



# **CUSTO DO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS NO BRASIL -**

## **ATUALIZAÇÃO DO ESTUDO – 2019**

Murilo Rodrigues da Cunha Soares  
Consultor Legislativo da Área III  
Direito Tributário e Tributação

**ESTUDO TÉCNICO**

**DEZEMBRO DE 2019**

O conteúdo deste trabalho não representa a posição da Consultoria Legislativa, tampouco da Câmara dos Deputados, sendo de exclusiva responsabilidade de seu autor.

© 2019 Câmara dos Deputados.

Todos os direitos reservados. Este trabalho poderá ser reproduzido ou transmitido na íntegra, desde que citados(as) os(as) autores(as). São vedadas a venda, a reprodução parcial e a tradução, sem autorização prévia por escrito da Câmara dos Deputados.

O conteúdo deste trabalho é de exclusiva responsabilidade de seus(suas) autores(as), não representando a posição da Consultoria Legislativa, caracterizando-se, nos termos do art. 13, parágrafo único da Resolução nº 48, de 1993, como produção de cunho pessoal do(a) consultor(a).

**SUMÁRIO**

1. DESEMPENHO DO BRASIL NO <i>DOING BUSINESS 2020</i> .....	4
2. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS NO BRASIL .....	6
2.1 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS - PESSOAS FÍSICAS .....	6
2.2 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS - PESSOAS JURÍDICAS	6
2.2.1 O Simples-Nacional.....	7
2.2.2 O Lucro Presumido .....	8
2.2.3 O Lucro Real .....	9
3. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	18

O presente trabalho atualiza o estudo Custo do Cumprimento das Obrigações Tributárias Acessórias no Brasil, elaborado em 2012, comentando o desempenho do Brasil no relatório *Doing Business 2020* (DB 2020)<sup>1</sup> e registrando os fatos mais relevantes ocorridos desde então em relação ao tema.

## **1. DESEMPENHO DO BRASIL NO *DOING BUSINESS* 2020**

---

À época do estudo original, no *ranking* geral da publicação *Doing Business* (“Facilidade de fazer negócios”), o Brasil ocupava a 126ª posição entre 183 países. No item “Pagamento de Impostos”, estávamos na 150ª posição.

No DB 2020, a posição do Brasil no *ranking* geral melhorou para a 124ª colocação entre 190 países, todavia no quesito “Pagamento de Impostos” pioramos significativamente, caindo para a 184ª posição.

Na realidade, a metodologia de aferição do quesito “Pagamento de Impostos” alterou-se. Às categorias pesquisadas em 2012 (“Número de Pagamentos”, “Número de Horas Gastas” e “Peso da Tributação Total em Relação aos Lucros”<sup>2</sup>) foi acrescido o “Índice de Pós-Declaração (*Postfiling*)”, composto por quatro componentes de avaliação:

- tempo para cumprir com as obrigações relativas a uma restituição do imposto sobre valor agregado (IVA) ou do imposto sobre bens e serviços;
- tempo para obter uma restituição do IVA ou do imposto sobre bens e serviços;
- tempo para cumprir com as obrigações relativas a uma retificação do imposto sobre o rendimento corporativo (IRPJ); e
- tempo para concluir um processo de retificação do IRPJ.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Relatório gerado em 4-12-2019, em <https://portugues.doingbusiness.org/pt/custom-query>.

<sup>2</sup> Este subdividido em “Imposto sobre o rendimento corporativo”, “Contribuições sociais e impostos sobre o trabalho” e “Outros impostos”, todos calculados como proporção do lucro da empresa.

<sup>3</sup> <https://portugues.doingbusiness.org/pt/methodology/paying-taxes> Acesso em 4-12-2019.

O *Postfiling* varia entre 0-100, quanto mais alto, melhor. O Brasil teve pontuação baixíssima (7,8), que, excluídas as marcas de sete países sem nota ou com nota zero, foi a 3ª pior nota da lista.

No “Número de Pagamentos”, houve aumento de 9 para 10 pagamentos anuais, rebaixando nossa colocação nesse quesito do 35º para 54º posto.

O “Número de Horas Gastas” reduziu-se de 2.600 para 1.501 horas, mas isso não significou melhoria do nosso posicionamento, pois continuamos na pior colocação nesse quesito, tal como em 2012.

O “Peso da Tributação Total em Relação aos Lucros” reduziu-se de 67,1% para 65,1%. Nesse quesito, em 2012, estávamos na 168ª posição; agora, mesmo com a discreta queda ocorrida no período, ocupamos a 175ª colocação.

Como se percebe, houve até melhora desses dois últimos indicadores em termos absolutos, mas isso foi insuficiente para melhorar nossa posição em relação às demais nações.

O principal motivo da perda de posições no quesito “Pagamento de Impostos”, entretanto, parece ser o novo “Índice de Pós-Declaração (*Postfiling*)”.

Não temos acesso às planilhas utilizadas para seu cálculo, mas não é difícil vislumbrar a razão da péssima nota recebida pelo Brasil. É que não temos um IVA no nosso sistema tributário. Aqui a tributação sobre bens e serviços subdivide-se em cinco tributos distintos: o IPI, que incide sobre produtos industrializados; o ICMS, sobre mercadorias, energia elétrica, serviços de comunicação e transporte interestadual; o ISS, sobre os demais serviços; a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, que têm uma base mais ampla (receita ou faturamento), alcançando praticamente todos os bens e serviços.

Assim, o cumprimento das obrigações acessórias desse conjunto de tributos é muito oneroso para os contribuintes, especialmente pelo fato de o ICMS ser tributo estadual, regulado, portanto, por 27 legislações, e o ISS ser municipal, em tese, regido por mais de 5.000 legislações.

Se a obtenção de uma restituição junto ao fisco federal não é fácil, ela é uma tarefa ingrata no plano do ICMS, até porque, como o imposto tem parcela da sua incidência no Estado de origem, por meio das alíquotas interestaduais, não é raro o Estado de destino estar diante da situação esdrúxula de ter que devolver recursos que não foram por ele arrecadados. É frequente solicitar-se de determinado Estado a devolução de créditos relativos a insumos comprados em um outro Estado, sendo que o ICMS dessas aquisições foi recolhido por este ente federativo, e não pelo ente de que se demanda a restituição.

Dessa forma, é compreensível a nota extremamente baixa tirada pelo Brasil no quesito “Índice de Pós-Declaração (*Postfiling*)”. Nossa vizinha Argentina, que tem um IVA nacional, obteve nota 47,9, por exemplo, mais de seis vezes superior à do Brasil.

