

---

## **Reforma Tributária Viável**

*Obrigações Acessórias e SPED: problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias*

---

**Andressa Guimarães Torquato F. Rêgo**

*Pesquisadora do NEF/FGV*

Junho / 2011

## SUMÁRIO

<b>1. A MISSÃO DO NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS.....</b>	<b>3</b>
<b>2. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>3</b>
<b>3. METODOLOGIA DA PESQUISA.....</b>	<b>5</b>
<b>4. AFINAL, O QUE SÃO OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.....</b>	<b>7</b>
<b>5 EM QUE CONSISTE O SPED? .....</b>	<b>9</b>
<b>6. ENTREVISTAS REALIZADAS JUNTO AO SETOR PRIVADO.....</b>	<b>13</b>
<b>6.1 Empresa 1 .....</b>	<b>14</b>
<b>6.2 Empresa 2 .....</b>	<b>18</b>
<b>6.3 Empresa 3 .....</b>	<b>20</b>
<b>6.4 Empresa 4 .....</b>	<b>22</b>
<b>6.5 Relatos gerais acerca de dificuldade enfrentada na obtenção de CND .....</b>	<b>24</b>
<b>7. IMPRESSÕES OBTIDAS A PARTIR DE REUNIÕES COM REPRESENTANTES DO FISCO .....</b>	<b>29</b>
<b>8 CONTRIBUIÇÕES TRAZIDAS POR PESQUISAS EMPÍRICAS ANTERIORES .....</b>	<b>30</b>
<b>8.1 Paying Taxes - PriceWaterHouseCoopers.....</b>	<b>30</b>
<b>8.2 Impacto das Mudanças na Legislação Tributária na Rotina Fiscal das Empresas - Fiscosoft .....</b>	<b>31</b>
<b>8.3 Estudo sobre o verdadeiro custo da tributação brasileira - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT.....</b>	<b>32</b>
<b>8.4 The Cost of Tax Compliance - Tax Foundation.....</b>	<b>33</b>
<b>9. QUE CONCLUSÕES PODEMOS TIRAR? .....</b>	<b>33</b>

## 1. A MISSÃO DO NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS

O Núcleo de Estudos Fiscais da DIREITO GV (“NEF”), seguindo a tradição da Fundação Getúlio Vargas em intervir e oferecer propostas concretas para a formulação e implementação de políticas de interesse público, com vistas ao desenvolvimento nacional, vem desenvolvendo, ao longo de sua história, pesquisas visando à implementação da transparência e da simplicidade como valores norteadores do Sistema Tributário Nacional.

O NEF surge para cumprir a retomada da nobre função da Universidade, colaborando na produção de projetos legislativos de relevância nacional, mas livre das pressões do “poder” e dos *lobbies* políticos, valorizando a atividade do Poder Legislativo e utilizando a sabedoria da rica jurisprudência do Poder Judiciário conjugada à *expertise* histórica do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) e dos Conselhos de Contribuintes Estaduais e Municipais, além das Procuradorias, na propositura de projetos de lei em que o interesse público reflete o legítimo interesse da sociedade: por que as leis tributárias são tão complexas? Por que há tanta falta de clareza e transparência na tributação e no exercício do orçamento e da despesa pública? Que podemos fazer para melhorar a tributação e o controle do gasto público?

## 2. INTRODUÇÃO

As pesquisas desenvolvidas pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas têm como marca característica pensar o direito como ferramenta para a solução de problemas verificados na prática daqueles que lidam com o direito tributário. A decisão de investir no aprofundamento do estudo desse ou daquele tema não se dá ao acaso, ou por vaidades acadêmicas estéreis, mas se revela após um longo período de troca de experiências com representantes da sociedade, o que se dá por meio de reuniões realizadas semanalmente, sempre abertas ao público, das quais

participam representantes de órgãos fiscais, entidades de classe, advogados, empresários, professores, estudantes, enfim, todos aqueles que vêm na tributação um poderoso instrumento para o desenvolvimento nacional e estão empenhados em concretizar esse ideal.

Nesse contexto, percebeu-se nos debates realizados em 2010, que a excessividade de obrigações acessórias impostas pela legislação tributária aos contribuintes para o pagamento de seus tributos tem se mostrado ao longo dos anos um entrave ao desenvolvimento econômico do país, inibindo a realização de negócios e a atração de investimentos, conforme atesta o famoso estudo realizado pela PriceWaterhouseCoopers, em conjunto com o Banco Mundial, denominado "Doing Business", segundo o qual o Brasil figurou em 2011 no 127º lugar, dentre os 183 países pertencentes a OCDE também analisados no estudo. Um dos critérios para a classificação das economias mundiais refere-se ao tempo gasto por uma empresa de porte médio para o cumprimento de suas obrigações acessórias, tendo sido constatado que no Brasil uma empresa como essa necessita de 2.600 horas por ano para essa finalidade, resultado que deu ao nosso país, "de lavada", o triste primeiro lugar no que tange à burocracia administrativo-tributária, ficando o segundo lugar para a Bolívia, com 1.080 horas, e a medalha de Bronze para Vietnã, com 941 horas.

Diante de tanta burocracia, também não é de se estranhar o resultado da pesquisa realizada pelo Conselho Nacional de Justiça, no qual dentre os 10 maiores litigantes do Brasil, 6 são entes públicos, estando a Fazenda Nacional em 3º lugar.

A discussão acerca da excessividade de obrigações acessórias, e dos custos que elas representam, ganhou força nos últimos anos com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, que exigiu das empresas a realização de vultosos gastos para se adequarem às exigências impostas pela

legislação, com a contratação de serviços de tecnologia da informação para a instalação dos programas exigidos pela Receita, bem como a compra de equipamentos mais potentes para suportarem o grande volume de informações que precisarão ser armazenadas e processadas.

Esses investimentos, que em uma empresa de grande porte chegam a cerca de 15 milhões de reais, conforme nos foi relatado nas entrevistas realizadas, têm sido exigidos dos contribuintes sem que fique claro em que medida todos esses custos serão recompensados, sob o ponto de vista de efetivamente reduzir a quantidade de obrigações acessórias a que estão obrigados a realizar.

Diante do exposto, temos por objetivo no presente estudo revelar à sociedade brasileira os principais entraves enfrentados pelos contribuintes no cumprimento do excessivo número de obrigações acessórias exigidas pelo ordenamento jurídico brasileiro, bem como compreender em que medida o SPED pode contribuir para a sua simplificação. Enfim, busca-se fornecer subsídios para a criação de um debate sobre o prejuízo que isso gera na economia, para sermos capazes de pensar como o direito pode ajudar a solucionar o problema.

### **3. METODOLOGIA DA PEQUISA**

Para compreender o modo como o Sistema Público de Escrituração Digital vem contribuindo para a simplificação do *compliance* no Brasil, desvendando os seus entraves e buscando soluções, optamos desenvolver a pesquisa de acordo com as seguintes etapas:

(I) Inicialmente, delimitamos o conceito de obrigações acessórias com o qual iremos trabalhar ao longo do estudo, bem como expomos o que é o Sistema Público de Escrituração Digital segundo a legislação nacional.

(II) Em seguida, e esse é um ponto central do nosso estudo, buscamos realizar uma pesquisa de orientação empírica, por meio da realização de entrevistas e aplicação de questionários junto a 10 (dez) empresas escolhidas aleatoriamente, dentre diferentes setores da economia, que representam de maneira significativa o PIB nacional, para sermos capazes de descobrir quais problemas elas estão enfrentando na prática com a implantação do SPED, bem como a sua visão acerca dos avanços e possíveis retrocessos alcançados nesse processo.

