

FACULDADES PEDRO LEOPOLDO – FPL
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO - MPA

O CUSTO DE CONFORMIDADE DOS TRIBUTOS NA SIDERURGIA MINEIRA: UM ESTUDO DE CASO DE 3 SIDERÚRGICAS

Max Silva Souza

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração da Faculdade de Pedro Leopoldo, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre, em Administração – Área de concentração: Gestão de Políticas Públicas.

BELO HORIZONTE
2009

FACULDADES PEDRO LEOPOLDO – FPL
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO - MPA

***O CUSTO DE CONFORMIDADE DOS TRIBUTOS NA SIDERURGIA MINEIRA: UM
ESTUDO DE CASO DE 3 SIDERÚRGICAS***

Max Silva Souza

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração da Faculdade de Pedro Leopoldo, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre, em Administração – Área de concentração: Gestão de Políticas Públicas.

Orientador: PROF. DR. LUIS AURELIANO GAMA FILHO

BELO HORIZONTE
2009

Dedico este trabalho à D. Maria das Graças e também ao Sr. Gercy, pessoas estas que Deus me presenteou como pais. Aprendi com eles ensinamentos sem fim, mas destaco a determinação, coragem, alegria, respeito, a sabedoria encontrada em Deus e um lar baseado em amor e paz, base na qual encontrei suporte para as minhas vitórias.

AGRADECIMENTOS

Toda e qualquer Glória e Louvor sejam dados a Deus. Nenhum agradecimento poderia ser mais importante se não fosse a Deus. E certamente eu não teria chegado até aqui, se não fosse a Perfeita Vontade de Deus.

Além disso, o presente trabalho somente se tornou realidade em face do apoio incondicional de algumas pessoas. A elas estarei sempre grato, em especial:

A meu orientador, Prof. Dr. Luis Aureliano, pelas observações objetivas, oportunas e fundamentais para que este trabalho atingisse o êxito almejado.

Aos meus professores do mestrado pelo apoio recebido.

Um agradecimento muito especial à Paloma que, em um momento tão importante em nossas vidas, onde minha presença, paciência e esforços eram muito importantes, ela concedeu-me tempo, espaço, compreensão e palavras de ânimo para que o almejado objetivo fosse alcançado.

Aos amigos Gustavo Pasa, Marcos Brandão, Evaldo Nunes Ferreira e Dr. Valter Lobato que com material, sugestões para pesquisa e discussões sobre o assunto, propiciaram um avanço fundamental na pesquisa.

E finalmente, agradeço a todos aqueles amigos especiais que, mesmo sem citá-los formalmente, participaram de alguma forma nesta minha caminhada.

ÍNDICE

1 INTRODUÇÃO	1
2 BUROCRACIA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	4
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	12
2.1.1 TRIBUTOS MAIS FREQUENTES NA VIDA DOS BRASILEIROS	15
2.1.2 OS TRIBUTOS INDIRETOS NO BRASIL	17
2.1.3 TRIBUTOS NO BRASIL X TRIBUTOS EM OUTROS PAÍSES	30
2.2 CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	33
2.2.1 IMPOSTOS QUE ESMAGAM	38
2.2.2 A SIDERURGIA, OS TRIBUTOS E A BUROCRACIA TRIBUTÁRIA.....	46
3 CUSTOS DE CONFORMIDADE	50
3.1 Os CUSTOS DOS PRODUTOS	52
3.1.1 OS PRIMEIROS ESTUDOS.....	56
3.2 CUSTOS DE CONFORMIDADE NO MUNDO	60
3.3 QUANTO CUSTA PAGAR TRIBUTOS?.....	62
4 METODOLOGIA UTILIZADA	66
4.1 LIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	69
4.2 PESQUISA DE CUSTOS EM SIDERÚRGICAS MINEIRAS	70
4.3 ESCOLHA DA POPULAÇÃO	71
4.3.1 PORQUE A SIDERURGIA MINEIRA?.....	73
4.4 DEFINIÇÃO DO QUESTIONÁRIO	75
4.5 A REALIZAÇÃO DA PESQUISA.....	79
4.6 CONTROLE DURANTE A PESQUISA.....	81
5 RESULTADOS DA PESQUISA	82
5.1 RESULTADOS POR EMPRESA	83
5.2 RELAÇÃO ENTRE OS CUSTOS DE CONFORMIDADE E O PRODUTO INTERNO BRUTO DE MINAS GERAIS	90
5.3 PRINCIPAIS ASPECTOS A DESTACAR NA PESQUISA	92
6 CONCLUSÃO	98
7 BIBLIOGRAFIA	102
ANEXO A QUESTIONÁRIOS ENVIADOS AOS GESTORES DAS EMPRESAS .111	

RESUMO

O Brasil possui uma carga tributária elevada, tanto quanto a dos países desenvolvidos, mas, apesar de ser bom arrecadador, não consegue oferecer ao contribuinte a contrapartida, como os países desenvolvidos oferecem. Além disso, o Brasil possui uma burocracia tributária pesada, repleta de inúmeras obrigações acessórias, fato este que fez com que as empresas aumentassem seus departamentos tributários, transformando este fato em desvantagem na competição com os demais países emergentes. As empresas desenvolvem esforços grandiosos para atenderem as exigências do fisco, bem como para ficarem regulares com o fisco, pois a não existência de uma certidão negativa de débitos (CND), junto ao fisco, pode atrapalhar negócios, obtenção de financiamentos, por exemplo. Os esforços despendidos pelas empresas para o atendimento às exigências da fiscalização, bem como os esforços para alcançarem a regularidade fiscal, entre outros esforços, são denominados custos de conformidade dos tributos (Compliance Costs Taxation). São custos consideráveis para as empresas, custos estes que são repassados para os produtos. O que mais chama a atenção em relação a estes custos é que, por mais que as empresas saibam de sua existência, não sabem como reconhecê-los e nem mesmo quantificá-los, de forma que possam agir para a redução dos mesmos. Assim, o presente trabalho procura contribuir para que as empresas identifiquem os custos de conformidade e quais as principais áreas em que os mesmos incidem. A partir de um estudo de caso de empresas de um segmento econômico de suma importância pra Minas Gerais, o siderúrgico, no qual são evidenciados os custos estimados nas empresas pesquisadas e sua incidência sobre a receita bruta. O valor global dos custos é de aproximadamente 0,15% da receita bruta na média das siderúrgicas pesquisadas e este valor varia, dependendo do montante da receita bruta da empresa.

Palavras-chave: Custos de conformidade dos Tributos; Impostos; Siderurgia; Carga Tributária.

ABSTRACT

Tax burden in Brazil is very high, as high as in developed countries. But despite being extremely efficient in collecting taxes, Brazilian Government is not able to give tax payers the equivalent counterpart services, as developed countries do. Besides that, Brazil has a hard tax bureaucracy, with many accessory obligations. Thus companies have to hire big tax departments, what brings them competitive disadvantages when compared to other emerging countries. Brazilian companies make big efforts to fulfill tax authority requirements, as well as to be compliant with them, because when a required document, such as Social Securities Contributions Clearance – “CND”, is not available, companies can lose opportunities, for instance loan contracts. Efforts made by the companies in order to fulfill tax authority requirements, as well as efforts to achieve fiscal compliance are denominated Compliance Costs Taxation. Such costs are not immaterial and normally are transferred to product prices. Another outstanding point concerning these costs is that, even if companies know they exist, they do not know how to recognize them or how to measure them appropriately, in order to take actions to reduce them. This present work aims at giving a contribution for companies to identify compliance costs and to know the main areas in which they cause impacts. From a case study on companies from a very important economic segment in the state of Minas Gerais, which is steel industry, where estimated costs are clarified on companies under study and its incidence on gross turnover. This cost is, considering the average of steel companies under analysis, about 0.15% of gross turnover and it varies, depending on the amount of company's gross turnover.

Key words: Compliance Costs Taxation, Taxes; Steel Industry; Tax Burden.

LISTA DE ABREVIATURAS

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias abertas
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico
CAMEX	Câmara de Comércio Exterior
CEO	Chief Executive Officer
CNAE	Código Nacional de Atividades Econômicas pela Receita Federal do Brasil
CNI	Confederação Nacional da Indústria
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COTEPE	Comissão Técnica Permanente do Conselho Nacional de Política Fazendária
CND	Certidão Negativa de Débitos
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
CPMF	Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CV	Coeficiente de Variação
DANFE	Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DES	Declaração Eletrônica de Serviços
DRU	Desvinculação de Recursos da União
EUA	Estados Unidos da América
FBKF	Formação Bruta de Capital Fixo
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FGV	Fundação Getúlio Vargas
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBAMA	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
IBS	Instituto Brasileiro de Siderurgia
IFA (International Fiscal Association)	Associação Fiscal Internacional
II	Imposto de Importação
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
IOF	Imposto Sobre Operações Financeiras
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto Sobre a Propriedades de Veículos Automotores
IPTU	Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IRPF	Imposto de Renda Pessoas Físicas
IRPJ	Imposto de Renda Pessoas Jurídicas
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITBI	Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis ou Doação
ITR	Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA-F	Imposto sobre o Valor Agregado Federal
FMI	Fundo Monetário Internacional
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
PASEP	Programas de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
P&D	Pesquisa e Desenvolvimento
RFB	Receita Federal do Brasil
RH	Recursos Humanos

SINOBRAS	Siderúrgica Norte Brasil S.A
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
ECD	Escrituração Contábil Digital
EFD	Escrituração Fiscal Digital
TI	Tecnologia da Informação
VA	Valor Adicionado
V&M	Vallourec & Mannesmann Tubes

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 FLUXO DE EMISSÃO E APROVAÇÃO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA (NF-E)	10
FIGURA 2: FLUXO DAS TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS.....	13
FIGURA 3: FATORES MAIS RELEVANTES IMPEDITIVOS DO CRESCIMENTO DAS EMPRESAS	35
FIGURA 4: DIAS TRABALHADOS PELO CIDADÃO BRASILEIRO PARA PAGAR TRIBUTOS	44

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1: AUMENTO DA ARRECADAÇÃO DO ICMS NOS ESTADOS AO LONGO DOS ANOS (EM BILHÕES DE REAIS)	18
GRÁFICO 2: DESPESA DO INSS – PREÇOS CONSTANTES DE 2006 (R\$ BILHÕES)	28
GRÁFICO 3: CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA – EVOLUÇÃO AO LONGO DOS ANOS	36
GRÁFICO 4: ALÍQUOTA DE IR SOBRE SALÁRIOS DE R\$ 2.743,25 NA AMÉRICA LATINA	45
GRÁFICO 5: CUSTO DE CONFORMIDADE DE UMA EMPRESA SIDERÚRGICA CONSIDERANDO 0,32% DA RECEITA BRUTA (EM MILHARES DE REAIS).....	63
GRÁFICO 6 : REGIONALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO DE AÇO BRUTO - 2007	74
GRÁFICO 7: PARTICIPAÇÃO DA SIDERURGIA MINEIRA NO PIB NACIONAL AO LONGO DOS ANOS.....	75

LISTA DE TABELAS

TABELA 1: NORMAS EDITADAS APÓS CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	4
TABELA 2; TRIBUTOS MAIS PRESENTES NA VIDA DOS BRASILEIROS	16
TABELA 3: FUNDAMENTOS LEGAIS DOS IMPACTOS TRIBUTÁRIOS.....	20
TABELA 4: RECURSO CONSUMIDO X COMPENSAÇÃO DO IPI	22
TABELA 5: ENCARGOS SOCIAIS DO SETOR INDUSTRIAL NO BRASIL.....	26
TABELA 6: VALOR DE TRIBUTOS SONEGADOS (EM BILHÕES R\$).....	38
TABELA 7: INCIDÊNCIA DE CUSTOS DE CONFORMIDADE SOBRE O PIB NO CONGRESSO IFA 1988	60
TABELA 8: INCIDÊNCIA DE CUSTOS DE TRIBUTOS.....	62
TABELA 9: DISTRIBUIÇÃO REGIONAL DA PRODUÇÃO DE AÇO BRUTO - 2007	73
TABELA 10: QUANTO CUSTA PAGAR TRIBUTOS? EMPRESA “Z”	83
TABELA 11: QUANTO CUSTA PAGAR TRIBUTOS? EMPRESA “Y”	84
TABELA 12: QUANTO CUSTA PAGAR TRIBUTOS? EMPRESA “X”	86
TABELA 13: QUANTO CUSTA PAGAR TRIBUTOS? TODAS EMPRESAS.	88
TABELA 14: QUANTO CUSTA PAGAR TRIBUTOS? EMPRESAS COM RECEITA OPERACIONAL BRUTA ANUAL DE R\$ 01 BILHÃO E R\$ 5 BILHÕES.....	89
TABELA 15: CUSTOS DE CONFORMIDADE DA SIDERURGIA MINEIRA – INCIDÊNCIA SOBRE O PIB	91
TABELA 16: DIVISÃO DOS CUSTOS DE CONFORMIDADE POR CATEGORIAS DE RECEITA BRUTA	94
TABELA 17: PESQUISA ATUAL X PESQUISA BERTOLUCCI - COMPARAÇÃO ENTRE OS CUSTOS DE CONFORMIDADE INTERNOS E EXTERNOS.....	96
TABELA 18: PESQUISA ATUAL X PESQUISA BERTOLUCCI –.....	96
TABELA 19: REGRESSIVIDADE DOS CUSTOS DE CONFORMIDADE NA SIDERURGIA MINEIRA E NO BRASIL	97

1 INTRODUÇÃO

A carga tributária brasileira atingiu em 2007, cerca de 35,3% do PIB do Produto Interno Bruto (PIB). Acrescido a isto, são mais de uma mudança tributária por hora e cerca de 37 leis ou atos normativos por dia, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário¹.

