da Fazenda e à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, a adoção de providências para reduzir a complexidade da apuração dos créditos de IPI, PIS/Pasep e Cofins e eliminar os entraves ao ressarcimento financeiro destes tributos aos contribuintes.

# Efetividade limitada da atuação do confaz no combate à guerra fiscal

O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) é um órgão colegiado formado 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 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.

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.

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).

Contudo, 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.

Frente esse cenário, o Acórdão 1408/2023 – TCU – Plenário recomendou 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 a possibilitar a realização de consultas eficazes e automáticas às informações disponíveis.

# Elevados custos para as empresas e para a fiscalização

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.

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.

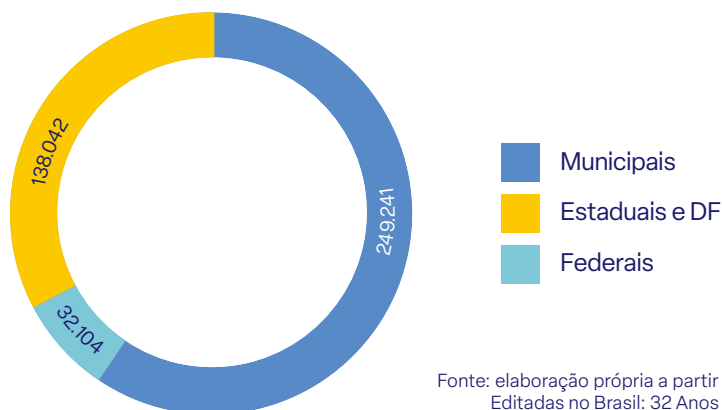
O texto citado também aponta que, por sua vez, o princípio da eficiência abrange duas perspectivas: a do contribuinte e a da administração fazendária. A primeira está relacionada principalmente aos custos de conformidade (*compliance*) despendidos pelo contribuinte no cumprimento das obrigações tributárias (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.

## 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 5570 municípios).

A título exemplificativo, 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 7 - Quantitativo de normas tributárias no Brasil (1988-2020)**



Fonte: elaboração própria a partir de IBPT, Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 32 Anos da Constituição Federal de 1988

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 também nos entes subnacionais. No caso do ICMS, por exemplo, há variação significativa no número de normas entre os estados, desde apenas duas dezenas (20), até setecentas e quarenta e nove (749) normas de ICMS no caso mais complexo. O mesmo ocorre com o ISS nas capitais, uma das quais com cento e cinquenta (150) normas sobre esse imposto.

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.

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.

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.

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*. Como exemplo, consta na publicação Doing Business Subnacional Brasil 2021 que o programa “Simples Nacional” seria disfuncional e complexo, pois neste regime a carga tributária apresentaria enormes variações conforme a situação de cada empresa.

## Custos de conformidade e de fiscalização da tributação sobre o consumo

Os elevados custos de conformidade e de fiscalização da tributação federal sobre o consumo comprometem a previsibilidade tanto do contribuinte quanto do fisco na administração tributária. Importante balizador no Sistema Tributário de Referência da OCDE, o princípio da eficiência tributária é fundamental para minimizar os custos de conformidade para as empresas e os custos administrativos para as autoridades fiscais.

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da eficiência foi elevado ao status constitucional, juntamente com o princípio da duração razoável do processo. A legislação federal estabelece que as decisões administrativas devem ser proferidas em até 360 dias a partir do protocolo de petições, defesas ou recursos apresentados pelo contribuinte. Essa obrigatoriedade se aplica a toda a Administração Pública, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

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

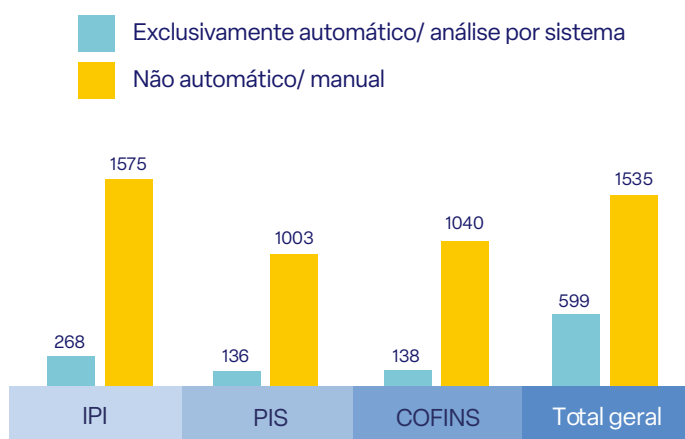
Além disso, foi instituído o Selo de Desburocratização e Simplificação, com o objetivo de reconhecer e estimular práticas que simplifiquem o funcionamento da Administração Pública e melhorem o atendimento aos usuários dos serviços públicos.