Destacamos que ao longo do trabalho enfrentamos uma grande dificuldade para encontrar empresas dispostas a colaborar com a pesquisa, motivo pelo qual findamos por contar com a participação de 07 empresas, que ao longo do semestre têm disponibilizado parte do seu pessoal para nos conceder entrevistas, fornecendo informações valiosas sobre o objeto da pesquisa. São elas: Petrobras (energia), Ambev (bens de consumo), Braskem (química e petroquímica), Natura Cosméticos S.A (bens de consumo), Companhia Siderúrgica Nacional (siderurgia), Cargill (indústria alimentícia) e Brasil Foods (indústria alimentícia). Vale ressaltar que em apenas 4 delas foi possível realizar entrevistas formais, no entanto, as demais contribuíram com informações valiosas durante a participação de reuniões promovidas pelo Núcleo de Estudos Fiscais, e que ajudaram a compor as conclusões finais da pesquisa.

(II) Analisamos também estudos já desenvolvidos por outras instituições de pesquisa, também de orientação empírica, sobre o peso das obrigações acessórias na atividade econômica, uma vez que eles são igualmente aptos a nos fornecer dados sobre os entraves para o cumprimento de obrigações acessórias no Brasil.

(III) Participamos de reuniões com representantes dos Fiscos, expondo os problemas encontrados ao longo da pesquisa, e ouvindo o posicionamento dos mesmo com relação a cada um.

Por fim, cabe esclarecer que a nossa opção metodológica condiz com o objetivo da pesquisa, que é diagnosticar os problemas onde eles realmente se encontram: na prática. Dificuldades reais, enfrentadas pelos operadores do direito no seu cotidiano, que não constam em nenhum manual de direito tributário, mas que urgem por uma solução, seja jurídica ou política.

De posse desse conhecimento, aí sim, seremos capazes de pensar em como o direito pode auxiliar na resolução dos gargalos, e quando somente por meio de uma alteração legislativa, seja no âmbito infralegal, legal ou constitucional, será possível superá-los.

Desse modo, por meio do diálogo com os setores público e privado, e com a análise da experiência internacional, pretendemos obter informações sobre quais são os principais entraves enfrentados com relação ao cumprimento das obrigações acessórias, e de que maneira o SPED tem contribuído para a sua simplificação.

#### **4. AFINAL, O QUE SÃO OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS?**

É comum nos depararmos com pesquisas voltadas à análise do peso que a carga tributária representa para a sociedade brasileira. Os economistas falam em "*peso morto*", referindo-se ao efeito que os tributos provocam nos preços postos no mercado, havendo diversos estudos voltados a medir os custos disso para o sistema econômico<sup>1</sup>. Estudos desse tipo mantêm os contribuintes alertas quanto a futuros aumentos de alíquota e criação de novos tributos, de modo que ao menor sinal de majoração da carga

---

<sup>1</sup> FUCS, José. Por que tudo é tão caro no Brasil?. Época, 24 de maio de 2010.

tributária, há uma grande movimentação da sociedade no sentido de tentar impedir sua concretização.

Nesse tipo de pesquisa, leva-se em consideração o que a legislação tributária chama de “obrigação principal”, correspondente ao valor do tributo em si<sup>2</sup>, que se distingue das “obrigações acessórias”, consistentes em todas aquelas atividades que devem, obrigatoriamente, ser praticadas pelos contribuintes, de maneira instrumental ao pagamento dos tributos. Ao analisar o ônus administrativo do Sistema Tributário norte-americano, Mankiw afirma que “os recursos destinados à aplicação da legislação tributária são também um tipo de peso morto. O governo só arrecada o montante de impostos pagos. Por outro lado, um contribuinte perde não só esse montante, mas também o tempo e o dinheiro gastos em documentação, cálculos e evitando impostos.”<sup>3</sup>

Em geral, o valor despendido pelos contribuintes para o cumprimento dessas obrigações instrumentais não era objeto de debate no Brasil, de modo que ao longo dos anos foi sendo criada uma quantidade cada vez maior (e mais custosa) de obrigações acessórias, sem qualquer controle quanto a real necessidade de sua implementação.

Para o contribuinte, que em muitos casos precisa contratar pessoal, adquirir material e softwares, contratar contadores e advogados tributaristas, para o cumprimento adequado de tais obrigações, esses gastos geram um aumento expressivo no custo da atividade econômica por ele praticada, o que é refletido no preço dos produtos postos no mercado. Isso diminui a eficiência do mercado, uma vez que a quantidade de bens vendidos cai e fica abaixo do nível que seria possível na ausência desses custos.

---

<sup>2</sup> Destaque-se que segundo o artigo 113, parágrafo 1º do CTN, as obrigações principais podem ter por objeto, além do valor do tributo, o de eventual penalidade pecuniária decorrente do não cumprimento de uma “obrigação acessória”, que venha a se incorporar à obrigação principal.

<sup>3</sup> MANKIW, N. GREGORY. Introdução à Economia. São Paulo: Thomson Learning, 2006. p. 250.

No entanto, como dito, apesar desse impacto na economia, pouco se discutia quanto às conseqüências da criação de uma nova obrigação acessória. Talvez isso ocorresse pela escassez de pesquisas e debates políticos voltados a expor esses custos, o que faz com que a introdução de um novo ônus administrativo-tributário passasse despercebido na maioria das vezes (despercebido com relação à ausência de discussões na sociedade sobre o problema, não, certamente, pela contabilidade das empresas afetadas).

Contudo, nos últimos anos, em virtude do quadro insustentável que o gasto com essas obrigações tem gerado para as empresas, pesquisas começaram a ser desenvolvidas com a finalidade de mostrar tais custos à sociedade, iniciando um debate sobre a necessidade de desburocratização do compliance tributário no Brasil.

Como não há na legislação tributária uma delimitação clara do que são essas obrigações acessórias, optamos no presente estudo por analisá-las em seu sentido amplo, de modo a abarcar, além do plexo de deveres instrumentais realizados pelo contribuinte para o pagamento do tributo, tais como a emissão de notas fiscais, escrituração de livros fiscais, entrega de declarações, etc., também as atividades de interpretação da norma tributária e de atualização, decorrente do grande número de alterações legislativas nas três esferas de poder.

## **5. EM QUE CONSISTE O SPED?**

O Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instituído por meio do Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007, consiste num programa implantado pelo governo federal, no âmbito da Receita Federal, com o intuito de modernizar a sistemática atual do cumprimento de obrigações acessórias, impostas aos contribuintes pelas administrações tributárias e órgãos

fiscalizadores, “utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital” (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2011)<sup>4</sup>. Isso que dizer que as informações anteriormente prestadas pelo contribuinte aos órgãos fiscais e juntas comerciais por meio de livros impressos, passarão a ser prestadas no formato eletrônico, no layout estabelecido pela legislação.

O SPED teve início com a implantação de três projetos, quais sejam: a Escrituração Contábil Digital, a Escrituração Fiscal Digital e a Nota Fiscal Eletrônica - Ambiente Nacional. Analisemos em breves linhas em que consistem cada um deles.

O SPED-Contábil é a substituição da escrituração em papel pela obrigação de transmitir em versão digital os seguintes livros: I - livro Diário e seus auxiliares, se houver; II - livro Razão e seus auxiliares, se houver; III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

O SPED-Fiscal, por sua vez, é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

Por fim, tem-se a Nota Fiscal Eletrônica como sendo um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços, ocorrida entre as partes. Sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia

---

<sup>4</sup> MINISTÉRIO DA FAZENDA. Sistema Público de Escrituração Digital. Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/apresentacao.htm>. Acesso em: 20 de junho de 2011.

de autoria e de integridade) e pela recepção, pelo Fisco, do documento eletrônico, antes da ocorrência do fato gerador.

Para uma melhor compreensão do funcionamento desses sistemas, veja-se a figura abaixo, demonstrando a periodicidade com que as informações são prestadas em cada um, e como um sistema alimenta as informações necessárias ao outro.



Fonte: Edgar Madruga<sup>5</sup>

Mais recentemente, têm sido desenvolvidos estudos para a implantação do SPED-PIS/COFINS, visando a escrituração digital também desses tributos.

<sup>5</sup> Disponível em: <http://www.slideshare.net/edgarmtj01/sintegra-e-sped-passado-e-futuroratica-sescon>. Acesso em: 20 de junho de 2011.