Segue em anexo a atualização completa do *ranking* do Brasil no DB 2020 nos quesitos de interesse para este trabalho.

## **2. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS NO BRASIL**

---

Registramos nesse capítulo os principais eventos que trouxeram impactos no custo de cumprimento das obrigações tributárias acessórias no período em análise.

### **2.1 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS – PESSOAS FÍSICAS**

Entre 2012 e 2019, não houve modificações significativas na legislação aplicável às pessoas físicas. Assim, o panorama descrito no estudo Custo do Cumprimento das Obrigações Tributárias Acessórias no Brasil segue relativamente inalterado.

### **2.2 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS – PESSOAS JURÍDICAS**

Houve, no entanto, importantes modificações na legislação aplicável às pessoas jurídicas, com repercussões significativas no custo do cumprimento das obrigações tributárias acessórias, especialmente para as grandes empresas, como se verá à frente.

### 2.2.1 O Simples-Nacional

A Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014, buscou simplificar os procedimentos burocráticos envolvendo as micro e pequenas empresas optantes pelo Simples-Nacional, adotando, dentre outras medidas, as seguintes:

- criação de cadastro único das micro e pequenas empresas;
- fixação de prazos máximos para que órgãos fiscalizadores cumpram medidas necessárias à emissão de documentos, realização de vistorias e atendimento das outras demandas;
- fiscalização orientadora;
- criação do Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (CGSIM), para facilitar o registro e legalização de empresários;
- abertura, registro, alteração e baixa da microempresa e empresa de pequeno porte por meio preferencialmente eletrônico;
- declaração única com dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores da contribuição para a Seguridade Social devida sobre a remuneração do trabalho, FGTS e outras informações de interesse do (antigo) Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), do INSS e do Conselho Curador do FGTS;
- obtenção do licenciamento para funcionar mediante simples fornecimento de dados e declaração do titular ou responsável, em caso de atividade classificada como de baixo grau de risco;
- permissão do registro dos atos constitutivos, suas alterações e extinções (baixas), independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias;
- normatização mais restritiva para a substituição tributária;
- autorização do ingresso no Simples-Nacional de uma série de atividades antes vedadas, especialmente em relação a prestação de serviços profissionais.

A Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016, por sua vez, aumentou o limite máximo anual de receita bruta para opção pelo Simples-

Nacional de R\$3.600.000,00 para R\$4.800.000,00, autorizando até mesmo produtores de bebidas alcoólicas a ingressarem nesse regime especial. Promoveu, ainda, o pagamento do FGTS juntamente com os demais tributos no recolhimento unificado do Simples-Nacional.

Como o Simples-Nacional ainda é (com o perdão da redundância) a forma mais simples de se desincumbir das obrigações tributárias, pode-se afirmar que houve uma diminuição no custo das micro e pequenas empresas em cumpri-las, seja por aperfeiçoamentos na legislação em si, seja pela ampliação do escopo de empreendimentos autorizados a optar pelo regime. Assim, o balanço para as micro e pequenas empresas no período parece ser positivo.

### *2.2.2 O Lucro Presumido*

A Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013, ampliou o limite máximo anual de receita bruta para opção de R\$ 48.000.000,00 para R\$ 78.000.000,00, limite bastante generoso, lembrando que o regime do Lucro Presumido foi originalmente concebido para permitir às empresas de porte médio apurar seus tributos federais de maneira mais simplificada, com base em livro-caixa e não na escrituração contábil completa.

A Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) foi substituída pela Escrituração Contábil Fiscal (ECF) a partir do ano-calendário 2014, sendo que as empresas optantes pelo Lucro Presumido utilizam-se do chamado Bloco P para repassar as informações à Secretaria Especial da Receita Federal, por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Caso haja distribuição de lucros, sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), em montante superior ao valor da base de cálculo do IRPJ calculado pelo Lucro Presumido, diminuída de todos os impostos e contribuições, a pessoa jurídica é obrigada a entregar também a Escrituração Contábil Digital (ECD).

Também passaram a ser obrigadas a entregar a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição



Previdenciária sobre Receita (EFD-Contribuições), com informações sobre a apuração das referidas contribuições sociais, e a Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf), com informações sobre rendimentos pagos e retenções de tributos.

Caso sejam contribuintes do ICMS ou IPI, também ficam obrigadas a entregar a Escrituração Digital Fiscal dos citados impostos (a EFD ICMS IPI). Na realidade, a EFD ICMS IPI foi instituída em 2009, pelo Ajuste SINIEF nº 2, de 3 de abril de 2009, mas a obrigatoriedade de sua apresentação foi sendo ampliada paulatinamente em função do setor de atividade e do faturamento da empresa.

As empresas do Lucro Presumido obrigam-se ainda ao preenchimento das informações no Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (e-Social), relativas aos trabalhadores, como contribuições previdenciárias, folha de pagamento, comunicações de acidente de trabalho, aviso prévio e FGTS.

Basicamente, esse é o panorama das medidas que tiveram mais impacto sobre as obrigações acessórias relativas ao Lucro Presumido. Difícil fazer uma avaliação objetiva sobre se houve, ou não, simplificação significativa pela adoção das escriturações eletrônicas, no lugar das DIPJ e dos livros em papel. Porém, pode-se inferir que a criação da EFD ICMS IPI deve ter facilitado bastante o cumprimento das obrigações acessórias referentes a esses dois impostos, agora declarados por meio de uma única escrituração eletrônica.

Nota fiscal eletrônica, SPED, ECF, ECD, EFD-Contribuições, EFD ICMS IPI e e-Social serão objeto de comentário mais aprofundado na subseção seguinte.

### *2.2.3 O Lucro Real*

Para as empresas de maior porte houve uma série de eventos que trouxeram impactos relevantes no custo de cumprimento de suas obrigações acessórias. E para pior.

Destaca-se inicialmente a implementação no País dos padrões internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards – IFRS*) estabelecidos pelo IASB (*International Accounting Standards Board*).

Na realidade, essa medida teve como objetivo aproximar os balanços patrimoniais e as demonstrações de resultados das empresas brasileiras a valores correntes de mercado, com vistas a auxiliar a tomada de decisões dos investidores, tal como no exterior.

Tratou-se, portanto, de uma modificação com objetivos empresariais, e não fiscais. As empresas passaram a ter que efetuar uma série de procedimentos contábeis exigidos pelos padrões internacionais, tais como: avaliações a valor justo; apuração de mais-valia (ou menos-valia); registro de ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) ou de ganho por compra vantajosa; ajustes a valor presente; testes de recuperabilidade, dentre outros.