São inúmeras as obrigações acessórias. Com isso cerca de 30% da folha de pagamento de grandes empresas passou a ser com funcionários da área tributária².

É notório que a carga tributária no Brasil tornou-se excessiva e se transformou em desvantagem na competição com os demais países emergentes. As empresas estão sendo afetadas por esta nova postura do fisco e pela elevada carga tributária, principalmente os grandes contribuintes como as grandes siderúrgicas mineiras.

Sendo assim, para conseguir atender ao Fisco Brasileiro, isso no âmbito Federal, Estadual e Municipal, as empresas precisam fazer um grande esforço financeiro, que vai desde o aumento de seu pessoal na área fiscal/tributária até investimentos altíssimos em softwares específicos.

Além do custo visível que as empresas sabem existir, há também os custos invisíveis, como, por exemplo, o das horas da alta administração quando da resolução de problemas relacionados com os tributos, honorários advocatícios, processos tributários.

Custos tributários no Brasil tem sido uma preocupação constante de toda a sociedade e, mais especificamente, dos órgãos de classe e dos gestores das organizações. No país “fugir dos impostos virou uma questão de sobrevivência” na visão de Haberfeld, apud Lahóz & Caetano (2001:43).

¹ *Quantidade de Normas Editadas No Brasil: 18 Anos da Constituição Federal de 1988*. Curitiba: IBPT, 2005.

² *O Imposto que Esmaga*: Disponível em <<<http://portalexame.abril.com.br/revista/exame/edicoes/0748/m0054328.html>>>, Acesso em 09 de agosto de 2008.

Gerenciar os custos tributários eficazmente requer um enfoque amplo, externo à empresa. Gerenciar impactos tributários com eficácia requer o conhecimento profundo do segmento em que a organização atua.

Sendo assim, esta dissertação tem o intuito de demonstrar qual o preço dos custos de todos os tributos na empresa, pois, por mais que uma empresa saiba que existam estes custos, na sua maioria elas não sabem o quanto gastam.

CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

Maquiavelli (1999:62), já nos séculos XV e XVI, dando exemplos de como deveria agir um príncipe para ser estimado pelos seus súditos, defendia que ele deveria “incentivar os cidadãos a praticar quietamente sua atividade, de modo que uns não deixem de aumentar seu patrimônio pelo temor de que lhes seja retirado o que possuem, e outros não deixem de iniciar um comércio com medo dos tributos.”

A discussão que tem sido recorrente na atualidade brasileira diz respeito ao elevado custo tributário imposto às empresas do país que, conforme dados da Receita Federal do Brasil, apresentou aumento de 1,27 pontos percentual em relação a 2006, quando o número alcançou 34,04%.

Este valor corresponde aos tributos propriamente ditos, mas existem outros custos, perceptíveis de alguma forma às empresas, até o momento não quantificados.

Desta forma, as empresas precisam conhecer todos os custos que as cercam, custos estes que extrapolam o simples pagamento de impostos, pois a Fiscalização Estadual e Federal se modificou no que diz respeito à sua atuação junto aos grandes contribuintes e isso fez com que as empresas aumentassem a estrutura e os custos do departamento tributário.

Diante de um quadro como o relatado acima elaborou-se um plano de pesquisa com o objetivo de responder à seguinte indagação:

Qual o custo de conformidade sobre o custo geral das siderúrgicas?

Assim sendo, o presente trabalho se propõe conhecer quais são os custos de conformidade existentes nas Siderúrgicas Mineiras, investigando algumas áreas específicas destas empresas, áreas estas mais sujeitas a existência destes custos.

OBJETIVOS DO ESTUDO

OBJETIVO GERAL

- ☞ Conhecer quais são os custos de conformidade dos produtos na Siderurgia Mineira.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- ☞ Propiciar às Siderúrgicas estudadas o conhecimento dos custos internos dos tributos;
- ☞ Quantificar o custo dos tributos;
- ☞ Aprofundar a discussão e nossos conhecimentos em torno do tema, que é relativamente novo, faz parte do nosso dia e tem sido atualmente a preocupação de empresas em geral;

2 BUROCRACIA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Em um estudo feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)³ em 2005, quando a Constituição Federal completou 17 anos, apontou-se que foram editadas 3,5 milhões de normas. Considerando os dias úteis apenas, são 812 normas editadas por dia útil. De todas as normas editadas, 229 mil correspondem a questões tributárias e, como consequência, geram o aumento da carga tributária. Isso corresponde a 1,5 mudanças tributárias por hora; 36 normas por dia e cerca de 1080 normas todos os meses. Das 48 emendas constitucionais, 12 destas emendas estavam relacionadas ao aumento da carga tributária.

Tabela 1: Normas Editadas Após Constituição de 1988

	GERAIS	TRIBUTÁRIAS
FEDERAL	141.771	26.104
ESTADUAL	891.112	69.488
MUNICIPAL	2.477.920	134.024
TOTAL	3.510.803	229.616

Fonte: IBPT

Ainda segundo o IBPT⁴, cada norma tributária editada tem 11,23 artigos, cada artigo tem 2,33 parágrafos, 7,45 incisos e 98 alíneas. Assim, foram editados neste período 2.578.588 artigos, 6.008.111 parágrafos, 12.210.484 incisos e 2.527.017 alíneas. Sendo que deste total, ainda estão em vigor 181.275 artigos, 422.370 parágrafos, 1.350.497 incisos e 177.649 alíneas.

Uma estimativa de normas que uma empresa precisa seguir, já que a média não realiza negócios em todos os estados, é em torno de 3.203, ou 55.767 artigos,

³ *Quantidade de Normas Editadas No Brasil: 18 Anos da Constituição Federal de 1988*. Curitiba: IBPT, 2005.

⁴ *ibidem*.

33.374 parágrafos, 23.497 incisos e 9.956 alíneas⁵. Isto gera um gasto em torno de R\$ 30 bilhões de reais por ano, somente para manter sistemas e equipamentos para acompanhamento das modificações da legislação e para manter pessoal. Esta quantidade de normas corresponde a 5,5, quilômetros de normas, se impressas em papel formato A4 e letra tipo Arial 12.

Além do aumento da carga tributária, todo este aumento das normas tributárias tem gerado outras conseqüências para as empresas. Conforme uma pesquisa apresentada na revista Exame⁶, onde 250 empresas foram analisadas, revela-se que 96% destas empresas receberam mais de 21 autuações; algumas receberam mais de 50 autuações; 80% destas empresas questionam diversos tributos judicialmente, fato que aumentou também 80% nos últimos 5 anos;

Além do peso dos tributos, a burocracia é muito grande⁷:

- São exigidos mais de 22 documentos/declarações do contribuinte.
- A papelada triplicou nos últimos 10 anos.
- Empresas passaram a ter a obrigação de recolher os impostos – obrigação do Estado;
- Preenchimento entre 200 e 300 DARFS por mês. Cerca de 70 mil empresas são autuadas por ano por erro nas informações enviadas à Receita;

⁵ *Quantidade de Normas Editadas No Brasil: 18 Anos da Constituição Federal de 1988*. Curitiba: IBPT, 2005.

⁶ *O Peso Do Caos Tributário*: Ed. Abril, Revista Exame, Agosto de 2005, p. 100-104.

⁷ *Ibidem*.

Ainda segundo a pesquisa do IBPT⁸, a quantidade de normas que continuam em vigor, é de aproximadamente 12,07%, ou seja, 414 mil, e apresentam grandes dificuldades de serem acompanhadas, até mesmo para os profissionais do setor.

São mais de uma mudança tributária por hora, aproximadamente 37 leis ou atos normativos por dia. São inúmeras as obrigações acessórias. Com isso cerca de 30% da folha de pagamento de grandes empresas passou a ser com funcionários da área tributária⁹.

Até as empresas de software que prestam serviços tributários precisam modificar seus programas para atender as mudanças da legislação brasileira. Na reportagem apresentada pela revista Exame sobre o peso do Caos Tributário (2005)¹⁰, o Brasil é o país onde a adaptação de programas tributários dá mais trabalho, porque a legislação muda muito. A empresa alemã SAP, mantém no Brasil uma equipe de 10 pessoas para cuidar de 580 clientes, enquanto que no México, há apenas uma pessoa responsável por 400 clientes. São mudanças nos programas todos os meses e a média mundial é de uma alteração a cada seis ou oito meses, no máximo.

Pela legislação, a papelada gerada nas transações deve ser guardada por cinco anos, podendo dentro deste período, ser solicitada pelo Fisco. Na maioria dos casos, é guardada por até 20 anos.

Uma empresa Siderúrgica em Minas Gerais possui em seu arquivo de 600 metros quadrados, cerca de 17.000 caixas com documentos (notas fiscais de entrada, notas fiscais de saída, guias de pagamentos), sendo que deste total, 56% pertencem à área tributária¹¹. Outros 15%, ou seja, 2.500 caixas, pertencem a área de recursos Humanos.

⁸ *Quantidade de Normas Editadas No Brasil: 18 Anos da Constituição Federal de 1988*. Curitiba: IBPT, 2005.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ *O Peso Do Caos Tributário*: Ed. Abril, Revista Exame, Agosto de 2005, p. 100-104.

¹¹ Informação obtida junto a área de Arquivos de umas das siderúrgicas pesquisadas.

E o mais interessante: Apenas 3% das 17.000 pertencem à área de produção. O arquivo desta empresa já está com 81% de sua capacidade e, só não chegou ao seu limite porque muitas das notas fiscais de saída e outros documentos são digitalizados.

Esta mesma empresa Siderúrgica, em função de um processo tributário no âmbito administrativo, recebeu, em 2008, uma intimação para apresentar cópias de mais de 3.300 notas, todas recebidas pela empresa em 1996, há 12 anos.

Para conseguir atender a uma demanda assim, a empresa precisaria contratar mão-de-obra terceirizada, pois os funcionários do arquivo, não conseguiriam atender a demanda no prazo estipulado pela fiscalização. Tudo isso onera ainda mais a empresa, pois além de ter que manter uma área específica para o arquivamento dos documentos, procedimentos para conservação dos mesmos, precisa contratar mais pessoas para o atendimento à fiscalização.