No presente estudo, nos dedicaremos com maior ênfase à análise do SPED Fiscal, uma vez que é neste que se verifica, de fato, uma relação entre Fisco e contribuinte para o cumprimento da obrigação tributária.

Após a sua total implementação, a Escrituração Fiscal Digital será de uso obrigatório para os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, a não ser que ele seja dispensado expressamente pelo fisco da unidade federada do contribuinte e pela Secretaria da Receita Federal.

Os prazos para implementação da Escrituração Fiscal Digital foram estabelecidos por meio do Protocolo ICMS nº 3/11, do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), tendo sido estabelecido que a obrigatoriedade de envio da EFD deverá entrar em vigor até 1º de janeiro de 2014 nos Estados do Amapá, Amazonas, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Piauí, Rio Grande do Sul, Roraima, São Paulo e Sergipe. Nos demais Estados, a exigência deve ser imposta a todos os estabelecimentos dos contribuintes até 1º de janeiro de 2012.

Independentemente do cronograma estabelecido pelo Confaz, a implementação pode ser antecipada a critério de cada Estado.

Ainda de acordo com o Protocolo, as empresas de micro e pequeno porte ficam dispensadas do Sped Fiscal, a não ser em Alagoas e Mato Grosso. Além disso, à medida que a EFD entre em vigor nos Estados, os contribuintes não precisarão mais apresentar os arquivos exigidos pelo Convênio ICMS nº 57/95<sup>6</sup> (que trata do SINTEGRA<sup>7</sup>), pelo menos, é o que se espera, pois, até o

---

<sup>6</sup> [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1995/cv057\\_95.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1995/cv057_95.htm)

momento, embora tenham aderido ao SPED, os Estados de AP, BA, MA, PB, RS, AM, ES, GO, PR, RJ e RR, continuam a exigir do contribuinte, ao mesmo tempo, a prestação de informações por meio do SPED e dos SINTEGRAS Estaduais.

As regras do Protocolo nº 3/11 não se aplicam a empresas de Pernambuco e do Distrito Federal, já que estas unidades federativas não aderiram ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped).

Com relação às obrigações acessórias substituídas em razão do SPED fiscal, de acordo com a cláusula sétima do Convênio ICMS 143/06, estão dispensadas as escriturações e impressão dos seguintes livros: I - Registro de Entradas; II - Registro de Saídas; III - Registro de Inventário; IV - Registro de Apuração do IPI; V - Registro de Apuração do ICMS.

## **6. ENTREVISTAS REALIZADAS JUNTO AO SETOR PRIVADO**

A seguir, expomos os relatórios das entrevistas realizadas pelo Núcleo de Estudos Fiscais junto às empresas participantes. Esclarecemos que em virtude de nos terem sido relatados por todas as empresas participantes problemas específicos no que tange à obtenção de Certidões Negativas de Débitos (CND), optamos por trazer primeiramente os relatos gerais formulados por cada uma delas sobre os problemas enfrentados no cumprimento de obrigações acessórias e o que mudou com a implantação do SPED, para, em seguida, fazermos uma exposição conjunta das informações fornecidas por todas, especificamente sobre CND.

Na apresentação dos relatórios infra, optou-se por ocultar os nomes das empresas que forneceram as informações em análise, para que isso não lhes

---

<sup>7</sup> Sistema de Escrituração por meio digital instituído pelo Convênio ICMS 57/95, implementado e gerido por cada Estado, sendo considerado o precursor do SPED.

cause nenhum tipo de consequência inesperada, motivo pelo qual iremos nos referir as mesmas como “empresa 1”, “empresa 2”, e assim por diante.

### **6.1 Empresa 1**

Em entrevista com representantes jurídicos de uma das empresas participantes, constatamos que o excessivo número de obrigações acessórias, bem como a complexidade que envolve cada uma delas, é um fator que dificulta e torna extremamente oneroso o desenvolvimento da atividade empresarial no Brasil. Afirmou-se que quando comparado a outros países onde a empresa possui filiais, o Brasil mostra-se “incomparável” no que tange à quantidade de informações requisitadas pelo Fisco. No entanto, a grande quantidade de dados fornecidos em nada tem facilitado a vida dos contribuintes quando estes procuram obter do Fisco uma das 22 Declarações das quais necessitam para comprovar sua regularidade fiscal<sup>8</sup>.

Outro ponto alvo de severas críticas foi o Sistema Público de Escrituração Digital Fiscal– SPED Fiscal. Segundo nos foi relatado, este instrumento, ao invés de facilitar a prestação de informações pelo contribuinte, substituindo a necessidade de escrituração dos Livros Fiscais em papel, pela prestação das informações neles contidas no formato eletrônico, tem apenas gerado a

---

<sup>8</sup> (1) DIPJ – DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA, (2) DIPF – DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA, (3) DCTF – DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS, (4) DIRF – DECLARAÇÃO DE RETENÇÕES DE IMPOSTO DE RENDA, (5) RAIS – RELAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOCIAIS, (6) CAGED – CADASTRO GERAL DE EMPREGADOS E DESEMPREGADOS, (7) DACON – DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS, (8) DECRED – DECLARAÇÃO DE OPERAÇÕES COM CARTÃO DE CRÉDITO, (9) DOI – DECLARAÇÃO DE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS, (10) DFC – DECLARAÇÃO FISCO CONTÁBIL (ICMS – ESTADOS), (11) DIPI – DECLARAÇÃO DO IPI, (12) DIF – BEBIDAS, PAPEL IMUNE E CIGARROS, (13) DCIDE – COMBUSTÍVEIS, (14) PERD/DCOMP – COMPENSAÇÕES, (15) DITR – DECLARAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE TERRAS RURAIS, (16) DIMOB – DECLARAÇÃO DE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS, (17) DNF – DEMONSTRATIVO DE NOTAS FISCAIS, (18) DCP – DEMONSTRAÇÃO DE CONTROLE DE PRODUTOS, (19) DBF – DECLARAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS, (20) DPREV – DECLARAÇÃO DE OPÇÃO PLANOS PREVIDENCIÁRIOS, (21) DICNR – DECLARAÇÃO DE IMP. E CONTRIB. NÃO RETENÇÃO, (22) DECLARAÇÃO DO MOVIMENTO ECONÔMICO – MUNICÍPIOS.

duplicidade de obrigações acessórias, que agora necessitam ser prestadas em formato físico e digital.

Neste sentido, o SPED tem se apresentado apenas como um instrumento cuja única finalidade é contribuir para uma fiscalização mais completa pelo Fisco, não trazendo qualquer benefício para as empresas, aliás, tornando pior o que já era ruim.

Lembram que o SPED já foi implantado na empresa há cerca de três anos, o que demandou significativos gastos para a adequação ao novo sistema, no entanto, embora haja a promessa de que no futuro o SPED substituirá definitivamente os livros em papel, até o momento, não houve qualquer alteração, nem mesmo o compromisso do governo de estabelecer um prazo final para a duplicação das obrigações acessórias.

O que se sabe é que a empresa continua imprimindo livro diário e razão, cada um com cerca de 50 centímetros de espessura, com a obrigação de mantê-los por um período de pelo menos cinco anos.

Destacam que dentre as melhorias que o SPED poderia trazer está a redução dos custos da empresa com o armazenamento dos documentos fiscais, que são extremamente significativos, havendo de 40 a 30 funcionários responsáveis apenas por essa atividade, somente na área tributária.

Outro aspecto apontado como um dos maiores custos com obrigações acessórias para a empresa é a burocracia exigida para a obtenção de Certidão Negativa de Débito. Afirmou-se que a inexistência de data para limitar o número de pendências no conta-corrente, ou seja, a falta de data de corte, resulta em um processo contínuo de pendências a serem solucionadas, já que novas falhas continuam sendo passíveis de serem detectadas.