Grosso modo, pode-se dizer que os padrões contábeis tradicionais tinham maior convergência com a legislação fiscal brasileira, pois eram basicamente fundados em custos históricos de aquisição. Já os padrões internacionais exigem constantes (re)avaliações dos negócios, de forma a que o resultado e o patrimônio da empresa espelhem da melhor maneira possível o valor de realização de ativos e passivos.

Como a apuração de resultados para fins fiscais permanece em grande medida ligada a custos de aquisição dos ativos e passivos, e não a seus potenciais valores de mercado, o contribuinte é obrigado pela legislação societária e empresarial a realizar complexos ajustes para atender aos padrões IFRS, mas, para fins fiscais, os efeitos desses ajustes sobre os resultados da empresa têm que ser anulados. De fato, como regra geral, resultados positivos ou negativos dos ajustes feitos para atender aos padrões contábeis internacionais somente produzem efeitos fiscais quando efetivamente concretizados (realizados).

A Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, tratou de fazer as adaptações da escrituração fiscal aos novos padrões contábeis, o que aumentou consideravelmente a complexidade da apuração dos tributos incidentes sobre o lucro (IRPJ e CSLL) e a receita (PIS/Pasep e Cofins), não

por causa de modificação da legislação tributária em si, mas pela necessidade de reverter os efeitos dos novos padrões sobre os resultados da empresa, e, assim, tentar manter a premissa da neutralidade arrecadatória.

Outros dois episódios merecem menção, embora tenham trazido impacto apenas a empresas que atuam em algumas atividades econômicas.

O primeiro envolve a disputa entre os Estados da Federação pelo ICMS incidente nas operações de venda pela *internet*. Com o crescimento exponencial desse tipo de operação, os Estados de destino das mercadorias buscaram obter um quinhão da receita do imposto, que, antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, pertencia integralmente aos Estados de origem.

Antes mesmo da promulgação da referida Emenda, havia sido editado o Protocolo ICMS nº 21, de 2011, tratando do comércio não presencial, em especial do eletrônico. Ele previa a destinação de uma parcela do ICMS para o Estado de destino, autorizando inclusive sua cobrança na passagem dos caminhões pelas fronteiras interestaduais.

O referido Protocolo, assinado pelos Estados de Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal trouxe grande distúrbio no fluxo de comércio interno no País. O Supremo Tribunal Federal (STF), dada a flagrante fragilidade jurídica, declarou sua inconstitucionalidade no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 4628 e 4713.

Posteriormente, foi aprovada a chamada PEC do Comércio Eletrônico, convertida na Emenda Constitucional nº 87, 2015, acima referida. Embora assim apelada, a alteração da cobrança do ICMS alcançou todas as operações interestaduais envolvendo bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outro Estado.

Antes de sua promulgação, nas vendas interestaduais realizadas a consumidor final não contribuinte do imposto, o vendedor apurava o ICMS com base na alíquota do Estado em que estivesse localizado seu

estabelecimento (Estado de origem), recolhendo aos seus cofres públicos o tributo devido nessa venda juntamente com todas as demais operações realizadas. Ou seja, ele precisava acompanhar apenas uma legislação, realizava apenas uma apuração do ICMS e era fiscalizado apenas por uma autoridade fazendária (a do Estado em que estivesse estabelecido).

Após a promulgação da Emenda, essa mesma operação passou a dar origem a duas parcelas do ICMS: (i) ao Estado de origem é devido o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e apurado juntamente com as demais operações internas, tal como na sistemática anterior; e (ii) ao Estado de destino é devido o ICMS calculado com base na diferença entre a alíquota interna deste Estado e a alíquota interestadual, passando o estabelecimento remetente da mercadoria a ser o responsável pelo recolhimento dessa parcela do imposto.

Como consequência, os contribuintes de ICMS que realizam vendas para consumidores finais domiciliados em outra unidade da Federação passaram a ter que acompanhar as legislações de todos os Estados com os quais realizassem esse tipo de operação. Também passaram a ter que fazer recolhimentos em separado dessas operações. Em outros termos, a empresa com vendas em todo o território nacional passou a realizar vinte e sete apurações de ICMS e a efetuar em separado os respectivos recolhimentos.

O Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, que regulamentou a cobrança do imposto dessas operações passou a exigir o recolhimento do ICMS do Estado do destino nota fiscal a nota fiscal, a cada operação ou prestação (Cláusula quarta), a menos que, a critério do fisco deste, o vendedor se inscrevesse como seu contribuinte (Cláusula quinta).<sup>4</sup>

Independentemente da notória inequidade fiscal da regra anterior, que reservava ao Estado de origem a totalidade do ICMS nesse tipo de operação não presencial, o fato é que a alteração da regra de cobrança do ICMS redundou em aumento significativo do custo de cumprimento das

---

<sup>4</sup> O Convênio ICMS nº 93, de 2015, chegou a ser questionado no STF por meio da ADI 5464 e o Ministro Dias Toffoli suspendeu a Cláusula nona do convênio, que inclui as micro e pequenas empresas optantes pelo Simples no novo regime do comércio eletrônico.

obrigações acessórias por parte dos contribuintes que exploram o comércio interno interestadual.

O segundo episódio envolve o ISS municipal, também marcadamente setorial e envolvido em disputa entre Municípios pela receita do tributo.

Trata-se da aprovação da Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, que buscou alterar o aspecto espacial do fato gerador do ISS incidente sobre administração de cartões de crédito e débito, planos de saúde e arrendamento mercantil. Esses serviços seguiam a regra geral – fato gerador no local do estabelecimento prestador –, alterada para o local do tomador dos serviços.

Na vigência da legislação anterior, as prestadoras desses serviços, quase todas com clientes por todo o território nacional, buscavam concentrar as operações em um único estabelecimento, submetendo-se, assim, a apenas uma legislação do tributo. Não raro escolhiam sedes em localidades com tributação favorecida, em alguns casos com indícios de prática aberta de “guerra fiscal”.<sup>5</sup> Como consequência da mudança da legislação, elas passariam a ter que acompanhar as legislações tributárias de todos os Municípios onde os clientes estivessem domiciliados.