Um estudo realizado pela PricewaterhouseCoopers¹² em 2004, que avaliou o departamento tributário de 74 grandes empresas de consumo e varejo no Brasil e de 211 multinacionais do setor em 36 outros países, demonstrou que as empresas brasileiras gastam cerca de 12 bilhões de dólares apenas para manter seu departamento tributário, quase quatro vezes a média internacional. Nas empresas brasileiras, em média, são 12 pessoas empregadas diretamente no departamento fiscal. Entre 2004 e 2007, quase a metade dos entrevistados (47%) aumentou a estrutura da área fiscal e 37%, permaneceu estável. No Brasil, são necessários 29 funcionários na área fiscal para cada bilhão de dólares faturado, enquanto que em boa parte do mundo é preciso ter apenas um funcionário¹³.

A PricewaterhouseCoopers chegou a este resultado considerando o faturamento médio das empresas que responderam a pesquisa. Estima-se que cada funcionário do departamento fiscal equivalha a US\$ 29,3 milhões em faturamento.

¹² *Global Retail e Consumer Tax Benchmarking Survey - 2004*. Estados Unidos da América: PricewaterhouseCoopers, 2004.

¹³ *Ibidem*.

Outro exemplo de como o setor tributário nas empresas brasileiras são inchados: a Medtronic, fabricante de equipamentos e produtos médico-hospitalares, com faturamento anual de 9 bilhões de dólares, mantém, na matriz americana 30.000 funcionários e apenas 60 (0,2%) trabalham no departamento tributário. Sem fábricas, a operação brasileira emprega 50 pessoas, sendo que 3 (6%) delas, cuidam exclusivamente das operações fiscais¹⁴.

Segundo Pinheiro e Giambiagi (2006:158), o Brasil é um dos países em que a liberação alfandegária de importações é mais lenta: quase duas semanas, tempo em que o capital aplicado pelo importador na mercadoria retida permanece imobilizado.

Aliado ao custo do capital aplicado, algumas empresas que importam insumos para aplicarem no seu processo produtivo, podem ter sua produção atrasada, por causa de atrasos na liberação da mercadoria na alfândega.

Para Pinheiro e Giambiagi (2006), um custo elevado de cumprir a legislação tributária, mesmo que em parte transferidos para os consumidores, implica uma redução do retorno líquido de impostos e custos administrativos, além de aumentar o risco, pelo impacto que podem ter alterações nessa legislação sobre o lucro.

Outro problema causado pela burocracia é a perda de negócios por causa da Certidão Negativa de Débitos Federais (CND). Em um estudo feito pela PricewaterhouseCoopers em 2007, com 117 das maiores empresas do país nos setores da indústria, comércio, prestação de serviços e finanças, 92,6% destas empresas afirmaram que perderam ou retardaram negócios devido à burocracia para conseguir comprovar sua regularidade fiscal. Neste estudo as empresas comentaram que a inexistência de uma data limite para que novos débitos sejam lançados nos sistemas dos órgãos, a análise demorada de processos que comprovam a quitação dos tributos e a falta de uniformidade nos procedimentos das unidades federais de atendimento são os problemas mais comuns¹⁵.

¹⁴ *O Peso Do Caos Tributário*: Ed. Abril, Revista Exame, Agosto de 2005, p. 100-104.

¹⁵ 3ª Edição da Pesquisa de Líderes Empresariais Brasileiros. São Paulo: PricewaterhouseCoopers: 2007.

O próprio sistema da Receita Federal tem uma forte parcela de culpa. Débitos de valores inferiores a R\$ 10,00 (valor mínimo para o preenchimento de uma guia de arrecadação federal) impedem rotineiramente a emissão da CND. O contribuinte não pode pagar uma guia com valor maior, sob o risco de não ter seu pagamento alocado ao débito.

Outro problema apresentado pelo sistema da Receita Federal e apontado por 50,8% das empresas como problema mais freqüente para a emissão da CND é o retorno de débitos já baixados ao sistema da Receita Federal. Nestes casos, o contribuinte deve iniciar todo o procedimento já feito anteriormente para regularização do débito.

Toda esta carga burocrática sobre as empresas aumenta ainda mais o custo Brasil. Como as empresas, para conseguir atender todas as exigências do Fisco, precisam aumentar seu setor tributário, contratar despachantes, comprar softwares ou desenvolver softwares próprios que auxiliam na apuração de impostos, manterem áreas para arquivamento dos documentos, entre outras coisas, todo este custo vai cair sobre os produtos, o que impede que o país seja mais competitivo, principalmente no âmbito externo.

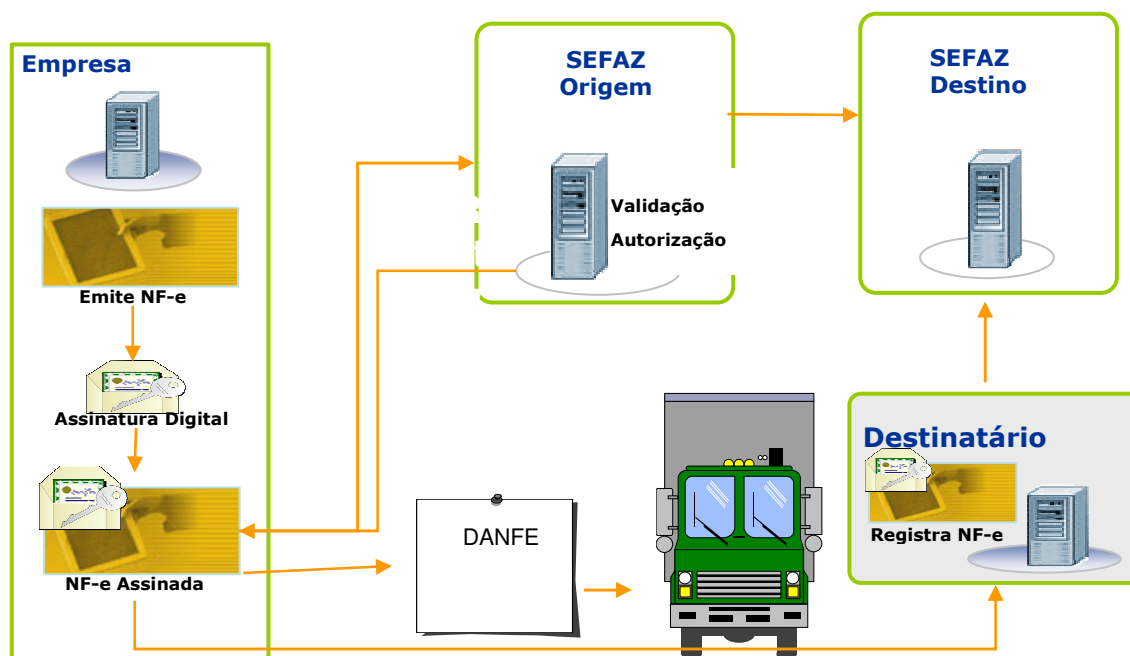
O Chile utiliza, desde 2003, a nota fiscal eletrônica. Inspirado em experiências internacionais, como esta do Chile, o Brasil em 2006 criou um sistema denominado Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)¹⁶. Este sistema tem como pilares, a nota fiscal eletrônica, o SPED contábil e o SPED fiscal, sendo criado para informatizar e interligar a arrecadação de tributos no país.

O SPED, conforme explica a Receita Federal, trará diversos benefícios para as empresas a partir de sua implantação.

¹⁶ Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006 - Instituiu a Escrituração Fiscal Digital – EFD e Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 - Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped.

Em um primeiro momento, com a implementação da nota fiscal eletrônica¹⁷, que passou a ser obrigatória desde abril de 2008¹⁸, as empresas terão redução de custos de impressão; redução de custos de aquisição de papel, redução de custos de envio do documento fiscal, redução de custos de armazenagem de documentos fiscais, eliminação de digitação de notas fiscais na recepção de mercadorias, redução de erros de escrituração devido a erros de digitação de notas fiscais, redução do consumo de papel, com impacto positivo no meio ambiente, entre outros benefícios.

Figura 1 Fluxo de emissão e aprovação da Nota fiscal eletrônica (NF-e)



Fonte: SEFAZ/MG

¹⁷ Ajuste SINIEF 07/2005 (30/09/2005), Instituiu a Nota Fiscal eletrônica (NF-e) e definiu os procedimentos operacionais do fisco e contribuintes.

¹⁸ Protocolo ICMS 10 de 18/04/2007 alterado pelo Protocolo ICMS 30 de 06/07/2007.

A nota fiscal eletrônica¹⁹ pode ser definida como o documento emitido e armazenado eletronicamente cuja finalidade é a de acobertar operações e prestações, onde a validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e a autorização de uso pela administração tributária de seu domicílio.

A nota fiscal eletrônica substitui todas as notas fiscais de papel. Elas são geradas de forma digital, autenticadas por um certificado digital existente no servidor da empresa e enviadas para os servidores das Secretarias Estaduais. Depois de validadas e autenticadas, voltam para o sistema informacional das empresas emitentes, que irão imprimir apenas uma folha de papel, o documento auxiliar da nota fiscal eletrônica (DANFE), que tem como objetivo respaldar o transporte de mercadorias e para as empresas que não são emitentes de notas fiscais eletrônicas, servirão como a própria nota fiscal, como é possível observar na figura 01.

O SPED²⁰ passou a ser obrigatório a partir de 1º de Janeiro de 2009 e os arquivos contábeis (SPED Contábil) referentes a 2008 deveriam ser enviados até 30/06/2009, por meio eletrônico, como já ocorre com a declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e outras declarações²¹ e os arquivos fiscais (SPED Fiscal), referentes a janeiro a abril de 2009 deveriam ser enviados até 30/05/2009²².

As empresas brasileiras estão se adequando: diversos segmentos como os fabricantes de cigarros, distribuidores de cigarros, produtores, formuladores e importadores de combustíveis líquidos e distribuidores de combustíveis líquidos, fabricantes de veículos, fabricantes de cimento, frigoríficos, fabricantes de bebidas alcoólicas, fabricantes de refrigerantes, fabricantes de aço, entre outros, já são obrigados a emitir notas fiscais eletrônicas em todas as suas transações.

¹⁹ Ato COTEPE 14/2007 (12/11/2007), Aprovou o Manual de Integração NF-e e dispôs sobre as especificações técnicas da NF-e.

²⁰ Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006 - Instituiu a Escrituração Fiscal Digital – EFD.

²¹ Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 e Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de dezembro de 2007, que instituiu a Escrituração Contábil Digital e o Manual de Orientação do Leiaute.

²² Ato COTEPE/ICMS Nº 45, DE 21 de Novembro de 2008.

Os benefícios do SPED são muitos, principalmente para a Receita Federal e as Secretarias de Fazendas Estaduais, que terão em seus bancos de dados uma infinidade de informações sobre todos os contribuintes, reduzirão a evasão fiscal e sonegação, facilitarão as atividades de fiscalização sobre operações e prestações tributadas pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), além de ser um grande passo para a redução da grande burocracia existente, facilitando a vida do contribuinte.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

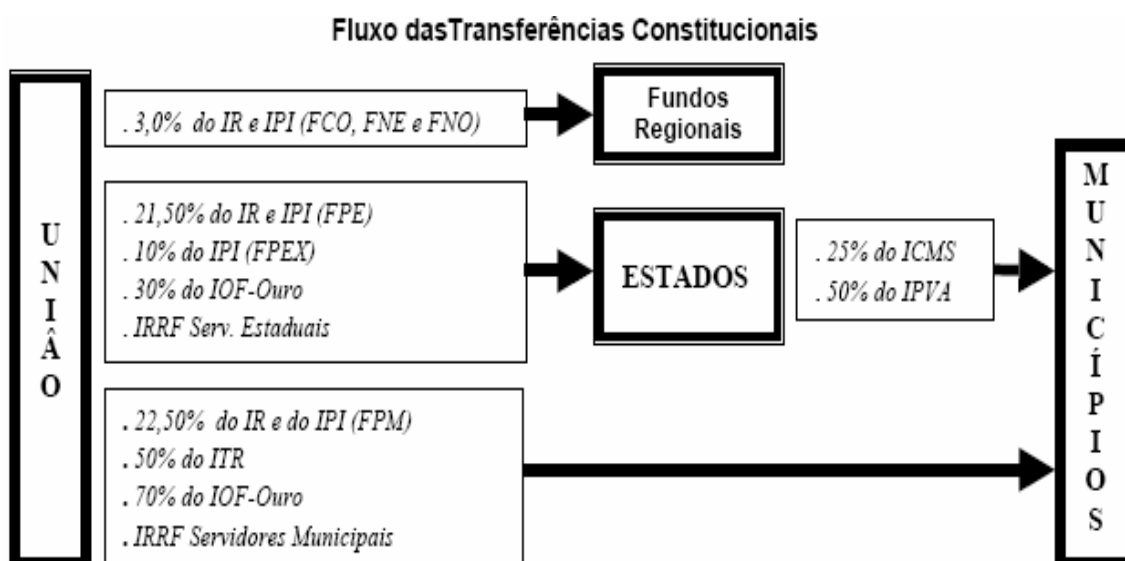
O sistema tributário brasileiro é considerado caro, complexo, e, em muitos aspectos, regressivo e ineficiente. Contrária, assim, os princípios de um sistema tributário ideal. Sua grande vantagem é que, para um país em desenvolvimento, o Brasil é um ótimo arrecadador, chegando a mais de 30% do PIB.