O cenário ideal seria aquele em que a empresa obtém uma CND, por exemplo, em 2011, e esta seja válida durante todo o ano, devendo ser obtida anualmente, pois, da maneira como está funcionando atualmente, as empresas são obrigadas a se comportar “como um gato que fica correndo atrás do rabo”, pois fatos de ontem travam a obtenção de CND no dia seguinte, sendo necessário o deslocamento até a Receita para resolver a pendência.

O sistema sugerido poderia ser implantado para aqueles contribuintes que além de cumprirem regularmente com suas obrigações perante o Fisco, tivessem uma dívida pequena com relação ao seu patrimônio.

O pior é que a empresa, muitas vezes, se vê forçada a pagar débitos indevidos, muitas vezes prescritos, para conseguir obter a Certidão, pois, a impossibilidade de sua obtenção pode gerar danos irreparáveis para a empresa, como o não fechamento de um bom negócio.

Afirmam que diante da complexidade do sistema tributário brasileiro, é impossível para uma empresa de grande porte não conter pendências no conta-corrente, mesmo aquelas que se esforçam ao máximo para cumprir seus deveres com o Fisco, pois, devido ao grande volume de transações, involuntariamente, cairão sempre em alguma divergência. Entendem que esse é um fato de notório conhecimento pelo Fisco, o que deveria ser levado em consideração para implantação de mecanismos capazes de facilitar a obtenção da CND, como sugerido acima.

Acrescentam que um fato que eventualmente ocorre na empresa é a digitação imprecisa de dígitos de informações requeridas pelo Fisco, e que diante de uma situação como essa, se o sistema fosse inteligente para cobrar, poderia pedir informações antes de lançar o contribuinte direto no conta-corrente.

Sugerem que na legislação que trata das Delegacias que fiscalizam os grandes contribuintes, poderia haver um dispositivo prevendo uma espécie de “prêmio por bom comportamento”, consistente num tratamento mais célere na resolução de pendências junto ao Fisco, para as empresas que se enquadrassem nessa situação.

Quando questionados se nos últimos anos houve alguma melhora no processo de obtenção de CND, os representantes jurídicos da empresa foram enfáticos em afirmar que não têm observado qualquer melhora nos últimos anos.

Perguntados sobre qual tributo causa maior dificuldade para a obtenção de CND, afirmaram que na esfera federal o procedimento é mais problemático, em virtude da grande dificuldade de comunicação com os funcionários da Receita. Entendem que, geralmente, as Delegacias estaduais são mais abertas a ouvir o contribuinte quanto aos seus pleitos, mas que isso é algo que varia de acordo com o Delegado que está à frente daquele departamento, havendo alguns mais sensíveis ao diálogo e conscientes de que a empresa está ali não com o intuito de enganar ninguém, mas de resolver um problema.

Com relação à fiscalização realizada pelas DEMACS, quando questionados se essas delegacias especializadas teriam trazido alguma melhoria, afirmaram que até o momento têm sentido mais desvantagens, pois, embora os fiscais designados para essas delegacias sejam, em tese, tecnicamente mais bem preparados, não o diálogo com os Delegados responsáveis ainda tem sido bastante difícil. Diante disso, enfatizam que a principal alteração sofrida com a implantação das DEMACS foi que agora as empresas estão sujeitas a uma dupla competência para a fiscalização.

Por fim, concluem que, infelizmente, a mentalidade predominante nos órgãos fiscais brasileiros é arrecadar mais a qualquer custo, partindo-se sempre do pressuposto de que o contribuinte está sempre querendo enganar a Administração Pública, revestindo-se, em razão disso, de uma postura defensiva, ao invés de se preocuparem em prestar um serviço público de qualidade, não somente no que tange a bater recordes de arrecadação, mas a arrecadar melhor, tratando o contribuinte como cidadão que merece ser atendido com respeito, eficiência e cortesia.

## **6.2 Empresa 2**

A Empresa 2 é uma empresa de grande porte, com um volume significativo de transações, e conseqüente de obrigações acessórias, chegando a emitir 60.000 (sessenta mil) notas fiscais por dia, número esse que chega a 115.000 (cento e quinze mil) notas nos dias de pico.

Iniciaram relatando que a constante inclusão de obrigações acessórias por meio do SPED, tem sido feita sem qualquer substituição de outras obrigações acessórias, que deixariam de ser necessárias devido a grande quantidade de informações fornecidas por meio desse sistema digital.

Afirmam que de acordo com a IN 981/09 os pedidos de ressarcimento e a declaração de compensação de PIS (Programa de Integridade Social) e Cofins (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) passaram a ser recebidos pela Receita Federal somente após a apresentação de arquivo digital de notas fiscais relativas às operações geradoras desses débitos e/ou créditos. Isso é, foi imposta mais uma obrigação acessória para a utilização de um direito do contribuinte, isto é, para reaver os créditos que tem direito, o contribuinte precisa gastar com a implantação de novos sistemas, o que não parece fazer sentido.

Pensam que de maneira geral a idéia do SPED é interessante, pois tem um efeito positivo na concorrência, privilegiando as empresas que já se esforçavam em agir corretamente.

Reclamam da alteração legislativa constante relacionada ao SPED, o que tem causado diversos prejuízos para a empresa, pois, sempre que a empresa se adéqua a uma nova realidade, e esta é novamente alterada, são necessários novos e vultosos investimentos.

Relatam que o gasto com softwarehouses para a implantação dos sistemas é imenso, além da aquisições de máquinas poderosas para se adequar à capacidade de armazenamento de dados necessária, chegando o projeto de implantação do SPED na empresa a custar em torno de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões) de reais. Além disso, há também uma grande quantidade de funcionários trabalhando diariamente no para dar conta de alimentar o programa, trabalhando das 8:00 da manhã às 22:00, em conjunto com as softwarehouses.

Destacam que alguns Estados ainda requerem o preenchimento do SPED concomitantemente ao SINTEGRA, o que importa numa duplicidade de informações desnecessárias e custosa.

Afirmam também que muitos funcionários da Receita Federal ainda não estão preparados para fiscalizar segundo as normas do SPED, uma vez que, em diversos casos, por exemplo, exigiu-se a apresentação do DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), mesmo a empresa sendo, há muito, credenciada a emitir NF-e.

Busca-se saber qual o retorno que o SPED trará para o contribuinte, que está sendo obrigado a efetuar gastos da ordem de 15 milhões de reais.

Em seguida, passaram a discorrer sobre os entraves específicos para a obtenção de Certidões Negativas de Débito.

Neste sentido, apontaram dois grandes problemas: o primeiro é a dificuldade exacerbada para conseguirem marcar um atendimento na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, o que ocorre também, ainda que em menor grau, na Receita Federal. Embora entendam a dificuldade no controle do atendimento, crêem que os grandes contribuintes deveriam ser olhados com uma maior atenção, em virtude do maior grau de transações, e, conseqüentemente, maior número de pendências a que estão sujeitos, ainda que se esforcem ao máximo para cumprir com todas as suas obrigações.

Em segundo lugar, destacam a ausência de segurança no conta-corrente, que por ser atualizado todos os dias, dificulta a quitação de todas as obrigações de maneira ágil.

### **6.3 Empresa 3**

O primeiro ponto a ser exposto pela Empresa 3 como uma dificuldade à implantação do SPED é a falta de prestadores qualificados no mercado para atender a esses serviços.

Em seguida, relataram os altos custos que estão tendo para o desenvolvimento desses novos sistemas, sendo da ordem de milhões de reais, gastos esses realizados junto a empresas especializadas na implantação dos sistemas, e com a aquisição de máquinas com capacidade de processamento suficiente.

Afirmam que antes da IN 86/2001 as informações eram processadas num layout específico, que espera-se seja substituído pelo SPED Contábil numa fiscalização, e que substitua todos os livros que ainda precisam ser

impressos, pois, atualmente, quando há uma fiscalização, é preciso parar todas as máquinas para deixá-las rodando durante a noite e ser possível atender a fiscalização.