O texto acima está no condicional porque, ao analisar a medida cautelar da ADI 5835, o Ministro Alexandre de Moraes do STF suspendeu a aplicação da referida Lei Complementar. Dentre suas razões de decidir, constou a dificuldade em cumprir com a obrigação tributária:

*“Essa alteração exigiria que a nova disciplina normativa apontasse com clareza o conceito de ‘tomador de serviços’, sob pena de grave insegurança jurídica e eventual possibilidade de dupla tributação, ou mesmo inoccorrência de correta incidência tributária.*

---

<sup>5</sup> Na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 189, o Distrito Federal procurou acionar o Município de Barueri - SP no STF por fixação de alíquotas muito baixas do ISS. O Ministro Marco Aurélio negou seguimento à ação por não vislumbrar, no caso, “risco ao princípio federativo”, decisão que foi agravada. Assim, o mérito da matéria ainda não esteve em discussão. Digno de registro que foram admitidas no processo como *amici curiae* a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras – ABRASF e a prefeitura de São Paulo, representantes de Municípios fortemente prejudicados pela “guerra fiscal” no âmbito do ISS.

*A ausência dessa definição e a existência de diversas leis, decretos e atos normativos municipais antagônicos já vigentes ou prestes a entrar em vigência acabarão por gerar dificuldade na aplicação da Lei Complementar Federal, ampliando os conflitos de competência entre unidades federadas e gerando forte abalo no princípio constitucional da segurança jurídica, comprometendo, inclusive, a regularidade da atividade econômica, com conseqüente desrespeito à própria razão de existência do artigo 146 da Constituição Federal.*

*Em hipótese assemelhada, esta SUPREMA CORTE teve a oportunidade de invalidar norma geral de direito tributário, com fundamento na dificuldade de sua aplicação, que teria fomentado conflitos de competência entre unidades federadas (ADI 1600, Rel. SYDNEY SANCHES, Rel. P/ Acórdão Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, DJ de 26/6/2003), tendo sido salientado no voto do eminente DECANO, Ministro CELSO DE MELLO: (...)” (g.n)*

Dessa forma, os contribuintes, até este momento, não estão sofrendo majoração de custos administrativos graças à decisão do STF. Todavia o problema vai ressurgir, pois, tal como no episódio do ICMS sobre o comércio eletrônico, estamos diante de um caso de disputa por recursos entre os entes federativos, com deslocamento de receitas do ISS para Municípios de menor porte.

Implementar essa nova diretiva, que desconcentra receitas tributárias, sem aumentar demais o ônus do cumprimento das obrigações acessórias para os contribuintes será um grande desafio. O Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 461-B, de 2017 (do Senado Federal), que se encontra para apreciação do Plenário da Câmara dos Deputados, é uma das tentativas de resolução do problema do ISS.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> O PLP nº 461/2017, além de buscar uma definição mais precisa do tomador dos serviços com cartões de crédito e débito, planos de saúde e arrendamento mercantil, cria, na redação aprovada no Senado Federal, um sistema eletrônico unificado nacionalmente para cálculo do ISS, desenvolvido pelo contribuinte, individualmente ou em conjunto com outros contribuintes. Ou seja, invertem-se os papéis entre fisco e contribuintes: o sistema é de responsabilidade do contribuinte e cabe aos Municípios e Distrito Federal inserir informações sobre as alíquotas aplicáveis, a legislação vigente e os dados do domicílio bancário para recebimento do ISS.

Deixamos para o fim alguns comentários sobre o SPED, as notas fiscais eletrônicas e as escriturações digitais, já mencionados de passagem na subseção 2.2.2.

Na época da publicação do estudo anterior, havia grande esperança de que a digitalização das notas fiscais e dos livros contábeis e fiscais simplificasse de maneira radical o cumprimento das obrigações acessórias no nosso País.

Embalava esse otimismo a possibilidade de se exigir do contribuinte apenas a entrega da escrituração contábil, atendendo a legislação societária e empresarial, e da escrituração fiscal, para cumprimento da legislação tributária, tendo como base as notas fiscais eletrônicas. Todas as demais informações de interesse do fisco, em tese, deveriam estar contidas no conjunto de dados coletados por meio dessas obrigações acessórias. Embora alguns passos importantes tenham sido dados, não chegamos ainda a atingir essa meta.

A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), por exemplo, avançou muito no período analisado, sendo que atualmente grande parte das vendas está acobertada por documentação eletrônica. Segundo as estatísticas divulgadas mais recentemente no SPED, entre janeiro e outubro de 2019, foram emitidas 2.357.239.482 NF-e, correspondendo a operações no valor total de R\$ 15.132.688.169.481,50.<sup>7</sup>

Na realidade, a NF-e é um projeto desenvolvido conjuntamente pelos fiscos federal e estaduais, parceria que possibilitou inclusive a consolidação das obrigações acessórias do IPI federal e do ICMS estadual numa única EFD ICMS IPI, passo importante na simplificação da apuração desses tributos, acolhendo, inclusive, os livros de entrada e de saída e, ainda que parcial e paulatinamente, o livro de registro de inventário.

Já a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) está sendo desenvolvida pela Receita Federal do Brasil (RFB) e por associações de representantes dos Municípios. O projeto NFS-e busca estabelecer um padrão

---

<sup>7</sup> <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/4245> Arquivo baixado em 11-12-2019. Utilizada a estatística por CNAE.

conceitual nacional de documento fiscal para cobrir as operações de prestação de serviços tributadas pelo ISS. O objetivo final é a adoção de um único modelo por todos os Municípios. Tal projeto, porém, parece ainda estar em estágio embrionário.<sup>8</sup>

Como mencionado anteriormente, os prestadores de serviços com estabelecimentos ou clientes espalhados pelo País podem vir a enfrentar custos administrativos significativos com o ISS, especialmente se forem obrigados a seguir padrões de emissão de nota fiscal diferentes para cada jurisdição municipal.

O cálculo do imposto municipal é relativamente simples, pois trata-se de tributo cumulativo, sem direito a crédito (exceto no setor de construção civil). Mas tem tudo para tornar-se um tormento para os contribuintes quando sua arrecadação for descentralizada, na linha da Lei Complementar nº 157, de 2016, por ora suspensa pelo STF. Por isso, seria de grande valia que o projeto NFS-e avançasse mais celeremente.

Quanto às escriturações contábeis e fiscais digitais, ECD e ECF, respectivamente, elas ainda não foram capazes de substituir completamente as outras obrigações acessórias exigidas dos contribuintes pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Como mencionado anteriormente, além da ECD e da ECF, os contribuintes estão obrigados a apresentar a EFD Contribuições, tratando do PIS/Pasep, Cofins e contribuição previdenciária sobre receita bruta; a EFD ICMS IPI, cuidando desses dois impostos; a EFD-Reinf, com escrituração de rendimentos pagos e retenções de Imposto de Renda e Contribuição Social; a e-Financeira, com informações relativas às operações financeiras; o eSocial, com informação sobre relações trabalhistas e previdenciárias; o MDF-e, para emissão de manifestos fiscais para transporte de carga.