Há várias espécies tributárias: impostos, contribuições sociais, contribuições econômicas, taxas e contribuições de melhoria. As três esferas de governo, União, Estados e Municípios, possuem competência impositiva para cobrar tributos.

Apesar das três esferas de governo possuírem competência impositiva para cobrar tributos, a constituição brasileira também, em algumas leis, ordena que parte do bolo arrecadado, principalmente pela União, seja dividido com os Estados e Municípios e os Estados também devem repassar parte de impostos para os Municípios.

A figura 2 descreve como a União (Governo Federal), distribui o que arrecada entre os outros entes, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Figura 2: Fluxo das Transferências Constitucionais



Fonte: Receita Federal do Brasil

A Constituição Federal de 1988 atribuiu a competência tributária (que significa competência para constituir e arrecadar tributos) aos entes federados, assegurando-lhes autonomia e dando-lhes meios para obterem os recursos necessários ao desempenho independente de suas atribuições. O art. 145 da Constituição consta que União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria²³.

O tributo é inerente a qualquer Estado, pois

“(…) se considera o dinheiro como princípio vital do corpo político, como a mola essencial de que depende a sua existência e movimento e que põe em estado de desempenhar as suas funções mais essenciais; e por esse motivo, o poder de criar uma renda proporcionada às necessidades e às faculdades do Estado pode ser considerado como uma parte essencial de toda Constituição. (Segundo HAMILTON, MADISON e JAY; 2005; p. 49)”.

²³ Constituição Federal do Brasil

As principais críticas ao sistema tributário nacional são o seu alto custo, tanto direto (do Fisco) quanto indireto (dos contribuintes); seu elevado grau de complexidade – que tem uma relação direta com o alto custo; e seus espaços, que permitem o planejamento tributário e a sonegação, o que desfaz, pelo menos parcialmente, a sua progressividade formal. Além disso, o sistema reduz a eficiência econômica, principalmente por ter elevado número de alíquotas de IPI e de ICMS e pela existência de tributos cumulativos, como a COFINS e o PIS-PASEP.

Um sistema tributário ideal possui as seguintes características: (i) Respeito à capacidade contributiva dos cidadãos; (ii) Regras na fixação dos impostos para evitar arbitrariedades; (iii) Facilidade para os contribuintes; (iv) Eficiência econômica; (v) Baixo custo do sistema arrecadador.

Por definição, Carga Tributária é a medida do esforço da sociedade para o financiamento das políticas públicas. A fórmula básica para o cálculo da carga tributária é a seguinte:

$$\text{Carga Tributária} = \frac{\text{Arrecadação Tributária}}{\text{Produto Interno}}$$

Em um primeiro momento, pode-se pensar que a metodologia de cálculo é simples, mas no Brasil a carga tributária não possui uma metodologia oficial de cálculo, desta forma é calculada por metodologias diferentes, divulgadas por estudos de diferentes órgãos, dentre os quais IBGE, BNDES, IBPT e Secretaria da Receita Federal. A grande vantagem na utilização das várias metodologias é a possibilidade da sociedade não ficar refém de pesquisas governamentais. (IBPT, 2008)

- a) Receita Federal: não considera os valores recolhidos a título de multas, juros e correção monetária; estima as arrecadações tributárias municipais; não considera as arrecadações a título de contribuições sindicais, a entidades de fiscalização do exercício profissional e custas judiciais; (IBPT, 2008)

- b) IBGE: não considera as taxas e contribuições de melhoria que tenham como contrapartida a prestação de serviços; desconsidera totalmente os valores relativos à contribuição para a previdência dos servidores federais estatutários e militares; (IBPT, 2008)

- c) SF – BNDES: faz uma estimativa dos tributos municipais, através de um levantamento preliminar das arrecadações das três principais capitais (São Paulo, Rio de Janeiro, de Belo Horizonte); e, faz uma estimativa dos valores de outros tributos cuja arrecadação não é conhecida, utilizando a mesma variação dos tributos conhecidos; (IBPT, 2008)

- d) IBPT: considera todos os valores arrecadados pelas três esferas de governo (tributos mais multas, juros e correção), inclusive receitas de contribuições sindicais, a entidades de fiscalização do exercício profissional e custas judiciais; para o levantamento das arrecadações estaduais e do Distrito Federal utiliza como base de dados, além do CONFAZ, os valores divulgados pelas Secretarias Estaduais de Fazenda e Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, pois alguns estados demoram a entregar seus relatórios ao CONFAZ; quanto às arrecadações municipais, faz um acompanhamento dos números divulgados por 958 municípios que divulgam seus números em atenção à Lei de Responsabilidade Fiscal, e também através dos números divulgados pela Secretaria do Tesouro Nacional e dos Tribunais de Contas dos Estados. (IBPT, 2008)

2.1.1 TRIBUTOS MAIS FREQUENTES NA VIDA DOS BRASILEIROS

São muitos os tributos existentes no Brasil. Eles podem ser reais (incidem sobre coisa) ou pessoais (incidem sobre pessoas). Além disso, podem ser diretos (não repercutem – a carga econômica é suportada pelo realizador do fato imponible - IR), ou Indiretos (repercutem – a carga econômica é, de algum modo, transferido para terceira pessoa, que é o consumidor final – ICMS, IPI, ISS).

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)²⁴, em um estudo realizado em 2004, estima-se a existência de cerca de 61 tributos, entre impostos, taxas e contribuições, bem como cerca de 95 obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir para tentar manter-se em dia com o fisco. Na tabela abaixo cita-se alguns dos tributos mais comuns e presentes na vida dos brasileiros:

Tabela 2; Tributos mais presentes na vida dos brasileiros

Tributo	Quem cobra	Cobrado sobre...
COFINS Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social	a União	a receita bruta das empresas
CSLL Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	a União	o lucro das pessoas jurídicas e entes equiparados pela legislação do Imposto de Renda
FGTS Fundo de Garantia do Tempo de Serviço	a União	a folha de pagamento - a contribuição compulsória é paga pelo empregador
ICMS Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços	os estados	o valor das mercadorias e serviços de transporte entre estados e municípios e serviços de comunicação
II Imposto de Importação	a União	o valor de produtos importados
INSS contribuição ao Instituto Nacional de Seguridade Social	a União	salários e remunerações - contribuem tanto o empregador quanto os profissionais liberais e os empregados
IOF Imposto Sobre Operações Financeiras	a União	as operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários
IPI Imposto sobre Produtos Industrializados	a União	o valor dos produtos industrializados ou importados
IPTU Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana	os municípios	o valor de imóveis urbanos
IPVA Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores	os estados	o valor de veículos
IR Imposto sobre a Renda	a União	a renda bruta anual de pessoas físicas e o faturamento de pessoas jurídicas
ISS Imposto sobre Serviços	os municípios	o valor de serviços prestados por empresas
ITBI Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis	os municípios	a transação de venda ou cessão de imóveis entre pessoas vivas
ITCMD Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis ou Doação	os estados	bens ou direitos recebidos como herança, diferença de partilha ou doação por pessoas físicas ou jurídicas
ITR Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural	a União	o valor de imóveis rurais
PIS Programas de Integração Social	a União	as receitas de pessoas jurídicas
PASEP Programas de Formação do Patrimônio do Servidor Público	a União	as receitas de pessoas jurídicas

Fonte: Receita Federal do Brasil

²⁴ *Quantidade de Normas Editadas No Brasil: 18 Anos da Constituição Federal de 1988*. Curitiba: IBPT, 2005.

2.1.2 OS TRIBUTOS INDIRETOS NO BRASIL

São muitos os tributos previstos na Constituição Federal de 1988, cuja responsabilidade pela regulamentação, fiscalização, legislação e administração variam em conformidade com cada tributo.

Como este tipo de tributo é, de algum modo, transferido para terceira pessoa, que é o consumidor final, optou-se por discorrer um pouco mais sobre eles, apresentando o que a legislação e alguns autores tratam em relação a estes tributos, bem como impactam as empresas e consumidor final:

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, inciso I, prevê que o ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado, ou pelo Distrito Federal.

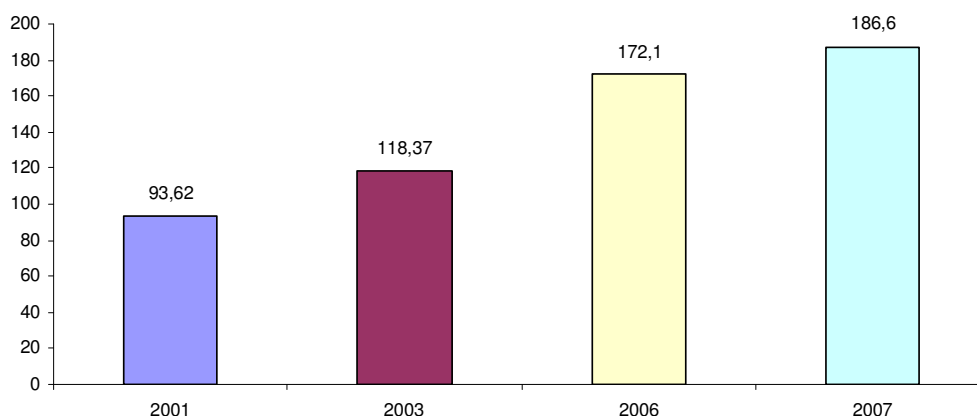
No setor produtivo brasileiro, o ICMS assume especial importância, tributo que, incidindo somente sobre a cadeia econômica produtiva, vem proporcionando a maior arrecadação entre todos os tributos existentes no Brasil. O total de ICMS arrecadado pelos Estados representou, no exercício de 2001, a quantia de 93,62 bilhões de reais, ou 22,86% do total de tributos arrecadados no Brasil, conforme destaca Rosa (2001:2). Já em 2003, o ICMS arrecadado pelos estados foi maior que 118 bilhões de Reais²⁵.

A arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nos estados brasileiros acompanhou a trajetória ascendente dos demais tributos do País

²⁵ IBGE: Disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/despesaspublicas/financaspublicas_2003/financaspublicas_2003.pdf>>, Acesso em 15/04/2009.

e fechou 2007 com o resultado recorde de R\$ 186,6 bilhões, superando em 7,7% o desempenho do ano anterior, quando os fiscos estaduais embolsaram R\$ 172,1 bilhões com o imposto, que responde por mais de 80% de todas as receitas tributárias dos governos estaduais²⁶.

Gráfico 1: Aumento da arrecadação do ICMS nos Estados ao longo dos anos (em bilhões de Reais)



Fonte: Autor

A criação do ICMS, na visão de ROSA, inspirou-se em dois sistemas distintos: o sistema americano, com seu Imposto sobre Consumo, cobrado pelas Unidades Federadas quando da venda ao consumidor final, e o sistema francês, com seu Imposto sobre Valor Adicionado, cobrado pelo Poder Central.

Como se pretendia manter o ICMS inserido na competência tributária dos Estados, optou-se, no Brasil, por um imposto cobrado por estes, tal qual ocorre o sistema americano, mas, ao contrário do que ocorre neste sistema, no qual a incidência dá-se somente no momento da venda ao consumidor final, optou-se por um imposto que incidisse em cada uma das etapas do processo produtivo/circulatório, assim como ocorre com o imposto francês.