Reclamam o fato da maioria dos Estados não terem aberto mão de seus sistemas próprios, afirmando que apenas cerca de nove Estados já se manifestaram pela desnecessidade de manter seu sistema próprio, porém a maioria ainda não abriu mão, por isso, ainda hoje a empresa continua preenchendo os dois sistemas. Seria necessário a unificação de procedimentos, sendo essa iniciativa unificada no país, todos por meio digital.

O fato é que, segundo afirmam, as empresas infelizmente continuam tendo que conviver com o SINTEGRA e Gias, que precisam ser extintos o quanto antes.

Entendem com relação ao SPED Contábil que este sistema abrange todas as informações referentes às declarações do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (só o layout é diferente), de modo que deveria ser possível a substituição da declaração dos referidos tributos pelo preenchimento do SPED Contábil.

Por fim, reforçam sua expectativa de que a implantação do SPED sirva efetivamente como um meio de substituição do grande número de declarações, requerimentos e guias que precisam ser realizadas pelas empresas, fazendo com que o SPED seja um mecanismo real de simplificação das obrigações acessórias, o que não tem ocorrido até o momento.

#### **6.4 Empresa 4**

Os entrevistados relataram que a implantação do SPED Fiscal na empresa foi um processo demorado, com um custo bastante elevado. Afirmaram que a quantidade de informações exigidas pelo Fisco após a implantação do SPED aumentou significativamente, requerendo-se dados que antes não eram de interesse do órgão fiscal, como por exemplo se a nota fiscal é a vista ou a prazo, que antes até existia, mas não migrava para a base fiscal. Isso gerou uma necessidade de fazer uma série de tratativas internas na empresa, para que essas informações saíssem da base de lançamento do sistema e migrasse para a base de solução fiscal.

O Sped Fiscal vem sendo implantado desde 2009, no entanto, até hoje, a maioria dos Estados ainda não desobrigou o preenchimento dos SINTEGRAS, bem como a emissão das GIAs (Guia de Informação de Apuração do ICMS) mensais e anuais, o que as empresas entendem como sendo uma posição incompreensível e desnecessária.

Após a implantação do SPED, a empresa precisou contratar seis novos funcionários somente para trabalhar com esse sistema, integrando um quadro que já era composto por 32 funcionários.

Relatam que no Distrito Federal e em Pernambuco, que não aderiram ao SPED, os contribuintes são obrigados a escriturar livros em formato digital próprios desses estados, o que gera a seguinte situação: “precisamos preencher o SPED para todo mundo, GIA para todo mundo, o sintegra para a maioria deles, para Pernambuco o SEF (Sistema de Escrituração Fiscal) e Distrito Federal o Livro Eletrônico. Isso é muito complicado para uma empresa como a nossa que tem um volume muito grande emissão de notas fiscais emitidas por mês”.

Contestam o fato de para o ano de 2012 os Estados ao invés de desobrigar a GIA mensal e a anual estarem antecipando o prazo do SPED, por exemplo, até dezembro de 2011 a empresa devia entregar em 25 de janeiro, em 2012 esse prazo será no dia 15, isso, mantendo-se a necessidade de entrega da GIA e do SINTEGRA. Por causa disso, será necessário contratar mais 2 funcionários para a empresa conseguir cumprir esse novo prazo.

Com relação à sobreposição de sistemas já mencionada, existe um cruzamento de informações que são colocados nos livros estaduais que têm efeitos no federal, por exemplo, para fazer uma medida de restituição de um tributo federal, devem ser entregues os arquivos do SPED de todos os estabelecimentos, e, em virtude disso, temos um grave problema com relação aos estabelecimentos localizados no Distrito Federal e em Pernambuco, porque o modelo que a Receita entende como sendo o modelo nacional é o SPED, o que conflito com os sistemas adotados nesses entes.

A empresa teve inclusive uma conversa nesses Estados expondo o interesse de entregar sua escrituração fiscal tanto no modelo local quanto no Sistema nacional, e os responsáveis simplesmente se manifestaram negativamente, sem qualquer motivação.

Reclamam do despreparo dos próprios funcionários da Receita Federal e dos Estados para lidarem com o SPED. Exemplificam com um caso prático, informando que a empresa recebeu uma intimação de uma filial que emite uma média de 50.000 notas fiscais por mês, onde uma fiscal exigiu que fossem mandadas cópias de todos os DANFES desde que a filial começou a emitir nota fiscal eletrônica. A necessidade de tal medida mostra-se incompreensível, uma vez que a informação está toda disponível em âmbito digital para a Receita. No entanto, não teve discussão e a empresa teve que montar uma equipe para emitir esses DANFES.

Quando questionados se vêem o SPED como algo positivo, que pode diminuir os custos das empresas no longo prazo, afirmaram que, atualmente, esta previsão é difícil de ser feita. Acreditam que o custo vai diminuir no que tange à eliminação do dever de imprimir os livros, e o seu conseqüente armazenamento. A autenticação de documentos nas juntas comerciais de cada estado, cada qual seguindo suas as regras próprias de encadernação e escrituração, também deixou de ser um problema com a implantação do SPED Contábil.

Por fim, questionados sobre a participação da empresa no processo de implantação do SPED Fiscal, e do nível de abertura desse processo quanto ao efetivo acolhimento da Receita no que se refere as sugestões propostas pelos contribuintes, afirmaram que o processo de fato se deu de maneira bastante democrática, com participação efetiva das empresas piloto, tendo várias das considerações feitas na ocasião sido acolhidas pelo Fisco.

### ***6.5 Relatos gerais acerca de dificuldade enfrentada na obtenção de CND***

Em entrevista realizada com a Dra. Elidie Bifano, Diretora de Consultoria da PriceWaterHouseCoopers, questionamos qual seria o principal problema enfrentado atualmente pelo contribuinte com o cumprimento de obrigações acessórias, e, de maneira enfática, a entrevistada nos respondeu: CND!

Explicou que atualmente as empresas estão gastando quantias expressivas de dinheiro para conseguir extrair tais certidões e que algumas chegam a ter setores específicos dentro do seu quadro de funcionários que trabalham exclusivamente com este fim.

Acrescentou ainda que esse é um “problema exclusivamente brasileiro”, não havendo no direito comparado instrumento burocrático semelhante.

A opinião exposta pela Dra. Elidie também é a mesma dos representantes jurídicos das empresas pesquisadas. Quando questionados sobre o assunto, todos eles foram unânimes em afirmar que um dos principais custos de suas empresas com o cumprimento de obrigações instrumentais para o pagamento dos tributos refere-se à obtenção de Certidão Negativa de Débitos.

Os entrevistados ressaltaram que pior do que os custos que enfrentam para a expedição dessa certidão são as consequências advindas da sua não obtenção. A Certidão Negativa de Débito, conforme determina o artigo 205 do Código Tributário Nacional, é um documento apto a comprovar a quitação tributária do contribuinte, podendo ser exigida para a prática de determinados atos, tais como: participação em licitação, recebimento de subvenções de órgãos públicos, obtenção de benefícios fiscais, ou mesmo o requerimento de financiamentos junto a instituições governamentais.

A não realização de qualquer desses atos, por não ter sido possível obter uma CND, quando esta era devida, representa um dano muito grande para a empresa, que se vê impossibilitada de firmar negócios.

Sobre o assunto, o advogado Renato Lima afirma que “o prejuízo é, em muitos casos, menor, se a pessoa jurídica cede à pressão do fisco e recolhe valores sabidamente indevidos, desistindo de discuti-los. A prontidão com que obtém a certidão com esse sacrifício pode evitar que perca negócios vantajosos ou estratégicos. Mais do que dinheiro, porém, o que se sacrifica com isso é o direito do contribuinte, que, com essa postura acaba por encorajar que a Fazenda acirre crescentemente as exigências burocráticas,

transformando o que deveria ser um expediente rotineiro numa verdadeira corrida de obstáculos”.<sup>9</sup>

A PriceWaterHouseCoopers desenvolveu uma pesquisa denominada “O Processo de Obtenção de Certidões Negativas e os Impactos na Atividade Empresarial Brasileira”, na qual procurou-se avaliar o impacto que o processo de obtenção de Certidões Negativas de Débitos no Brasil provoca na atividade empresarial.