---

<sup>8</sup> Em 11-12-2019 não foi possível obter mais informações sobre o projeto NFS-e no site do SPED. As tentativas de pesquisar as abas “Apresentação da NFS-e”, “Modelo Conceitual Nacional”, “Modelo de Integração” e “Schemas XSD” resultaram infrutíferas no endereço <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1602>.



Além desses, todos entregues no ambiente digital do SPED, os contribuintes devem, dependendo das circunstâncias, entregar à Secretaria da Receita Federal do Brasil as seguintes declarações eletrônicas:<sup>9</sup>

- DBF - Declaração de Benefícios Fiscais
- DCP - Demonstrativo do Crédito Presumido
- DCRE - Demonstrativo do Coeficiente de Redução do Imposto de Importação
- DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
- DECRED - Declaração de Operações com Cartões de Crédito
- DERC - Declaração de Rendimentos Pagos a Consultores por Organismos Internacionais
- DERE - Declaração sobre a Utilização dos Recursos em Moeda Estrangeira Decorrentes do Recebimento de Exportações
- DIF - Papel Imune
- DIMOB - Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias
- DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
- DITR - Declaração do Imposto Territorial Rural
- DMED - Declaração de Serviços Médicos e de Saúde
- DNF - Demonstrativo de Notas Fiscais
- DPREV - Declaração sobre a Opção de Tributação de Planos Previdenciários
- DSPJ - Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (Simples e Empresas Inativas)
- DTTA - Declaração de Transferência de Titularidade de Ações

Algumas dessas declarações são muito específicas ou buscam obter informações que de fato não constam nem dos lançamentos contábeis, nem dos assentamentos fiscais. Várias delas, entretanto, parecem, à primeira vista, redundantes em relação às informações já coletadas por meio do SPED.

Do exposto neste capítulo, percebe-se que houve um aumento no custo do cumprimento das obrigações acessórias por parte das empresas

---

<sup>9</sup> <http://receita.economia.gov.br/programas-para-download/programas-para-sua-empresa> Acesso em 11-12-2019.

por conta da adoção dos padrões contábeis internacionais e das disputas por recursos entre os entes federativos, episódios sem relação direta com a atuação das administrações tributárias.

É forçoso reconhecer, no entanto, que ainda estamos longe da almejada meta de os fiscos federal, estaduais, distrital e municipais obterem todas as informações necessárias para exercerem suas funções no âmbito do SPED, dispensando os contribuintes de entrega de outras declarações ou formulários.

### **3. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

---

Em síntese, o Brasil teve uma discreta melhora no indicador geral apurado pelo *Doing Business* (“Facilidade de fazer negócios”), galgando duas posições no período analisado (para a 124ª posição no DB 2020). No que tange ao quesito “Pagamento de Impostos”, porém, pioramos da 126ª para a 150ª posição entre as nações pesquisadas.

Ainda que o “Número de Horas Gastas” tenha se reduzido substancialmente de 2.600 para 1.501 horas, continuamos no último lugar nesse quesito, situação agravada pela inserção de um novo quesito na metodologia do *Doing Business*, o “Índice de Pós-Declaração (*Postfiling*)”. Como o *Postfiling* avalia o esforço do contribuinte em receber restituições ou ressarcimentos do fisco, não há surpresa com a minúscula pontuação brasileira, de 7,8, a 3ª pior nota da lista, excluídos os países sem nota ou com nota zero.

Isso indica que o massivo emprego de tecnologia da informação na implementação da nota fiscal eletrônica e da escrituração eletrônica, talvez o sistema mais avançado do mundo, ainda não se traduziu em facilitação significativa para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias pelos contribuintes brasileiros.

Parte do problema reside no próprio desenho do Sistema Tributário Nacional, como mostram os dois episódios descritos neste trabalho (o ICMS sobre o comércio virtual e o ISS sobre serviços de cartões de crédito e débito, planos de saúde e arrendamento mercantil). De fato, a anômala

tributação sobre bens e serviços aqui empregada, com incidência de IPI, PIS/Pasep, Cofins, federais, ICMS estadual e ISS municipal, não auxilia em nada a tarefa do contribuinte em cumprir com suas obrigações.

Entretanto, enquanto uma Reforma Tributária digna desse nome não se mostrar viável, a integração das obrigações acessórias relativas ao IPI e ao ICMS por meio da EFD ICMS IPI mostra o caminho a ser trilhado, sendo o próximo passo a unificação dos modelos de emissão das notas fiscais de serviços (NFS-e) e das obrigações acessórias do ISS, especialmente se a descentralização de receitas desse tributo vier a se consolidar.

Por fim, registre-se que, à época do estudo anterior, os maus resultados do Brasil no *Doing Business* foram recebidos com um certo ceticismo da nossa parte.

Desmentia o cenário trágico para a realização de negócios no nosso País descrito pela publicação o substancial ingresso de recursos vindos do exterior. Em 2011, o Brasil recebera mais de US\$ 102,4 bilhões em investimentos estrangeiros diretos (IED), terceiro colocado no *ranking* divulgado pelo Banco Mundial, excluídos os paraísos fiscais. Bem, essa bonança acabou. Em 2015, o IED sofreu a pior queda do período, reduzindo-se para US\$ 60,3 bilhões. Em 2018, houve uma recuperação para US\$ 88,3 bilhões, mas bem abaixo do pico de 2011, merecendo registro que perdemos a terceira posição para a Alemanha.<sup>10</sup>

Sob esse prisma, o arrefecimento do bom humor dos investidores estrangeiros com o Brasil é um indicador de que o esforço deve ser redobrado para melhorar o ambiente de negócios, em especial em relação à facilitação do cumprimento das obrigações tributárias.

2019-19885

---

<sup>10</sup>

[https://data.worldbank.org/indicator/BX.KLT.DINV.CD.WD?locations=BR&most\\_recent\\_value\\_desc=false&view=chart](https://data.worldbank.org/indicator/BX.KLT.DINV.CD.WD?locations=BR&most_recent_value_desc=false&view=chart) Acesso em 12-12-2019.