²⁶ *Peso do Imposto Estadual cai apesar do resultado recorde.* Disponível em <<http://www.somacursos.com.br/?Peso-do-imposto-estadual-cai-apesar-do-resultado-recorde&content=85&show>>>, Acesso em 01/07/2009.

Gaspar (1997:211), define o ICMS como: “o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Telecomunicação, Transportes Intermunicipais e Energia Elétrica, de competência dos Estados, possui natureza não-cumulativa e suas alíquotas são eletivas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, podendo variar de 7% a 35%, em conformidade com a essencialidade do produto e/ou com a localização da unidade da federação.

Apesar de existirem peculiaridades de Estado para Estado, o que ocorre para o caso das plantas siderúrgicas e também para a maioria dos estágios de sua cadeia produtiva é a não aceitação da compensação do ICMS para uma gama de recursos consumidos na geração dos produtos. Como exemplo dessa afirmativa pode-se citar o imposto pago nas aquisições de peças de reposição e materiais de máquinas, materiais de laboratório, materiais utilizados na limpeza e manutenção ambiental, uniformes e equipamentos de proteção e segurança, dentre outros.

O Estado de São Paulo, por meio da Decisão Normativa CAT 001/2001, define os materiais que podem usufruir da compensação do crédito de ICMS. Já o Estado de Minas Gerais, em conformidade com as Instruções Normativas de nºs. 001/86 e 001/2000, editadas pela Superintendência de Legislação e Tributação da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, define as regras para efeito de direito ao crédito do ICMS, para os recursos intermediários consumidos e seus impactos econômicos. Os fundamentos legais podem ser assim demonstrados:

Tabela 3: Fundamentos Legais dos Impactos Tributários

Recurso consumido	Recuperação do Imposto	Fundamento Legal
1. Máquinas, equipamentos e instalações operacionais (Lei Kandir 1996), regra válida para todo o país.	Não até dez/96 De Jan/97 a dez/00 Sim A partir de jan/01 sim em 48 parcelas sem atualização.	Constituição Federal / 1988; Lei Complementar Kandir 87/96; Lei Complementar 102/00.
2. Matérias-primas consumidas na fabricação de produtos finais.	Sim	Constituição Federal de 88
3. Materiais auxiliares de produção, tais como eletrodos de grafite, energia elétrica consumida no processo, gás natural, cilindros e discos de laminação, dentre outros insumo complementares.	Sim	IN 001/86-MG CAT 001/01- SP
4. Peças de reposição de máquinas utilizadas na fabricação de produtos finais.	Não	IN 001/86-MG CAT 001/01- SP
5. Equipamentos de proteção e segurança e uniformes dos operários.	Não	IN 001/86-MG CAT 001/01- SP
6. Materiais utilizados em laboratório	Não	IN 001/86-MG CAT 001/01- SP
7. Materiais de uso e consumo.	Não	IN 001/86-MG CAT 001/01- SP
8. Materiais utilizados na limpeza e conservação ambiental.	Não	IN 001/86-MG CAT 001/01- SP

Fonte: Autor

Todos esses recursos consumidos na fabricação dos produtos, cujo aproveitamento da compensação dos créditos do imposto é vedado, carregam esse custo tributário que é repassado para o estágio seguinte da cadeia produtiva, e assim por diante, causando o chamado efeito cascata, na definição de Varsano et al. (2001:3).

Especificamente para os recursos empregados e/ou consumidos para a implantação, aquisição ou fabricação de ativos fixos, pode-se verificar mudanças importantes no tratamento fiscal do ICMS, nos últimos anos:

1. Até o mês de dezembro de 1996, a Constituição Brasileira preconizava o não aproveitamento do crédito do ICMS na aquisição desses bens. Além disso, havia a exigência do recolhimento do diferencial de alíquotas interestaduais, quando o bem fosse adquirido de outras unidades da Federação. Portanto, o impacto econômico desse tributo sobre os bens de Ativo Fixo adquiridos até então era da alíquota interna, ou seja, 18% sobre o valor dos ativos, no caso

dos Estados da Região Sudeste, exceto o Espírito Santo.

2. De janeiro de 1997 até dezembro de 2000, a Lei Complementar 87/96, denominada Lei Kandir, eliminou o custo tributário do ICMS sobre os bens de Ativo Fixo utilizados nos processos produtivos das empresas. Desta forma, podia-se aproveitar a totalidade do crédito do ICMS pago na aquisição de máquinas e equipamentos e demais ativos fixos adquiridos.
3. Já a partir de janeiro de 2001, com a Lei Complementar de nº. 102/2000, passou-se a permitir o crédito, porém em 48 parcelas mensais. Cabe ressaltar que a maioria dos Estados obriga que as empresas recolham o diferencial de alíquotas nas aquisições de ativo imobilizado advindos de outras unidades da Federação, e o aproveitem como crédito em 48 meses.

No que tange ao ICMS sobre os bens do Ativo Fixo e materiais destinados ao uso e consumo do contribuinte deste imposto, prevê a Constituição Federal, em seu artigo 155, incisos VII e VIII, que:

- Em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado da Federação, adotar-se-á a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto e;
- Caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados é também, na realidade, um imposto sobre a circulação econômica, que grava sua etapa inicial quando os bens são produzidos, ou seja, industrializados.

O artigo 3º em combinação com o artigo 4º do Regulamento do IPI define que produto industrializado é o resultante de qualquer operação que modifique a

natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para o consumo, quais sejam a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento ou reacondicionamento e a renovação ou recondicionamento.

Por determinação constitucional, trata-se de um imposto não-cumulativo. Do imposto devido em cada operação pode ser compensado o valor pago na operação anterior.

O IPI é de competência da União e incide sobre os produtos fabricados no país ou importados. Suas alíquotas podem variar de 0% a 365,63% (fumo) em conformidade com a TIPI - Tabela dos Produtos Industrializados.

Apesar da sua característica de não-cumulatividade, assim como o ICMS, em determinados casos este imposto segue o mesmo tratamento do ICMS, para o qual é vedado o aproveitamento do crédito:

Tabela 4: Recurso Consumido x Compensação do IPI

Recurso consumido	Compensação do Imposto pago
1. Máquinas, equipamentos e instalações operacionais	Não há compensação.
2. Matérias-primas consumidas na fabricação de produtos finais	Sim
3. Materiais auxiliares de produção, tais como eletrodos de grafite, energia elétrica consumida no processo, gás natural, cilindros e discos de laminação, dentre outros	Sim
4. Peças de reposição de máquinas utilizadas na fabricação de produtos finais	Não
5. Equipamentos de proteção e segurança e uniformes dos operários	Não
6. Materiais utilizados em laboratório	Não
7. Materiais de uso e consumo	Não
8. Materiais utilizados na limpeza e conservação ambiental	Não

Fonte: RFB

Para o caso específico dos bens do ativo imobilizado, no que tange às máquinas, equipamentos e instalações, as alíquotas desse imposto são variadas: em determinados casos chega a ser de 0%. Também é importante ressaltar que, geralmente, os bens podem ser compostos de vários componentes, partes e peças, cujas alíquotas do IPI também podem ser variadas.

Para que as empresas industriais possam fabricar e comercializar seus produtos, necessitam investir em bens de capital de variados portes e funções. Essas peculiaridades se tornam ainda mais intrincadas em razão da complexidade da legislação e regras que regem esse imposto.

Assim, estima-se ser de 5% uma média conservadora desse tributo sobre os bens destinados ao ativo imobilizado e que, por sua vez, estará incorporada aos recursos consumidos nos processos produtivos de cada estágio da cadeia produtiva do aço longo, via depreciação dos ativos.

Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

O Imposto sobre Serviços é um tributo de competência municipal. Dado, entretanto, o sem número de municípios existentes no Brasil, para garantir um mínimo de uniformização e coibir a cobrança de alíquotas excessivas, as alíquotas máximas são fixadas em lei complementar e não incidem sobre exportação de serviço para o exterior.

O fato gerador é a prestação de serviços contidos na lista da Lei Complementar nº. 116/2003, e a base de cálculo desse tributo é o montante cobrado pelos serviços prestados.

Esta mesma Lei Complementar nº. 116/2003 determinou as alíquotas do Imposto sobre Serviços, sendo que a alíquota mínima será de 2% e sua alíquota máxima permitida é de 5% para a prestação de serviços em geral.

Diferentemente do IPI e do ICMS, esse imposto é sempre de natureza cumulativa, sendo vedado o seu crédito; representa, portanto, um custo tributário incluso no valor dos serviços prestados.

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

Higuchi et. al. (2000:611) esclarece que a Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) é “calculada sobre o valor do faturamento mensal das pessoas jurídicas ou a elas equiparadas, incidindo sobre a receita ou o faturamento.”

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), de competência da União, possui alíquota básica atual de 3%. A partir de 1998 foi ampliada a sua base passando a sofrer incidência sobre as demais receitas auferidas pelas organizações, com exceção para as receitas não operacionais. Essa contribuição social é de natureza cumulativa, não sendo, desta forma, compensada nas etapas posteriores da cadeia produtiva; ao contrário acarreta custos adicionais em cascata para toda a cadeia produtiva, conforme depreendido da afirmação de Varsano (2001:5).

A sua base de cálculo é o faturamento (deduzidos o IPI, os descontos incondicionais e as devoluções de mercadorias) e as demais receitas operacionais.

Programa de Integração Social (PIS)

O artigo 2º da Lei n.º 9.715/98, dispõe que a contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades da economia mista e suas subsidiárias. O Programa de Integração Social (PIS), também de competência da União, possui alíquota básica de 0,65%.

A sua base de cálculo é o faturamento (deduzidos o IPI, os descontos incondicionais e as devoluções de mercadorias) e as demais receitas operacionais.

Assim como a COFINS, o PIS também possuía natureza cumulativa, não podendo, portanto, ser compensado nas etapas posteriores da cadeia produtiva.

Com a edição da Medida Provisória nº. 66, passou-se a dar para esta Contribuição tratamento similar ao ICMS e ao IPI, eliminando-se parte da sua cumulatividade, porém aumentando sua alíquota de 0,65% para 1,65%. O aproveitamento da compensação desta contribuição passou a ser aceito para os recursos consumidos com:

- ⇒ Produtos adquiridos para revenda;
- ⇒ Bens e serviços adquiridos no país para serem utilizados como insumos no processo produtivo, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- ⇒ Depreciação/amortização de bens do ativo imobilizado adquiridos no país, inclusive edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros;
- ⇒ Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados pela empresa;
- ⇒ Despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos no país;

Contribuições Sociais sobre a Mão-de-obra

As contribuições sociais impactam os custos dos recursos consumidos com a mão-de-obra na medida em que existe a obrigação legal das organizações em recolher encargos sociais sobre estes recursos.

Segundo afirma Pastore (1994:39-40),

“no custo final do trabalho entram três tipos de despesas: 1) as que se referem ao pagamento do tempo efetivamente trabalhado pelos empregados; 2) as que se referem ao pagamento do tempo não trabalhado (...); 3) e as que se referem às obrigações sociais de proteção à saúde, previdência, educação e assistência social (...).”

Assim, os pagamentos pelo tempo não trabalhado na forma de férias, descanso remunerado, aviso prévio, licenças etc., dentro da definição restrita, representam recursos que, de uma forma ou de outra, fazem parte da renda do trabalhador e, por isso, são tratados como salário indireto. As despesas relativas às várias contribuições sociais são classificadas como encargos sociais.

A Contribuição ao Instituto Nacional de Previdência Social (INSS), é a principal contribuição incidente sobre a folha de salários e trabalhos autônomos cujo custo para as empresas é da ordem de 20% do montante das remunerações pagas aos empregados. Além dessa alíquota de 20%, ainda há os acréscimos de seguro de acidentes do trabalho, que podem chegar a 3% de acordo com a atividade, mas cuja média é da ordem de 2%, e também as contribuições para o SESI, SENAI e outros, que somam 5,8% são igualmente arcados pelas empresas.