Quando questionadas pela Price se a sociedade já deixou de firmar ou retardou a conclusão de algum negócio/ato empresarial por não ter obtido, tempestivamente, a CND, 92,6% das empresas sondadas afirmaram já ter retardado, ou deixado de concluir, negócios/atos empresariais em decorrência da não obtenção tempestiva da CND, e apenas 7,4% não retardou ou perdeu negócios por essa razão (dados de pesquisa realizada em 2006). Segundo dados da pesquisa realizada em 2008, esse número caiu para 81%.

Ao final da pesquisa, a PriceWaterHouseCoopers constatou que os principais problemas enfrentados na obtenção de CNDs foram: (i) lançamento de novas pendências, dadas a conhecer apenas no momento da entrada de pedido da CND, por vezes referidas a débitos antigos; (ii) demora na atualização dos sistemas informatizados de controle da RFB, causando falta ou atraso na informação necessária à regularização de pendências ou status de processos, impedindo a emissão da CND; (iii) dificuldade de verificação, via sistema, de baixa de empresas por incorporação, o que cria problemas na vinculação dos débitos entre incorporadora e incorporada; em muitos casos, a incorporada ainda é considerada pela RFB como uma empresa ativa; (iv) insuficiência no

---

<sup>9</sup> LIMA, Renato Lúcio de Toledo. As dificuldades para conseguir a certidão negativa de débitos (CND): uma corrida de obstáculos brasileira. Disponível em: <[http://www.fcsadvocacia.com.br/artigosDetalhes.php?id\\_item=38](http://www.fcsadvocacia.com.br/artigosDetalhes.php?id_item=38)>. Acesso em: 05 de maio de 2011.

prazo para requerer renovação da certidão, que se inicia dez dias antes do vencimento da anterior; o prazo não permite a eventual regularização de pendências; (v) apresentação periódica de dossiê, com todas as peças do processo e com a certidão do andamento atual, para a renovação da CND, no caso de obtenção de certidões mediante ordem judicial; (vi) impossibilidade de obtenção de relatórios de pendências relativas aos débitos previdenciários (INSS) antes de trinta dias do prazo de vencimento das CNDs; (vii) falta de uniformização do congelamento entre a RFB e a PGFN; (viii) falta de atualização, no relatório da PGFN, dos processos com exigibilidade suspensa ou extintos pelo pagamento, o que ocorre tanto para a CND relativa a débitos previdenciários quanto para a certidão conjunta; (ix) morosidade no reconhecimento de quitação de débitos efetuada por meio de uma PER/DCOMP, o que não ocorre automaticamente, tornando necessária sua comprovação por meio de apresentação de cópia da PER/DCOMP; (x) despreparo técnico dos profissionais dedicados à função de analisar e revisar as pendências<sup>10</sup>.

Dentre as dificuldades apontadas acima, aquela que foi alvo das críticas mais severas formuladas pelas empresas foi, de longe, a inexistência de data para limitar o número de pendências, no conta-corrente das sociedades, impeditivas da obtenção de CND.

Nas entrevistas realizadas pelo NEF, ficou claro que esse é de fato um grande entrave burocrático para a obtenção dessas certidões. Afirmou-se que a inexistência de data para limitar o número de pendências no conta-corrente, ou seja, a falta de data de corte, resulta em um processo contínuo de pendências a serem solucionadas, já que novas falhas continuam sendo passíveis de serem detectadas.

---

<sup>10</sup> PWC. PriceWaterHouseCoopers. O Processo de Obtenção de Certidões Negativas e os Impactos na Atividade Empresarial Brasileira. Disponível em: < <http://www.pwc.com/br/pt/publicacoes/assets/folder-cnd-09.pdf>>. Acesso em: 06 de maio de 2011.

Vale destacar, por fim, algumas soluções propostas por representantes jurídicos das empresas parceiras, em entrevista realizada no decorrer da pesquisa, todas relacionadas às mesmas queixas apresentadas pelas demais empresas.

Com relação ao prazo para a apuração das pendências existentes no contábil da empresa, sugeriu-se a unificação da trava do PCND após a requisição da Certidão no âmbito da RFB (Previdenciária e Tributária), com a finalidade de termos a relação de apontamentos congelada por pelo menos 30 dias contados do requerimento de Certidão. Dessa forma, o contribuinte terá tempo hábil para providenciar as solicitações de cada apontamento.

Para resolver os entraves referentes aos “Processos de Compensação Não Homologados”, entende-se que estes não devem constituir óbice à obtenção da certidão, quando o contribuinte ainda não tiver sido intimado.

No que tange aos Processos Administrativos de mero acompanhamento de Ação Judicial, aduzem que estes não poderiam constituir óbice na renovação da Certidão, uma vez que não representam obrigação tributária, mas apenas de mero acompanhamento.

Com relação a existência de discussão interna na PGFN e ou RFB, a respeito da competência para análise de determinado débito, entende-se que o contribuinte não pode ser penalizado com a inscrição pendente na certidão, enquanto os respectivos órgãos discutem o caso. Inclusive, aduzem que qualquer ato externo (RFB/PGFN/Justiça/Senha de agendamento) ao contribuinte que interfira na certidão negativa, deve ser suspensa. É uma forma de segurança jurídica.

Por fim, para a resolução de problemas referentes a obtenção de senhas de agendamento, sugere-se que o atendimento e coleta de documentos referentes ao atendimento das pendências constantes no PCND seja feito por meio de uma única senha, sem a necessidade de obtenção de uma senha para cada ato. Além disso, seria importante uma melhor disponibilidade de datas na agenda (certificação digital) para a o contribuinte resolver o assunto CND.

## **7. IMPRESSÕES OBTIDAS A PARTIR DE REUNIÕES COM REPRESENTANTES DO FISCO**

No decorrer da pesquisa, nos reunimos uma série de vezes com representantes da Receita Federal e de órgãos fiscais estaduais, seja na sede destes ou em eventos promovidos pelo Núcleo de Estudos Fiscais. Pudemos perceber claramente que há a preocupação dentro desses órgãos de uma melhoria no que tange à utilização do SPED como um efetivo instrumento de simplificação e diminuição do número de obrigações acessórias, no entanto, a consecução desse mister envolve muitas vezes a superação de obstáculos políticos difíceis de serem ultrapassados, como ocorre com relação ao atraso dos Estados em dispensarem o preenchimento dos seus SINTEGRAS.

Entendem que o SPED tem o potencial de cumprir com a função de simplificação do sistema tributário brasileiro no futuro, após a finalização de sua implantação, sendo capaz de promover a eliminação de uma série de guias, declarações e certidões que são exigidas atualmente.

Reconhecem que, inicialmente, o SPED foi criado apenas no interesse da Administração Tributária, o que também é bom, pois é fundamental que a Receita seja eficiente na sua atividade de fiscalizar e arrecadar os tributos, combatendo a sonegação. Interessante a reconstrução histórica feita do SPED, segundo o qual este teria começado como uma ferramenta criada por

um dos Auditores da Receita Federal para organizar e facilitar suas atividades, passando depois a servir de exemplo para a instituição.

Reforçam sua concordância acerca da necessidade de que o SPED se torne um instrumento de cooperação entre fisco e contribuinte, e, ainda mais, entre os fiscos dos diversos entes da federação. No entanto, para o cumprimento desse mister, há que se vencer interesses políticos envolvidos, muitas vezes conflitantes com tais objetivos.

Por fim, ressaltam sua expectativa de que com o SPED haja uma efetiva substituição de obrigações acessórias, passando-se a utilizar essa ferramenta em todo o território nacional, bem como reduzindo a quantidade e a complexidade das diversas certidões, declarações, requerimentos e formulários exigidos do contribuinte.