Economia	Facilidade de se fazer negócios	Pontuação na Facilidade de Fazer Negócios (DB17-20 metodologia)	Pagamento de impostos - Classificação	Pontuação - Pagamento de impostos	Pagamento de impostos - Pagamentos (número por ano)	Pagamento de impostos - Tempo (horas por ano)	Pagamento de impostos - Carga tributária total (% dos lucros)	Pagamento de impostos - Imposto sobre o rendimento corporativo (% dos lucros)	Pagamento de impostos - Contribuições sociais e impostos sobre o trabalho (% dos lucros)	Pagamento de impostos - Outros impostos (% dos lucros)	Pagamento de impostos - Índice de pós-declaração (0-100)
Afganistão	173	44.1	178	42.2	19	270	71.4	0	0	71.4	0
África do Sul	84	67	54	81.2	7	210	29.2	21.8	4	3.4	60.8
Albânia	82	67.7	123	65.2	35	252	36.6	14.1	18.8	3.6	60.1
Alemanha	22	79.7	46	82.2	9	218	48.8	23.2	21.5	4.1	97.7
Angola	177	41.3	106	69.5	31	287	49.1	21.5	9	18.6	95
Antígua Barbuda	113	60.3	145	58.9	57	177	43	25.5	12.1	5.3	69.4
Arábia Saudita	62	71.6	57	80.5	4	104	15.7	2.2	13.5	0	32.2
Argélia	157	48.6	158	53.9	27	265	66.1	8.1	31.1	26.9	49.8
Argentina	126	59	170	49.3	9	312	106.3	3.6	29.9	72.8	47.9
Armênia	47	74.5	52	81.5	15	264	22.6	21.8	0	0.8	79.4
Austrália	14	81.2	28	85.7	11	105	47.4	26.1	21	0.3	95.3
Áustria	27	78.7	44	83.5	12	131	51.4	17.1	33.7	0.6	98.5
Azerbaijão	34	76.7	40	84	9	159	40.7	12.7	25.4	2.6	83.8
Bahamas	119	59.9	50	81.7	20	155	33.8	0	6.4	27.4	82.3
Bangladesh	168	45	151	56.1	33	435	33.4	31.1	0	2.3	44.4
Barbados	128	57.9	96	72.3	28	241	35.6	19.8	12.7	3.1	74.1
Barém	43	76	1	100	3	23	13.8	0	13.5	0.3	
Bélgica	46	75	63	78.4	11	136	55.4	10.3	44.5	0.6	83.5
Belize	135	55.5	60	79.9	29	147	31.1	24.7	5	1.3	85.1

Benim	149	52.4	171	49.3	54	270	48.9	11.9	26.4	10.6	49.3
Bielorrússia	49	74.3	99	71.2	7	170	53.3	11.1	39	3.2	50
Bolívia	150	51.7	186	21.6	42	1025	83.7	0	18.8	64.9	50
Bósnia Herzegov.	90	65.4	141	60.4	33	411	23.7	8.4	13.6	1.7	47.7
Botsuana	87	66.2	59	80	34	120	25.1	21.5	0	3.6	82.7
Brasil	124	59.1	184	34.4	10	1501	65.1	22.4	39.4	3.3	7.8
Brunei Daruss.	66	70.1	90	74	5	53	8	0.1	7.9	0	0
Bulgária	61	72	97	72.3	14	441	28.3	4.9	21.5	2	71.2
Burkina Faso	151	51.4	154	55.9	45	270	41.3	16.2	21.4	3.6	49.3
Burundi	166	46.8	140	60.9	24	232	41.2	28.5	10.2	2.5	28.2
Butão	89	66	15	89.2	18	52	35.3	33.9	0	1.4	95
Cabo Verde	137	55	87	74.8	30	180	37.5	18.3	18.7	0.4	80.7
Camarões	167	46.1	181	36.3	44	624	57.7	38.9	18.3	0.5	49.3
Camboja	144	53.8	138	61.3	40	173	23.1	19	2.3	1.8	26
Canadá	23	79.6	19	88.1	8	131	24.5	8	12.7	3.8	73.2
Catar	77	68.7	3	99.4	4	41	11.3	0	11.3	0	
Cazaquistão	25	79.6	64	78.2	10	186	28.4	16.4	10.1	1.9	48.9
Chade	182	36.9	188	17.9	54	834	63.5	31.3	28.4	3.8	13.1
Chile	59	72.6	86	75.3	7	296	34	26.2	5.1	2.6	57
China	31	77.9	105	70.1	7	138	59.2	6.3	46.2	6.8	50
Chipre	54	73.4	29	85.5	16	120	22.4	8.3	13	1.1	74.5
Cisjordânia/Gaza	117	60	112	68.7	28	174	15.3	15	0	0.3	35.7
Colômbia	67	70.1	148	58.6	10	256	71.2	21.1	23.6	26.6	48.2
Comores	160	47.9	168	49.9	33	100	219.6	30.4	0	189.2	57.3
Congo, Rep.Dem.	183	36.2	180	40.9	52	346	50.7	23.6	12.6	14.5	27.1
Congo, Rep. do	180	39.5	185	26.8	50	602	54.3	0	31.3	22.9	12.3
Coréia, Rep. da	5	84	21	87.4	12	174	33.2	18.2	13.7	1.4	93.9

Costa do Marfim	110	60.7	114	68	25	187	50.1	8.8	23.3	17.9	64.8
Costa Rica	74	69.2	66	78	10	151	58.3	19.2	32.7	6.4	87.2
Croácia	51	73.6	49	81.8	12	206	20.5	0	19.4	1.1	66.7
Dinamarca	4	85.3	8	91.1	10	132	23.8	17.1	4	2.8	89.1
Djibouti	112	60.5	133	62.7	35	76	37.9	17.7	17.7	2.6	25.2
Dominica	111	60.5	83	75.6	37	117	32.6	21.8	7.9	3	78.9
Egito	114	60.1	156	55.1	27	370	44.4	14.4	25.5	4.4	36.3
El Salvador	91	65.3	70	77.5	7	168	36.4	16.6	18.3	1.4	49.5
Em. Árabes Unid.	16	80.9	30	85.3	5	116	15.9	0	14.1	1.8	55
Equador	129	57.7	147	58.6	8	664	34.4	18.2	13.7	2.5	49.5
Eritrêa	189	21.6	153	55.9	30	216	83.7	9.2	0	74.6	93.1
Eslováquia	45	75.6	55	80.6	8	192	49.7	9.1	39.7	0.9	87.2
Eslovênia	37	76.5	45	83.3	10	233	31	12.7	18.2	0.2	80
Espanha	30	77.9	35	84.7	9	143	47	10.6	35.8	0.7	93.6
E.U.A.	6	84	25	86.8	11	175	36.6	20.7	9.8	6.1	94
Estônia	18	80.6	12	89.9	8	50	47.8	7.7	38	2.1	99.4
Eswatini	121	59.5	73	77.1	33	122	35.8	25.2	6.4	4.1	83.1
Etiópia	159	48	132	63.3	29	300	37.7	24.6	12.4	0.7	51.6
Fiji	102	61.5	101	71.1	38	247	32.1	19.6	12.4	0.1	81.6
Filipinas	95	62.8	95	72.6	13	171	43.1	20.2	8.9	14	50
Finlândia	20	80.2	10	90.9	8	90	36.6	12.1	23	1.5	93.1
França	32	76.8	61	79.2	9	139	60.7	0.2	50	10.5	92.4
Gabão	169	45	182	35.9	50	632	47.1	20.3	25.5	1.4	42.5
Gâmbia	155	50.3	172	49	49	326	48.4	24.4	12.6	11.3	47.7
Gana	118	60	152	56	36	226	55.4	10	14.7	30.7	49.5
Geórgia	7	83.7	14	89.2	5	216	9.9	7.8	0	2.1	85.9
Granada	146	53.4	143	59.6	42	140	47.8	26.5	5.6	15.6	48.9