Na indústria de transformação, a soma das despesas relativas às obrigações de caráter social e ao tempo não trabalhado chegam a 103,45% do salário. O quadro abaixo, adaptado de Pastore (1994) demonstra o custo dos encargos sociais no Brasil.

Tabela 5: Encargos Sociais do Setor Industrial no Brasil

Tipos de Encargos	Incidência (%)
A – Obrigações sociais	
Previdência social	20,00
Salário Educação	2,50
Acidentes do Trabalho (custo para Usinas Siderúrgicas)	3,00
SESI	1,50
SENAI	1,00
SEBRAE	0,60
INCRA	0,20
Subtotal A	28,80
B – Tempo não Trabalhado	
Repouso semanal	18,91
Férias	9,45
Feriados	4,36
Abono de férias	3,64
Aviso prévio	1,32
Auxílio enfermidade	0,55
Subtotal B	38,23
C – Tempo não trabalhado II	
13º salário	10,91
FGTS	8,00
Despesa de rescisão contratual	2,57
Incidência do FGTS no 13º salário	0,87
Outras incidências do FGTS em B	3,06
Sub – total C	25,41
D – Reflexos dos itens anteriores	
Incidência de A sobre B	11,01
Subtotal D	11,01
Total Geral	103,45
Salários Indiretos (B + C)	63,64
Encargos sociais efetivos (A + D)	39,81
Total Geral	103,45

Fonte: RFB/INSS

Com base nesta tabela de encargos, aliada às suas definições do que seja salário indireto e do que sejam encargos, infere-se:

- As obrigações sociais efetivas representam 39,81% da totalidade das obrigações sociais mais remunerações indiretas;
- Como o salário base representa 100% e os encargos sociais no Brasil são mais 103,45%, o custo total dos recursos consumidos com a mão-de-obra representa 203,45%;
- Como as Obrigações Sociais não reembolsáveis sobre os recursos consumidos com a mão-de-obra são da ordem de 39,81% infere-se que o impacto econômico destes encargos representam **19,57%** da totalidade dos recursos consumidos, tal seja 39,81% de 203,45%.

Na reportagem da Revista *Veja*²⁷, organizada por Alexandre Secco e João Gabriel de Lima, em 2003, é destacado como a carga tributária brasileira é muito cruel com o empresariado, pois são pagos impostos sobre o faturamento, o lucro e a folha de pagamento.

Quando um funcionário é contratado, para cada 100 reais de salário, a empresa recolhe aproximadamente 110 reais em tributos. Além disso, as empresas que agem dentro da legalidade ainda se vêem obrigadas a custear mais 40 reais na forma de benefícios sociais, como plano de saúde, vale-transporte e previdência privada. É um duplo pagamento. Um feito ao governo para custear benefícios. E o segundo, para pagar benefícios que são responsabilidade do Estado, mas que nunca se materializam²⁸.

O Brasil gastava com o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), em 1995, 5% do PIB.

²⁷ *Para tirar a fera da sala*: Disponível em <<http://veja.abril.com.br/030903/p_036.html>>, Acesso em 12 de agosto de 2008.

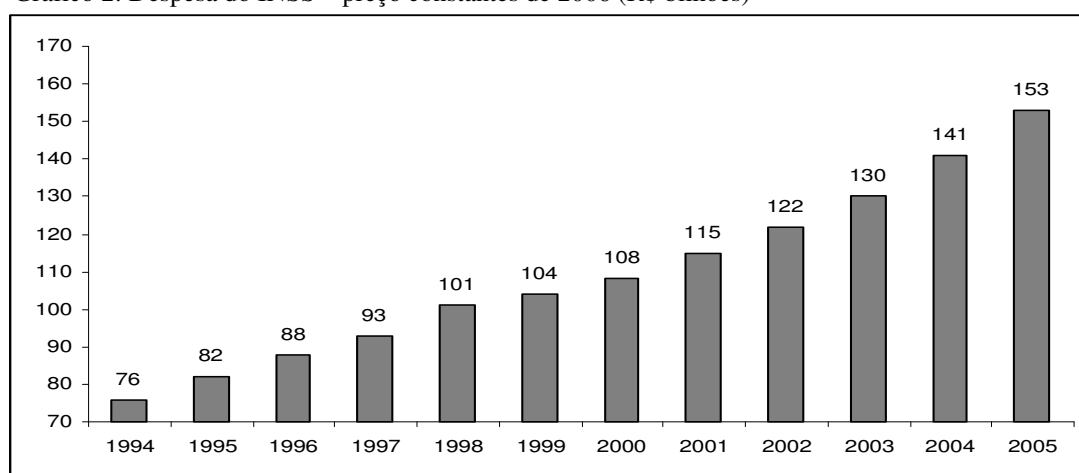
²⁸ *Ibidem*.

Em 2005, esse valor chegou a mais de 7,5% do PIB. O custo das aposentadorias está se tornando muito pesado, mas até o momento nenhuma medida concreta para a resolução do problema está sendo feita. Certamente são ações extremamente complicadas e desagradáveis, mas precisam ser feitas, como afirmam Pinheiro e Giambiagi (2006:31)²⁹.

No gráfico abaixo é possível observar como a despesa com benefícios previdenciários do INSS ao longo do tempo, a preços constantes de 2006, utilizando o deflator do PIB para corrigir os valores antigos. Na opinião de Pinheiro e Giambiagi (2006:132), quando se fala contra o déficit público, na mente do cidadão comum muitas vezes está a idéia de que este é causado pelos marajás ou pela corrupção.

Quando se mostra, porém, que o problema básico é o custo das aposentadorias está se tornando excessivamente pesado, é como dizer que não há um “vilão” na história ou, o que dá no mesmo, que a “culpa” é um pouco de todos decorre de uma realidade singela: há um número excessivo e crescente de aposentados e a sua remuneração real média está aumentando.

Gráfico 2: Despesa do INSS – preço constantes de 2006 (R\$ bilhões)



Deflator: Deflator do PIB

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

²⁹ PINHEIRO, Armando Castelar, GIAMBIAGI, Fábio. *Rompando o Marasmo. A Retomada do Desenvolvimento no Brasil*. Ed. Campus, 2ª Edição, 2006.

Outra observação feita por Feijó (2007:62), o Brasil gasta mais com aposentadorias e pensões (cerca de 10% do PIB), do que com educação (incluem-se o ensino superior) que é apenas a metade disso.

Com a constituição de 1988, o trabalhador rural não precisa comprovar nenhum tempo de contribuição para receber o benefício: Precisa apenas ter completado 60 anos de idade e as mulheres 55 anos, apresentar sua condição de trabalhador rural e pronto. Feijó (2007:62)

Mas o grande vilão da previdência é a pesada carga do complemento com recursos do Tesouro das aposentadorias e pensões, algumas milionárias, de ex-empregados do setor público. Eles são em número muito menor (cerca de um oitavo da população total de aposentados que recebem do governo), entretanto físgam 40% dos desembolsos do governo nesse item orçamentário, apenas a título e complemento ao sistema deficitário das aposentadorias de funcionários públicos. Ou seja, o país gasta praticamente o mesmo montante com esse poucos milhões de aposentados ex-empregados do setor público do que despense com educação em todos os níveis. Camargo lembra que 61% dos recursos pagos pelo governo a título de aposentadorias são destinadas a pensão que estão entre os 20% mais ricos do país. (FEIJÓ, 2007; p. 63).

E este valor tende a aumentar, pois em um artigo na folha de São Paulo, Pastore³⁰ comenta que os aumentos concedidos ao funcionalismo público no final de 2008, aumentos estes aplicados a cerca de 1,75 milhão de servidores, inclusive aposentados e pensionistas, acarretarão uma despesa adicional de cerca de R\$ 32 bilhões entre 2008 e 2011. Já em 2008, haverá um gasto de R\$ 8 bilhões. Em 2009 e em 2010, serão cerca de R\$ 11 bilhões em cada ano; e, em 2011, R\$ 5 bilhões.

³⁰ *Reajuste do funcionalismo teto ou piso*. Publicado em O Estado de S. Paulo, 16/09/2008. Disponível em: <http://www.josepastore.com.br/artigos/rt/rt_263.htm>. Acesso em: 26 de Jun. de 2009.

Segundo Pastore³¹, em seu artigo intitulado “O Futuro das Relações do trabalho: Para onde o Brasil quer ir?”, a inadequação das nossas instituições do trabalho e da Previdência Social fere mais os desprotegidos na medida em que 60% dos brasileiros que trabalham não dispõem de uma licença remunerada para tratar da saúde, de uma aposentadoria na hora da velhice ou de um amparo aos descendentes depois da morte.

Pastore ainda afirma que, para 48 milhões dos nossos trabalhadores a informalidade os coloca no meio de uma verdadeira selvageria, sem nenhuma segurança para os dias de hoje e muito menos para os dias do amanhã.

A informalidade é um dos principais determinantes do pavoroso déficit da Previdência Social que, em 2005, chegou perto dos R\$ 40 bilhões. Como se sabe, o rombo da Previdência Social é a principal causa do déficit público³².

2.1.3 TRIBUTOS NO BRASIL X TRIBUTOS EM OUTROS PAÍSES

Países como o Canadá, Espanha, a Alemanha, Nova Zelândia, Itália, Suécia, possuem uma carga tributária elevada, acima de 30%. São países ricos e bons gastadores³³. Alemanha arrecadou em 2003, 42,1% do PIB e a Inglaterra 42,4%, mas nestes países não existem pobres, analfabetos, a educação e a saúde são impecáveis e gratuitas, tudo funciona, e sobra caixa para investir. Na Suécia, esse percentual é alto, da ordem de 52%, mas a renda *per capita* anual é de US\$ 30 mil. A do Brasil é de US\$ 2.500.

³¹ *O Futuro das Relações do trabalho: Para onde o Brasil quer ir?* Apresentado no Fórum de Relações do Trabalho, Salvador, 08/06/2006, Disponível em: <http://www.josepastore.com.br/artigos/rt/rt_152.htm>. Acesso em: 26 de Jun. de 2009.

³² *Ibidem*.

³³ SOUZA, Dácio Antonio Machado de, JUNIOR, Waldemar Vicente. Brasil – *As “muralhas” que dificultam o País do futuro (a utopia do crescimento factível sustentável)*. SEGET, Resende, 2005.

O Brasil com sua carga tributária próxima a 40%, também faz parte deste grupo de países que muito arrecadam; a carga tributária brasileira fica atrás somente da Suécia, Noruega, França e Itália³⁴. Segundo a Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (Cepal)³⁵, o peso dos tributos brasileiros é o maior da América Latina e dos países em desenvolvimento, e se a compararmos com a carga tributária do Japão (30%), Espanha (35%), por exemplo, a carga tributária do Brasil é até superior. Mas todos estes países são ricos e buscaram o crescimento e o desenvolvimento econômico e somente depois aumentaram a carga tributária.

O Brasil não é considerado uma nação rica, mas arrecada como uma nação rica, mas a sua contrapartida para a população é inferior até de países em desenvolvimento, como por exemplo, México, Polônia, Hungria, Coreia e Índia (países emergentes), têm carga tributária média de 20% do PIB. É cerca da metade da brasileira e com menos recursos, eles fazem mais e melhor do que se faz no Brasil; o Chile, um dos países de legislação tributária mais simples do mundo, as empresas pagam apenas dois impostos, sua carga tributária média é de 20%; na Argentina, a carga tributária gira ao redor de 22%³⁶.

Em uma entrevista à imprensa³⁷, Gilberto Luiz Amaral, presidente do IBPT, ao ser questionado sobre qual a diferença do Brasil entre os outros países, afirmou que a diferença básica é que a tributação sobre consumo, que é proveniente da tributação sobre produção de bens e serviços, é muito alta no Brasil, principalmente se compararmos com os países desenvolvidos. Um dos melhores exemplos é o imposto que incide sobre medicamentos. O remédio na Suécia, por exemplo, é menos tributado que no Brasil. Aqui o medicamento é tributado em 27,25% enquanto que na Suécia o imposto é de 25%.