## **8 CONTRIBUIÇÕES TRAZIDAS POR PESQUISAS EMPÍRICAS ANTERIORES**

### ***8.1 Paying Taxes – PriceWaterHouseCoopers***

O “Paying Taxes” é um indicador construído pela PriceWaterHouseCoopers em parceria com o Banco Mundial que, juntamente com outros 9 indicadores, compõem o estudo Doing Business, destinado a medir o grau de facilidade para se realizar negócios num determinado país.

No estudo, utilizou-se uma empresa padrão de pequeno a médio porte para o desenvolvimento de um estudo de caso em 183 Economias, no qual, através de uma revisão das demonstrações financeiras, foram construídos três sub-indicadores relativos ao (I) número de tributos pagos, (II) o tempo gasto para o seu pagamento, e (III) o custo fiscal total. Tais indicadores são

ponderados de modo a produzir um ranking dos países quanto a sua facilidade para pagar impostos.

A empresa escolhida como estudo de caso é uma fabricante de vaso de flores doméstica e varejista. Segundo exposto na pesquisa, optou-se por tomar como parâmetro um negócio que pode ser facilmente compreendido em todo o mundo, cuja atividade envolve tanto a produção e varejo de produtos de baixa tecnologia. A escolha dessa metodologia tinha por finalidade gerar um padrão, de modo que os indicadores fiscais gerados, usando os mesmos critérios, pudessem ser comparados entre muitas economias, evitando distorções em razão de incentivos específicos da indústria.

Nesse estudo, o Brasil figurou no em último lugar no critério “tempo gasto para o pagamento dos tributos”, com um tempo necessário para o cumprimento das obrigações tributárias principais (pagamento dos tributos) de 2.600 horas. Esse número reflete o número de horas gastas pelo contribuinte na realização de obrigações tributárias acessórias num sentido estrito, como especificamos anteriormente (tempo gasto com emissão de notas fiscais, escrituração de livros fiscais, entrega de declarações, etc.).

### ***8.2 Impacto das Mudanças na Legislação Tributária na Rotina Fiscal das Empresas - Fiscosoft***

A empresa Fiscosoft desenvolveu em março de 2011 uma pesquisa com 400 empresas escolhidas aleatoriamente, denominada “Impacto das Mudanças na Legislação Tributária na Rotina Fiscal das Empresas”, cujo objetivo era traçar um panorama para verificar como as pessoas jurídicas se adaptam às alterações legais e os impactos que essas mudanças ocasionam em sua rotina.

Constatou-se que a necessidade de atualização da legislação tributária vigente no país nas três esferas de governo representa um grande custo suportado pelas empresas no cumprimento de suas *obrigações acessórias lato sensu*.

Grande parte das empresas teriam setores específicos apenas para se manterem atualizadas, com contratação de funcionários para este fim, além de gastarem com a contratação de serviços como o do Fiscosoft.

Além disso, as empresas pesquisadas afirmaram que, dentre todos os desafios que enfrentam na atualização, o principal é acompanhar as alterações legais, conforme responderam 42% das empresas contempladas na amostra. Adaptar a legislação ao formato adequado para alimentação dos sistemas é outro grande desafio segundo 31% das empresas pesquisadas. Interpretar a legislação tributária vem logo em seguida, segundo 23% das empresas. Outros desafios também estão presentes neste processo, de acordo com 4% das empresas pesquisadas. Dentre eles, a necessidade de verificar diversas interpretações existentes para um mesmo dispositivo legal.

Quando perguntadas sobre quais tributos têm maior impacto neste processo, 59,2% responderam que é o ICMS, seguido do PIS/PASEP e da COFINS (33,8%), ISS (6,8%) e IPI (0,3%).

### **8.3 Estudo sobre o verdadeiro custo da tributação brasileira – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT<sup>11</sup>**

A pesquisa realizada pelo IBPT aponta como uma dentre as razões para a complexidade do Sistema Tributário brasileiro o número de obrigações

---

<sup>11</sup> AMARAL, Gilberto Luiz do. OLENIKE, João Eloi. VIGGIANO, Letícia Mary Fernandes do Amaral. Estudo sobre o Verdadeiro Custo da Tributação Brasileira. Disponível em: [http://www.ibpt.com.br/img/\\_publicacao/9169/142.pdf](http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/9169/142.pdf). Acesso em: 07 de abril de 2011.

acessórias exigidas pela legislação. De acordo com o estudo, existem 97 obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir para tentar estar em dia com o Fisco: declarações, formulários, livros, guias etc.

De maneira sucinta, aponta-se que o custo que as empresas têm para cumprir com as obrigações acessórias é de cerca de 1,5% do seu faturamento, e que no ano de 2007 as empresas brasileiras tiveram aumento de custo de mais de R\$ 35 bilhões somente para o cumprimento da burocracia exigida pelo Poder Público.

#### **8.4 The Cost of Tax Compliance – Tax Foundation**

O estudo analisa o custo de adequação para o pagamento do Imposto de Renda suportado pela economia americana, no período entre 2001 e 2006.

Concluiu-se que para cada 1 dólar arrecadado, 12 cents são aplicados no que se chama de “Tax Compliance Cost”, termo que inclui os gastos das empresas com planejamento tributário, custos instrumentais para o pagamento do tributo (por exemplo, preencher formulários), e o custo do contencioso perante o IRS (Internal Revenue Service United States Department of the Treasury).

Além disso, demonstra-se que entre os anos de 2001 a 2006, o “Tax Compliance Cost” teve um impacto de 930 bilhões de dólares na economia americana.

### **9. QUE CONCLUSÕES PODEMOS TIRAR?**

Ao longo do trabalho, percebeu-se que a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital, apesar de representar um avanço em direção à simplificação do cumprimento de obrigações acessórias no Brasil, tem

apresentado entraves sérios (relatados, sobretudo nas entrevistas), que comprometem o seu potencial de ser um facilitador para o contribuinte, os quais pontuamos, para em seguida podermos tecer considerações:

- Segundo o Protocolo ICMS n. 3/11, os contribuintes não precisarão mais apresentar os arquivos exigidos pelo Convênio ICMS nº 57/95 (que trata do SINTEGRA). Entretanto, até o momento, embora tenham aderido ao SPED, os Estados de AP, BA, MA, PB, RS, AM, ES, GO, PR, RJ e RR, continuam a exigir do contribuinte, ao mesmo tempo, a prestação de informações por meio do SPED e dos SINTEGRAS Estaduais.
- Até o momento, o Estado de Pernambuco e do Distrito Federal não aderiram ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), prejudicando as empresas que atuam nesses locais, que são obrigadas a utilizar o SPED nacional, o Sistema de Escrituração Digital local, e escriturar e imprimir os livros em papel.
- As empresas que possuem filiais no exterior afirmaram que o Brasil mostra-se “incomparável” no que tange à quantidade de informações requisitadas pelo Fisco. Entendem que esse posicionamento se deve a mentalidade predominante nos órgãos fiscais brasileiros que é de arrecadar mais a qualquer custo, partindo-se sempre do pressuposto de que o contribuinte está querendo enganar a Administração Pública, que se reveste, em razão disso, de uma postura defensiva, ao invés de se preocupar em prestar um serviço público de qualidade, não somente no que tange a bater recordes de arrecadação, mas a arrecadar melhor, tratando o contribuinte como cidadão que merece ser atendido com respeito, eficiência e cortesia.
- Relatou-se que o SPED, ao invés de facilitar a prestação de informações pelo contribuinte, substituindo a necessidade de escrituração dos Livros

Fiscais em papel, pela prestação das informações neles contidas no formato eletrônico, tem gerado a duplicidade de obrigações acessórias, uma vez que alguns Estados continuam a exigir a prestação de informações no formato físico e digital.