Grécia	79	68.4	72	77.1	8	193	51.9	23	28.3	0.6	76.7
Guatemala	96	62.6	104	70.3	8	248	35.2	20.2	14.3	0.7	33
Guiana, RC	134	55.5	122	65.7	35	256	30.6	19.6	9.2	1.7	54.2
Guiné	156	49.4	183	35.5	33	400	69.3	0	28.6	40.7	12.8
Guiné Equatorial	178	41.1	179	41.5	46	492	79.4	53	25.4	1	93.1
Guiné-Bissau	174	43.2	155	55.2	46	218	45.5	15.1	24.8	5.6	46.3
Haiti	179	40.7	149	57.6	47	184	42.7	22.8	12.4	7.5	48.2
Honduras	133	56.3	167	49.9	59	203	39.1	29.2	8.8	1.1	35.1
Hong Kong	3	85.3	2	99.7	3	35	21.9	16.5	5.3	0.1	98.9
Hungria	52	73.4	56	80.6	11	277	37.9	9.4	26.4	2.1	87.5
Iémen, Rep.	187	31.8	89	74.1	44	248	26.6	13.8	11.3	1.6	96.3
Ilhas Marshall	153	50.9	79	76.1	9	56	65.9	0	13	53	
Ilhas Maurício	13	81.5	5	94	8	140	22.2	10.3	8.2	3.7	98.3
Ilhas Salomão	136	55.3	41	83.8	34	80	32	23.3	8.5	0.3	100
Índia	63	71	115	67.6	11	252	49.7	21.6	20.2	7.9	49.3
Indonésia	73	69.6	81	75.8	26	191	30.1	18.1	11.6	0.4	68.8
Irã	127	58.5	144	59.5	20	216	44.7	18.4	25.9	0.4	19
Iraque	172	44.7	131	63.5	15	312	30.8	15	13.5	2.3	21.4
Irlanda	24	79.6	4	94.6	9	82	26.1	12.4	12.4	1.4	93.4
Islândia	26	79	42	83.8	21	140	31.9	8.5	20.6	2.9	87.2
Israel	35	76.7	13	89.6	6	234	25.3	18	5.8	1.5	92
Itália	58	72.9	128	64	14	238	59.1	14.6	42.9	1.6	52.4
Jamaica	71	69.7	124	64.9	11	268	35.1	13.6	13.4	8.1	19.7
Japão	29	78	51	81.6	19	129	46.7	23.9	18.6	4.2	95.2
Jordânia	75	69	62	78.7	9	97	28.6	10.5	16.1	2	35.7
Kiribati	164	46.9	98	71.4	11	168	32.7	24.3	8.5	0	26.7
Kosovo	57	73.2	48	81.9	10	154	15.2	9.3	5.6	0.2	55.5

Kuwait	83	67.4	6	92.5	12	98	13	0	13	0	
Laos	154	50.8	157	54.2	35	362	24.1	16.4	6.8	0.9	18.6
Lesoto	122	59.4	110	68.9	32	327	13.6	10.8	0	2.8	66.9
Letônia	19	80.3	16	89	7	169	38.1	7.8	27.2	3.1	98.1
Líbano	143	54.3	116	67.5	20	181	32.2	6.9	24.9	0.4	27.5
Libéria	175	43.2	76	76.4	33	140	46.2	35.4	6.1	4.8	98.6
Líbia	186	32.7	130	63.6	19	889	32.6	22.1	10.3	0.2	90.2
Liechtenstein*		64.8		79	34	49	21.6	6.4	15.2	0	67.6
Lituânia	11	81.6	18	88.8	10	95	42.6	5.9	35.2	1.5	97.5
Luxemburgo	72	69.6	23	87.4	23	55	20.4	4.2	15.4	0.8	83.8
MacedôniaNorte	17	80.7	37	84.7	7	119	13	11	0	1.9	56.4
Madagascar	161	47.7	134	62.6	23	183	38.3	16.6	20.3	1.5	21.8
Malásia	12	81.5	80	76	9	174	38.7	19.6	16.7	2.5	51
Maláui	109	60.9	135	62.4	35	169	34.5	20.4	12.4	1.7	33.2
Maldivas	147	53.3	119	66.4	17	391	30.2	13.1	7.9	9.2	47.5
Mali	148	52.9	173	48.9	35	276	54.5	7.5	43.1	3.9	25.7
Malta	88	66.1	78	76.2	8	139	44	32.3	11.1	0.5	52.5
Marrocos	53	73.4	24	87.2	6	155	45.8	21.1	23.3	1.4	98.6
Mauritânia	152	51.1	177	42.6	33	270	67	0	10.3	56.7	17.2
México	60	72.4	120	65.8	6	241	55.1	27	27.2	0.9	40.5
Mianmar	165	46.8	129	63.9	31	282	31.2	26.8	0.3	4.2	45.5
Micronésia	158	48.1	111	68.8	21	128	60.5	0	8.5	52.1	
Moçambique	138	55	127	64	37	200	36.1	30.8	4.5	0.8	50.2
Moldova	48	74.4	33	85.2	10	183	38.7	8.4	29.9	0.3	90.8
Mongólia	81	67.8	71	77.3	19	134	25.7	10.2	13.5	2	49.1
Montenegro	50	73.8	75	76.7	18	300	22.2	8.3	13.4	0.5	70.5
Namíbia	104	61.4	88	74.5	27	302	20.7	16.7	1.9	2.2	77.2