³⁴ COCHRANE, Teresinha Maria Cavalcanti. *A Realidade da Carga Tributária Brasileira*. Jornal O Povo. 13/08/2004

³⁵ JIMÉNEZ, Juan Pablo. *O Papel da Política Tributária diante da Crise Global: Conseqüências e Perspectivas*. CEPAL. Montevideu, 2009.

³⁶ *O Peso Do Caos Tributário*: Ed. Abril, Revista Exame, Agosto de 2005, p. 100-104.

³⁷ *O Brasil não tem política tributária*: Disponível em: <<http://revistaepoca.globo.com/Revista/Epoca/0,,EDG79583-5856,00.html>>. Acesso em: 09 de ago. de 2008.

Aqui cabe uma comparação interessante, mas também extremamente drástica: Segundo Giambiagi, numa reportagem da Revista Veja³⁸ em 2003, Uma família de classe média alta, com renda bruta mensal em torno de 10.000 reais, tem 40% desse valor sugados por impostos de toda ordem³⁹.

São 27 diferentes tributos, quase um por dia do mês. Outros 15% da renda bruta vão embora na forma de contratação de serviços privados que o Estado não oferece com a devida qualidade, a saber: previdência, saúde e educação.

Fazendo-se as contas, percebe-se que essa família destina quase 60% de sua renda a tributos e despesas obrigatórias para cobrir as deficiências de serviços do Estado nas áreas da educação, segurança e saúde.

Como se sabe, o Estado sueco recolhe muito, mas devolve à sociedade tudo a que ela tem direito – e mais um pouco. Lá, o Estado paga psicólogo, cursos variados, como navegação, por exemplo, e designa uma acompanhante para os mais velhos, quando preciso. Os estudantes têm reembolsadas as despesas com os livros e ninguém sabe o que é fila para ser atendido nos hospitais⁴⁰.

Voltando à família com renda de 10.000 reais mensais, ela desembolsa no Brasil 6.000 reais por mês na forma de despesas obrigatórias exigidas pela cunha fiscal do Estado ou por sua incapacidade de prestar serviços. Se, por hipótese, metade desse dinheiro pudesse ser poupada e aplicada a juros no banco, na bolsa de valores ou em fundos de pensão, no fim de dez anos a família conseguiria juntar um patrimônio de 700.000 reais. O efeito multiplicador de milhões de famílias de classe média poupando nesse volume criaria no Brasil um crescimento sustentado que se prolonga por longos períodos e não produz inflação⁴¹.

³⁸ *Para tirar a fera da sala*: Disponível em <http://veja.abril.com.br/030903/p_036.html>. Acesso em: 12 de ago. de 2008.

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ *Ibidem*.

⁴¹ *Ibidem*.

2.2 CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

No Brasil, os governos tiveram um papel muito importante quando dos ciclos de desenvolvimento vividos no século passado. Muitas ações foram feitas e ações que tiveram grande impacto para a melhoria de indicadores sociais, como a redução da mortalidade infantil.

Certamente os ciclos de desenvolvimento com Getúlio Vargas, Juscelino Kubitschek e com o regime militar poderiam ter sido mais efetivos deixando o país em uma situação melhor, mas o Brasil pagou uma conta muito alta, com a inflação alta, recessão e longos períodos de intervenção na economia, transformando o Brasil em um país fechado e atrasado tecnologicamente. Ressalta-se que boa parte deste avanço do Brasil, não aconteceu sem deixar uma conta muito alta para o país. O Estado cresceu exageradamente, com uma fome voraz e ineficiência sem medida.

E para complicar ainda mais a situação do país, em 1988, com a nova Constituição, que nasceu com o objetivo de corrigir todas as injustiças causadas pelo regime militar, criou muitos direitos e privilégios, fazendo com que o governo gastasse cada vez mais com funcionalismos público, previdência, entre outros. Tal fato fez com que o governo arrecadasse cada vez mais, para conseguir cobrir as despesas novas e altas⁴².

Este apetite grande praticamente por arrecadação de tributos está no mesmo patamar dos países ricos. A contrapartida não segue o nível dos países desenvolvidos. Se Gasta mal e com isso os investimentos necessários em segurança, educação, saúde, infra-estrutura não acontece. Tudo isso faz com que o país perca competitividade em setores que poderiam gerar melhores empregos e renda⁴³.

⁴² *O Brasil não tem política tributária*: Disponível em: <<http://revistaepoca.globo.com/Revista/Epoca/0,,EDG79583-5856,00.html>>. Acesso em: 09 de ago. de 2008.

⁴³ *O Brasil não tem política tributária*: Disponível em: <<http://revistaepoca.globo.com/Revista/Epoca/0,,EDG79583-5856,00.html>>. Acesso em: 09 de ago. de 2008.

A carga tributária brasileira é apontada e considerada o principal problema do desenvolvimento econômico no Brasil. Empresários, pesquisadores, economistas, professores, consultorias, todos são unânimes em afirmar que o país poderia crescer muito mais, se a carga tributária fosse menor.

Apesar desta unanimidade em relação a carga tributária alta e a ciência de todos que é necessário uma reforma tributária profunda, o governo tem desenvolvido esforços em prol desta reforma, mas ainda sem o sucesso esperado.

Em uma entrevista para a imprensa, o economista Ricardo Varsano, do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)⁴⁴ afirma que "O sistema tributário brasileiro é ruim mesmo para um padrão africano". Já o advogado tributarista o Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, acrescenta que o nosso sistema tributário "é desorganizado, desarmônico, ilógico e injusto".

Um estudo sobre investimentos no Brasil, feito pelo Banco mundial em 2003, apontou que a carga tributária é o principal obstáculo ao crescimento do país. Mais de 80% dos empresários entrevistados, de 1.642 estabelecimentos industriais em 13 estados brasileiros, citaram a carga tributária como o grande vilão.

Na opinião de 76 CEOs (Chief Executive Officer) brasileiros, que participaram de uma pesquisa organizada pela PricewhitehouseCoopers⁴⁵, em 2004, o maior empecilho ao desenvolvimento dos negócios no país é a carga tributária elevada. Para estes CEOs, a questão carga tributária é até mesmo superior ao excesso de burocracia.

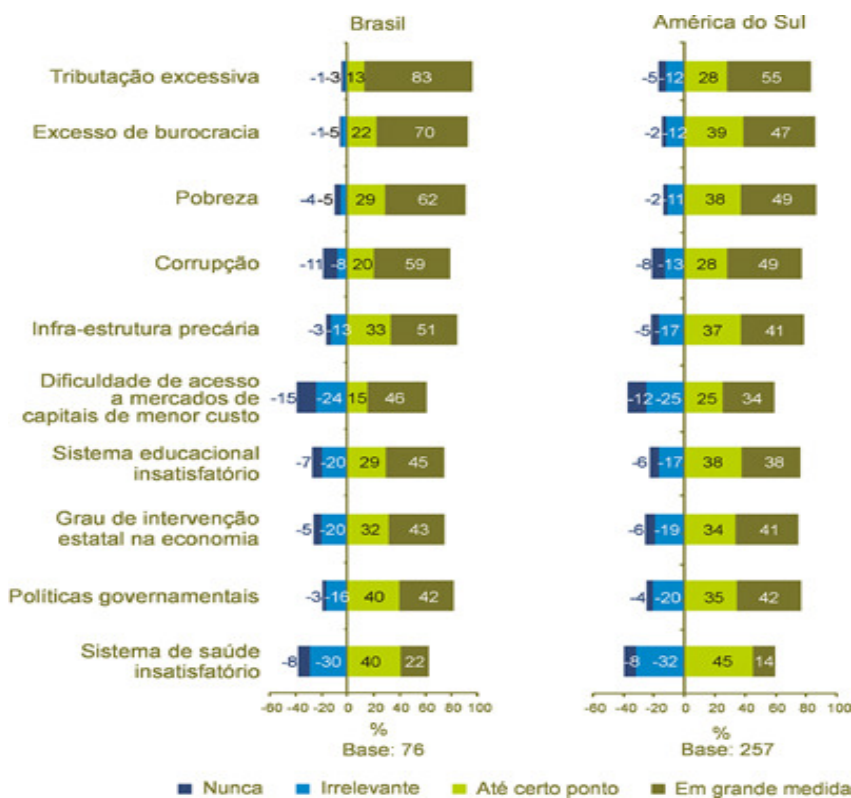
A questão tributária e a falta de competitividade são grandes obstáculos ao crescimento conforme avaliação de 83% dos CEOs entrevistados no Brasil. Essas

⁴⁴ *O Imposto que Esmaga*: Disponível em: <<http://portalexame.abril.com.br/revista/exame/edicoes/0748/m0054328.html>>. Acesso em: 09 de ago. de 2008.

⁴⁵ 1ª Edição da Pesquisa de Líderes Empresariais Brasileiros. São Paulo: PricewhitehouseCoopers: 2005

questões superam, inclusive, o excesso de burocracia nos processos de negócio, apontado por 70% dos respondentes, conforme figura 3.

Figura 3: Fatores mais relevantes impeditivos do Crescimento das empresas

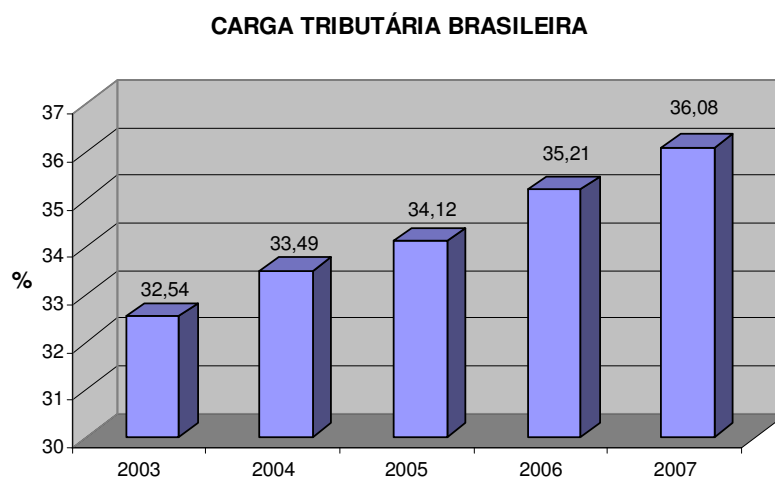


A pobreza (62%), a corrupção (59%) e a falta de infra-estrutura adequada (51%) são outros entraves mencionados por um número significativo de CEOs no Brasil⁴⁶. Destaque-se o fato de esses entraves, comparados à amostra nos demais países da América do Sul, são significativamente maiores no Brasil.

A carga tributária brasileira atingiu em 2007, quase 37% do PIB. Conforme podemos observar no gráfico 4, a carga tributária brasileira vem em uma crescente, quase que 1% do PIB ao ano. E para 2008 a previsão também é de mais elevação, pois só no 1º semestre de 2008, a carga tributária atingiu um piso superior a 38% do PIB.

⁴⁶ 1ª Edição da Pesquisa de Líderes Empresariais Brasileiros. São Paulo: PricewaterhouseCoopers: 2005.

Gráfico 3: Carga Tributária Brasileira – Evolução ao longo dos anos



Fonte: Ministério da Fazenda

Uma reportagem da revista *Veja*⁴⁷ sobre a carga tributária, ressalta um estudo feito pelo economista Paulo Rabello de Castro, da SR Rating, onde mostra que o Brasil está na pior situação mundial quando se analisa a relação entre carga tributária e crescimento.

Tem uma carga alta e aposta num modelo de Estado assistencialista, com baixa capacidade de investimento, o que provoca baixo crescimento e, portanto, queda na capacidade de arrecadar. Nesta mesma reportagem, o deputado Delfim Netto, ex-ministro da economia, afirma o seguinte: "o governo precisa caber dentro do PIB". No Brasil, a carga tributária cresceu a um ritmo duas vezes mais forte que o PIB nos últimos anos. Como o combate à sonegação fiscal é pífio, essa situação só tem uma explicação: o Estado brasileiro ficou mais rico e as pessoas ficaram mais pobres.