- Afirmam que a adequação aos sistemas, num curto prazo, não pode ser imposta como condição para a realização de compensações, conforme exigido pela IN 981/09.
- Alterações legislativas constantes relacionadas ao SPED têm causado diversos prejuízos para as empresas, pois, sempre que se adéquam a uma nova realidade, esta é novamente alterada, sendo necessários novos e vultosos investimentos.
- O quadro de funcionários dos órgãos fiscais ainda não está preparado para as mudanças tecnológicas ocorridas na administração/fiscalização tributária, havendo funcionários que ainda exigem a impressão de documentos impressos desnecessariamente.
- A manutenção de arquivos no layout específico da IN 86/2001, somente com o intuito de atender a fiscalização tributária, tem gerado altos custos para as empresas.
- Entendem com relação ao SPED Contábil que este sistema abrange todas as informações referentes às declarações do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (só o layout é diferente), de modo que deveria se pensar na possibilidade da substituição da declaração dos referidos tributos pelo preenchimento do SPED Contábil.

A leitura atenta desses pontos nos leva a concluir que os problemas relacionados à capacidade do SPED promover uma efetiva simplificação das

obrigações acessórias giram em torno dos seguintes aspectos: (I) ausência de planejamento adequado na sua implantação; (II) dificuldades advindas de disputas federativas; (III) ausência de aproveitamento dos benefícios do SPED em favor do contribuinte.

Com relação ao primeiro ponto, essa constatação fica clara diante das sucessivas alterações de layouts promovidas pela Receita Federal, os quais, mesmo após publicados, sofrem uma série de reformulações, exigindo gastos vultosos dos contribuintes para constantemente se readequarem às novas formatações. Outro exemplo da falta de planejamento pode ser observado diante das sucessivas prorrogações para a implantação do SPED PIS/COFINS e do SPED Social, o que se deu não só por interesse das empresas, que não tiveram tempo hábil para se adequar, mas também da Receita Federal, que não conseguiu se adequar seu cronograma de trabalho aos prazos por ela estabelecidos.

A falta de preparo dos funcionários dos órgãos fiscais para lidar com o novo sistema também evidencia a inexistência de planejamento dentro desses órgãos, já que não houve um treinamento prévio de todo o seu quadro de funcionários para lidar com as alterações trazidas com o SPED, de modo que o contribuinte quem finda por suportar os prejuízos decorrentes da postura de fiscais despreparados, conforme mencionado acima.

Além disso, a determinação de prazos para a implantação de qualquer inovação no SPED deve levar em consideração fatores como: a ausência de mão-de-obra qualificada no mercado, tempo para qualificação dos funcionários das empresas, necessidade levantamento de fundos para a aquisição de máquinas e contratação de serviços, o que não se dá do dia para a noite e exige planejamento por parte da empresa, enfim, uma série de condições que não são capazes de serem contornadas facilmente pelas empresas.

A importância do planejamento foi bastante destacada por Richard Bird ao analisar as alterações no sistema tributário de Cingapura. Segundo relata o autor, “uma das virtudes das reformas, que funcionaram tão bem em tão curto espaço de tempo, foi planejar as mudanças e executá-las em fases muito claramente definidas e monitoradas, levando em consideração as reações dos contribuintes em cada estágio antes de partir para o próximo. Além disso, as decisões foram assumidas como compromissos políticos claros nos níveis hierárquicos mais altos, que se comprometeram com as mudanças e com a destinação de recursos suficientes para elas”<sup>12</sup>.

Com relação aos entraves envolvendo disputas entre os Estados, e entre estes e a União, temos aí também um problema bastante sério, e que se não ultrapassado, faz do SPED apenas mais uma obrigação acessória, somando-se a tantas outras já existentes.

O fato é que a regulamentação do SPED por meio de Convênio gera, sem dúvidas, uma série de transtornos, tendo em vista que os Estados não são obrigados a aderir, dificultando a padronização e unificação de procedimentos de fiscalização, o que só seria possível por meio da edição de uma Lei Complementar, como ocorreu com a implantação do SIMPLES.

Fala-se numa futura participação dos Municípios no SPED, ocasião em que seria possível a escrituração dos tributos de competência destes também por meio do SPED. Ora, se já difícil uniformizar procedimentos por meio de convênio envolvendo os 27 Estados da federação, que prognóstico podemos fazer quando esse processo envolver a colaboração dos mais de cinco mil Municípios que compõem a federação brasileira.

---

<sup>12</sup> BIRD, Richard. OLDMAN, Oliver (2000). "improving taxpayer service and facilitating compliance in singapore". PREM Notes, Public Sector. No. 48, The World Bank (Washington, D.C.)

No primeiro Workshop de pesquisa realizado pelo Núcleo de Estudos Fiscais de 2011, debateu-se sobre a competência da União para a elaboração da referida Lei Complementar. Argumentamos que a Constituição Federal em seu artigo 37, XXII, impõe uma obrigação a todos os entes federativos de, na forma da lei ou convênio, atuar de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais.

Conforme podemos concluir mediante uma análise mais apurada do referido dispositivo, temos aí um comando que revela uma *limitação ao poder de tributar*, que, no entanto, não possui aplicabilidade plena, necessitando da edição de uma norma que o regule. Porém, uma vez editada, estaremos diante de uma norma que limita o agir do legislador estadual e municipal, que não mais poderá atuar de maneira desarticulada com o restante da federação, nem de deixar de promover o intercâmbio de informações com os demais fiscos, estando tolhido, pelo princípio da proporcionalidade, de exigir do contribuinte a prática de uma obrigação acessória, cuja finalidade seja obter uma informação que já foi prestada anteriormente e encontra-se a sua disposição em um sistema nacional de informações fiscais.

A partir de uma interpretação conjunta do artigo 37, XXII, e do artigo 24, parágrafos 1º e 3º, chegamos à conclusão de que a União possui competência para editar norma geral que limite o poder dos entes federativos de impor obrigações acessórias, estabelecendo-lhes o dever de atuarem de maneira integrada, com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais. Concluímos também que, subsidiariamente, por meio de convênio, ou mesmo por Lei de âmbito local, têm os Estados e Municípios competência para legislar sobre a matéria, até a edição de uma lei nacional superveniente, quando aquelas porventura editadas perderão sua eficácia.

Destaque-se também que o SPED cumpriu uma função importante também no relacionamento entre os entes federativos no que tange à promoção de uma

maior transparência acerca da situação financeira de cada um, auxiliando no combate da guerra fiscal e na elaboração de planos nacionais de desenvolvimento.

Por fim, constatamos a ausência de preocupação na legislação que regula o SPED com a redução de obrigações acessórias a cargo do contribuinte, bem como na facilitação de troca de informações entre este e o Fisco. Até o momento, não houve uma substancial redução dessas obrigações, muito pelo contrário, em muito Estados, o SPED veio a ser apenas mais uma.

Com relação à capacidade de sistemas de informação de atuarem como simplificadores da vida do contribuinte, trazemos novamente o exemplo de Cingapura, citado por Richard Bird, onde após a implantação de um sistema digital pela Administração Tributária deste país, “80% das decisões passaram a serem tomadas automaticamente para os casos mais simples, e o tempo exigido para decidir outros casos caiu, de cerca de 12 a 15 meses, para 3 a 5 meses”. Além disso, “existe um atendimento por telefone disponível 24 horas ao contribuinte, com atendimento automático para informações sobre o imposto de renda e de propriedade, que todos os contribuintes podem acessar por meio de uma senha. 43% das dúvidas são satisfeitas pelo sistema de voz eletrônica, embora os funcionários ainda tenham que responder a cerca de 400.000 dúvidas por ano”.

Por fim, a partir de tais conclusões, o Núcleo de Estudos Fiscais se propõe a nesse segundo semestre de 2011 aprofundar os estudos do papel do SPED na simplificação das obrigações acessórias, mas não só, e principalmente, como um instrumento revolucionário que possibilita a revisão de vários institutos do Direito Tributário, construídos numa realidade bastante distinta da que vivenciamos atualmente, onde as trocas de informações se processam de maneira automática, nos levando a pensar, por exemplo, acerca da manutenção dos prazos decadenciais e prescricionais que

atualmente são de 5 anos, fazendo com que o montante dos valores envolvidos em eventuais litígios aumente exorbitantemente em razão da incidência de juros e correção monetária.

Minuta para Discussão