Contudo, o Brasil é reconhecido internacionalmente por ter um sistema tributário complexo, com alta carga tributária e longos processos. Diversos indicadores demonstram essa complexidade.

Chama a atenção para os prazos despendidos no processamento de pedidos de restituição de tributos e no contencioso tributário que em todas as suas instâncias superam o prazo determinado no art. 24 da Lei 11.457/2017 (360 dias), bem como o recomendado na TADAT (90 dias).

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

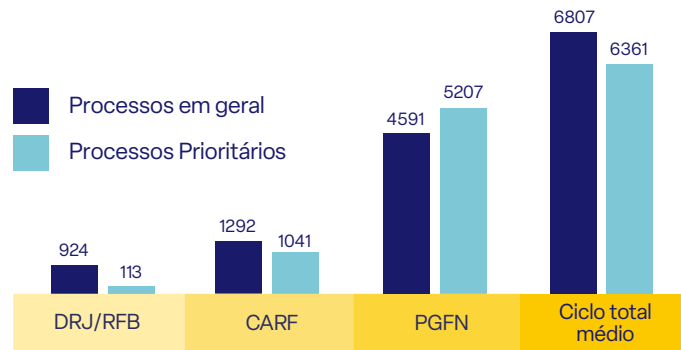
**Gráfico 8 - Prazos de processamento de pedidos de restituição pela RFB**



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

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 9 - Tempo médio dos processos do contencioso tributário federal em cada instância**



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

**Gráfico 10 - Comparativo dos tempos médio dos processos relativos a ICMS e ISS (em dias) – transformar tabela em gráfico**

Espécies de processamento ou julgamento de processos	Estados da amostra (ICMS)		Municípios da amostra (ICMS)	
	Tempo médio mínimo (dias)	Tempo médio máximo (dias)	Tempo médio mínimo (dias)	Tempo médio máximo (dias)
Pedido de restituição - manual	30	7871	9	300
Pedido de restituição - automático	7	180	-	90
Contencioso tributário - 1ª instância Processos em geral	30	754	9	291
Contencioso tributário - 1ª instância Processos em prioritários	30	754	9	291
Contencioso tributário - 2ª instância Processos em geral	105	754	30	491
Contencioso tributário - 2ª instância Processos em prioritários	30	386	-	30
Procuradoria da Fazenda Processos em geral	3	88	240	1837
Procuradoria da Fazenda Processos prioritários	38	8	-	-

Fonte: elaboração própria



Analisando os indicadores apresentados pelos entes subnacionais, 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).

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 mútuas, o que pode diminuir a quantidade de litígio entre as partes e tornar uma relação muito mais simplificada e harmônica.

Assim, o Acórdão 1409/2023 – TCU – Plenário recomendou à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, a implementação de medidas para promoção do *compliance* dos tributos (conformidade cooperativa), tal como preconiza o projeto do programa “Confia” do órgão, observando a implementação do Selo de Desburocratização como disposto na Lei que racionaliza atos e procedimentos administrativos (Lei 13.726/2018, art. 7º).

# Imposto sobre valor agregado: Mecanismos essenciais

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, é importante apontar dois mecanismos inovadores identificados, que estão sendo implementados, e são essenciais para possibilitar uma futura implementação desse modelo de tributação, por proporcionarem maior digitalização das ferramentas de gestão e fiscalização tributária.

## Nota Fiscal Eletrônica integrada entre os fiscos federal, estaduais e municipais

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).

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).

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.

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”.

## Governo Digital

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.

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.

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.

Assim, o Acórdão 1408/2023-TCU-Plenário encaminha 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:

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

- 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;
- adesão ao governo digital por todos os entes federados.



## **Responsabilidade pelo conteúdo**

Secretaria de Controle Externo de Contas Públicas - SEGECEX

## **Projeto gráfico, diagramação e capa**

Secretaria de Controle Externo de Contas Públicas - SecexContas

Secretaria de Comunicação Social - Secom

## **Tribunal de Contas da União**

Secretaria-Geral da Presidência (Segepres)

70.042-900, Brasília – DF

segepres@tcu.gov.br

## **Ouvidoria do TCU**

0800 644 1500

ouvidoria@tcu.gov.br



## **Missão**

Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo.

## **Visão**

Ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável.

[www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br)



**TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**