Nepal	94	63.2	175	47.1	46	377	41.8	15	26.2	0.7	33.3
Nicarágua	142	54.4	162	52.7	43	201	60.6	17.3	23.7	19.6	52.5
Níger	132	56.8	169	49.4	41	270	47.2	21.6	22.3	3.4	25.6
Nigéria	131	56.9	159	53.7	48	343	34.8	21	13.5	0.3	47.5
Noruega	9	82.6	34	85.1	5	79	36.2	20	15.9	0.3	62.6
Nova Zelândia	1	86.8	9	91	7	140	34.6	29.9	2.8	1.9	96.9
Omã	68	70	11	90.2	15	68	27.4	14.4	13	0	85.3
Palau	145	53.7	113	68.5	11	52	76.6	65.8	10.7	0.1	
Panamá	86	66.6	176	46.7	36	408	37.2	12.4	20	4.8	12.8
Papua-N. Guiné	120	59.8	118	67.2	45	207	37.1	23.2	9.5	4.4	78.5
Paquistão	108	61	161	52.9	34	283	33.9	17.8	15	1.1	10.5
Paraguai	125	59.1	126	64.1	19	378	35	9.6	18.6	6.7	46.6
Peru	76	68.7	121	65.8	8	260	36.8	22.7	11	3.2	19.2
Polônia	40	76.4	77	76.4	7	334	40.8	14.5	25.3	1	77.4
Porto Rico (EUA)	65	70.1	163	52	16	218	64.4	30.8	13.4	20.2	13.8
Portugal	39	76.5	43	83.7	8	243	39.8	12.5	26.8	0.5	92.7
Quênia	56	73.2	94	72.8	24	180	37.2	30.1	1.9	5.2	62
Quirguistão	80	67.8	117	67.2	26	220	29	6.7	19.5	2.8	37.4
Países Baixos	42	76.1	22	87.4	9	119	41.2	20.4	20.5	0.3	92
Reino Unido	8	83.5	27	86.2	9	114	30.6	16.6	12	2	71
Rep. Centro-Afric	184	35.6	187	18.9	56	483	73.3	0	19.8	53.6	5.1
Rep. Dominicana	115	60	150	57.4	7	317	48.8	29.1	18.6	1.1	10.7
República Tcheca	41	76.3	53	81.4	8	230	46.1	5.2	38.4	2.6	90.5
Romênia	55	73.3	32	85.2	14	163	20	15.6	3.4	1	76.8
Ruanda	38	76.5	38	84.6	9	91	33.2	25.7	6	1.5	64.6
Rússia	28	78.2	58	80.5	9	159	46.2	7.4	36.6	2.2	77.8
Samoa Ocidental	98	62.1	82	75.7	37	224	19.3	10.9	8.5	0	86.6

Santa Lúcia	93	63.7	84	75.5	35	110	34.7	25.8	5.6	3.3	76.9
S.Cristóvão Nev.	139	54.6	125	64.4	39	203	49.7	30.5	11.2	8	75.7
São Marinho	92	64.2	47	82	18	52	36.2	5	30.9	0.3	67.8
S.Tomé Príncipe	170	45	137	61.8	46	424	37	19.4	6.8	10.8	92.2
S. Vicente Gran.	130	57.1	100	71.1	36	108	37	27.6	6.2	3.3	63.9
Seichelles	100	61.7	36	84.7	29	85	30.1	18.8	2.3	9.1	93.4
Senegal	123	59.3	166	51.2	53	416	44.8	16.2	23.6	5	71.8
Serra Leoa	163	47.5	93	73	34	343	30.7	18.5	11.3	1	95.4
Sérvia	44	75.7	85	75.3	33	226	36.6	13	20.2	3.4	93.2
Singapura	2	86.2	7	91.6	5	64	21	2.1	17.8	1.1	72
Síria	176	42	91	74	20	336	42.7	23	19.3	0.4	92.2
Somália	190	20	190	0	s/ prática	s/prática	s/prática	s/prática	s/prática	s/prática	0
Sri Lanka	99	61.8	142	59.8	36	129	55.2	1.2	16.9	37.1	49.3
Sudão	171	44.8	164	51.8	42	180	45.4	11.5	19.2	14.7	20.2
Sudão do Sul	185	34.6	74	76.7	37	210	31.4	9.2	19.2	3	95.9
Suécia	10	82	31	85.3	6	122	49.1	13.1	35.4	0.6	90.7
Suíça	36	76.6	20	87.7	19	63	28.8	9.3	17.7	1.8	83.2
Suriname	162	47.5	107	69.4	30	199	27.9	27.9	0	0	48.4
Tadjiquistão	106	61.3	139	60.9	7	224	67.3	17.7	28.5	21.1	40.4
Tailândia	21	80.1	68	77.7	21	229	29.5	22.2	5.4	1.9	73.4
Taiwan, China	15	80.9	39	84.3	11	221	36.8	14.7	18.7	3.4	92.2
Tanzânia	141	54.5	165	51.3	59	207	43.8	20.9	17.5	5.4	48.4
Timor Leste	181	39.4	136	61.9	18	234	17.3	10.5	6.8	0	1.4
Togo	97	62.3	174	47.3	49	159	48.2	10.3	23.1	14.7	14.9
Tonga	103	61.4	102	70.6	30	200	27.5	21.2	5.6	0.7	52.5
Trindade Tobago	105	61.3	160	53.5	39	210	40.5	25.8	9.4	5.3	19.5
Tunísia	78	68.7	108	69.4	8	144	60.7	13.6	25.3	21.8	52.5

Turquia	33	76.8	26	86.6	10	170	42.3	20	19.7	2.5	100
Ucrânia	64	70.2	65	78.1	5	328	45.2	10.2	33.8	1.1	86
Uganda	116	60	92	73.1	31	195	33.7	22.3	11.3	0.1	72.3
Uruguai	101	61.5	103	70.3	20	163	41.8	23.6	15.6	2.6	49.5
Uzbequistão	69	69.9	69	77.5	9	181	31.6	11.8	17.4	2.5	48.2
Vanuatu	107	61.1	67	77.8	31	120	8.5	0	4.5	4	69
Venezuela	188	30.2	189	11.4	99	920	73.3	9.4	18.2	45.7	19.7
Vietnã	70	69.8	109	69	6	384	37.6	13.2	24.3	0.1	49.1
Zâmbia	85	66.9	17	88.9	11	158	15.6	2	10.4	3.1	85.9
Zimbábue	140	54.5	146	58.7	51	242	31.6	17.6	5.6	8.3	52.4

2019-19885