No Brasil os impostos possuem um grave problema alocativo; em muitos casos os impostos são incidentes de forma simultânea sobre o mesmo fato gerador, quando deveriam ser sobre fatos geradores que levam à adição do valor da mercadoria, na produção e na venda; o fato associado ao recebimento de algum rendimento como salários, lucros, etc; e aquele que resulta na transferência de propriedade por compra, por doação testamentária ou herança.

⁴⁷ *Para tirar a fera da sala*: Disponível em: <http://veja.abril.com.br/030903/p_036.htm>. Acesso em: 12 de ago.de 2008.

Outro problema dos impostos no Brasil é na esfera redistributiva; muitos impostos incidem sobre impostos de valor adicionado. Impostos de Valor Adicionado são impostos gerais, ad valorem sobre vendas de mercadorias e serviços, cobrados em todos os estágios do processo de produção/comercialização, e com base no valor adicionado em cada etapa do ciclo. São impostos em cascata (ou cumulativos). Que vão incidindo ao longo de toda a cadeia produtiva.

O ferro vira aço, que vira bobina de aço laminado a frio, que vira porta de um carro, que vira carro, que é vendido ao concessionário e só então chega ao consumidor, desta forma, quanto mais longas são as cadeias produtivas, maior é o efeito da cumulatividade no custo do produto.

Um carro importado, por exemplo, ao chegar no Brasil, paga PIS, COFINS, apenas quando o carro é comprado. Já o montado no país é onerado muitas vezes ao longo da cadeia produtiva. (Não é citado aqui o II, Imposto sobre Importação, pois o foco é demonstrar o efeito dos impostos em cascata)

Em um relatório do Banco Central⁴⁸, afirma o seguinte: Um dos graves problemas de nossa estrutura tributária refere-se aos impostos indiretos (impostos estes que já tratamos anteriormente) que incidem em cascata sobre as diversas fases da produção, prejudicando a eficiência do sistema econômico. É o caso, entre outros, de PIS, COFINS e CPMF*. A alíquota do PIS é a mesma desde seu início, em 1974: 0,65%⁴⁹. Já a alíquota da COFINS subiu de 2% para 3% em 1999.

A CPMF foi criada em 1994 (com o nome de IPMF) com alíquota de 0,2%. Em junho de 2000, foi elevada para 0,38%. Que não reste dúvida: o efeito desse tipo de imposto é muito maior hoje do que há alguns anos.

⁴⁸ Juros e Spread Bancário no Brasil. Banco Central do Brasil – Depep. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/ftp/juros-spread1.pdf>>. Acesso em: 13/02/2009.

* Imposto extinto em 31/12/2007.

⁴⁹ Ver medida Provisória 66 (22/08/02) – Para algumas empresas a alíquota do PIS (Não Cumulativo) é 1,65%.

A sociedade formal brasileira possui sobre seus ombros um ônus tributário enorme, pois assume sobre si boa parte do total de impostos arrecadados. O Brasil é um país da informalidade e o interessante é que até mesmo pessoas ricas só pagam impostos quando adquirem mercadoria no mercado formal, nada pagam por suas atividades, justamente porque operam de forma clandestina. E um dos grandes motivos desta imensa informalidade é justamente a carga tributária elevada sobre o setor formal.

2.2.1 IMPOSTOS QUE ESMAGAM

A competição fica ainda mais desigual quando se sabe que algo perto de um quarto do dinheiro em circulação no país não sofre tributação. São aqueles setores da economia que trabalham na "informalidade", eufemismo para sonegação, se não para ilegalidade. Há empresas vivendo no limbo em todo o território nacional, que, além da sonegação, namoram o contrabando e a pirataria.

Como seus custos são frações daqueles das empresas corretas, elas inviabilizam a competição, a base do capitalismo e também da democracia. A inadimplência tributária cresceu 59% entre 2001 e 2004⁵⁰; a sonegação fiscal atingiu R\$ 287 bilhões em 2005, como é possível observar na tabela 6.

Tabela 6: Valor de Tributos Sonegados (Em Bilhões R\$)

ANO	EMPRESAS	PESSOA FÍSICAS	TOTAL
2000	85,04		85,04
2001	97,23		97,23
2002	114,6	30,81	145,41
2003	130,51		130,51
2004	191,74		191,74
2005	219,65	66,97	286,62

Fonte: IBPT-2006

⁵⁰ *Carga Tributária Brasileira em 2006*. Curitiba: IBPT, 2006.

Em um estudo feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)⁵¹ em 2002, foi identificado que 27,53% das empresas pesquisadas apresentavam fortes indícios de sonegação. Deste total, 29,28% eram empresas comerciais, 26,32% eram empresas do setor industrial e no setor de serviços esse número chegava a 25,93%.

Neste estudo também foi apurado que entre os tributos mais sonegados, em primeiro lugar estava o Imposto de Renda, sonegado em 26,77% das empresas contribuintes; seguido do ICMS, sonegado em 26,54%; PIS e COFINS em 25,11%; Contribuição Social sobre o Lucro em 24,31%; ISS em 23,62%; IPI em 21,99%; INSS em 21,02%; Imposto de Importação em 19,08%; IOF em 14,84%; e, CPMF em 7,06% das empresas pesquisadas⁵².

Este número tão alto de sonegação e a quantidade de empresas sobrevivendo de forma ilegal, é conseqüência das altas alíquotas e excesso de tributos existentes sobre a economia. É unânime a opinião de especialistas sobre tais fatos. Sérgio Habermeld, presidente do conselho de administração da Dixie Toga e da Associação Brasileira da Indústria de Embalagens Plásticas Flexíveis, em entrevista a imprensa comentou: "Com o aumento da carga, fugir dos impostos virou uma questão de sobrevivência para muitas pequenas e médias empresas". Ainda segundo ele nesse setor, das 5.000 empresas existentes, cerca de 40% estariam total ou parcialmente na informalidade. Muitas são pequenos negócios de fundo de quintal, com uma máquina para fabricar sacos de lixo ou sacolas plásticas de supermercado. "O setor hoje está em rebuliço porque muitos querem crescer e, nessa hora, se chocam com a própria ilegalidade⁵³".

⁵¹ *Carga Tributária Brasileira em 2006*. Curitiba: IBPT, 2006.

⁵² *O Imposto que Esmaga*: Disponível em: <<http://portalexame.abril.com.br/revista/exame/edicoes/0748/m0054328.html>>. Acesso em: 09 de ago. de 2008.

⁵³ *Ibidem*.

Em 2003 a Confederação Nacional das Indústrias (CNI)⁵⁴ encomendou uma pesquisa com 1.381 empresários a respeito do assunto. Ela mostra o desânimo da categoria encarregada de retomar o crescimento econômico e fazer o Brasil crescer. Pediu-se aos empresários que apontassem as falhas do sistema tributário nacional.

Foram listados dez grandes defeitos, entre os quais a burocracia, o tratamento desigual dado a brasileiros e estrangeiros, o grande número de tributos, a cumulatividade, os prazos exíguos para recolhimento de alguns tributos.

Um fato muito interessante ocorrido em 2004 e citado em uma reportagem da Revista Exame⁵⁵, foi quando da visita do Secretário da Câmara de Comércio exterior (CAMEX) a um pólo produtor de frutas no Rio Grande do Norte e notou que as caixas usadas nas embalagens eram de origem sul-africana. O secretário afirmou ter estranhado, uma vez que o Brasil é extremamente competitivo no setor de papel e celulose.

Explicação para tal fato era simplesmente porque o produto nacional custava 20% mais caro que o importado por causa dos impostos. A própria CAMEX, disse que a retirada dessa distorção tributária geraria um saldo na balança comercial de 4 bilhões de dólares.

Para um país que deseja crescer de forma sustentável, com uma inflação baixa e juros menores, números como estes, realmente são muito assustadores e poderiam ser valores investidos na economia, gerando maior riqueza, renda e permitindo uma considerável redução na carga tributária.

Uma nova estimativa que considera não o volume arrecadado como proporção do PIB, mas tal volume em relação ao PIB formal da economia elevaria a carga tributária de 38% sobre o produto agregado para 54% do valor produzido no setor

⁵⁴ *Para tirar a fera da sala*: Disponível em: <http://veja.abril.com.br/030903/p_036.html>. Acesso: em 12 de ago. de 2008.

⁵⁵ *O Imposto que Esmaga*: Disponível em: <<http://portalexame.abril.com.br/revista/exame/edicoes/0748/m0054328.html>>. Acesso em 09 de ago. de 2008.

formal da economia. Não se conhece nenhuma economia no mundo em que o setor privado tenha que suportar tamanha carga de impostos. (FEIJÓ, 2007; p. 86)

De acordo com cálculo preparado em 2003, pelo economista Fernando Monteiro, da Consultoria Tendências⁵⁶, o Brasil conseguiria manter taxas de crescimento entre 3,5% e 4% se a poupança interna atingisse o patamar de 22% do PIB. Em 1988 os tributos correspondiam a 20,01% do PIB e em 2005 este valor chegou acima dos 30%.

Uma pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)⁵⁷, em 2006, cada brasileiro trabalhou quatro meses e 25 dias no ano para os governos; os contribuintes pagaram R\$ 2,17 bilhões aos 3 níveis de governo por dia ou R\$ 1,5 milhão por minuto, ou R\$ 25,11 mil por segundo; A União levou maior parte do aumento nominal do bolo tributário de R\$ 33,09 bilhões. A União abocanhou R\$ 22,50 bilhões. A seguir vieram os Estados, com R\$ 8,73 bilhões, e os municípios, com R\$ 1,87 bilhão.

Apesar da União levar a maior parte dos tributos arrecadados, e a reforma tributária para acontecer, depender muito do Governo Brasileiro, um grande complicador colabora para que a reforma tão desejada fique emperrada. Os 27 estados brasileiros e o ICMS, imposto que é a maior fonte de receita dos estados.

Este imposto possui uma legislação muito complexa e difere de estado para estado. Um exemplo muito recente, em 2008, foi o ato COTEPE, assinado entre a Receita Federal e os Estados para prorrogação da obrigatoriedade da Nota Fiscal Eletrônica para 1º de dezembro de 2008. Todos os estados concordaram com a prorrogação, menos o estado do Mato Grosso. Tal exemplo demonstra como que uma decisão de um Estado pode trazer complicações para uma organização, que possui atuação em diversos estados.

⁵⁶ *Para tirar a fera da sala*: Disponível em <http://veja.abril.com.br/030903/p_036.html>. Acesso em 12 de ago. de 2008.

⁵⁷ *Carga Tributária sobre Salários no Brasil*, Base 2005. Curitiba: IBPT, 2006.

Além disso, o ICMS é muito utilizado na guerra fiscal, pois como os Estados têm autonomia para fixar as alíquotas, utilizam deste “poder” de redução das alíquotas, de forma que empresas possam se instalar nos Estados, preferindo este a aquele Estado. Isso aconteceu na instalação da fábrica da Ford na Bahia, a fábrica de caminhões da Volkswagen, que acabou indo para Resende, no Rio de Janeiro e no caso da fábrica da Renault que foi para o Paraná, segundo reportagem na imprensa⁵⁸.

Entidades do ramo de telecomunicações encomendaram à Fundação Getúlio Vargas (FGV)⁵⁹ um estudo que mostrou que, se os Estados cortassem a alíquota do ICMS dos 25% atuais para 15%, barateando o serviço, teriam a perda inicial de arrecadação compensada em cinco anos pelo aumento do consumo. Isso sem contar o fato de que seriam gerados mais demanda e mais empregos em setores como o de equipamentos e o de instalações.

Em países como Alemanha, Espanha e México, menos que 14% do que o consumidor paga ao fazer uma ligação telefônica é destinado aos tributos. O Brasil não segue a mesma lógica: de cada real gasto numa chamada, 29 centavos são reservados para impostos, taxas e contribuições sociais, mais que o dobro da média praticada na Europa e no restante da América Latina⁶⁰. A consequência de tal fato é um crescimento do mercado, menor do que deveria ser.

Outro fato interessante em relação ao ICMS⁶¹, é a sua incidência sobre as contas de energia elétrica. A alíquota é de 30% sobre a energia consumida pelo contribuinte pessoa física, fora a incidência de PIS e COFINS.

⁵⁸ *Para tirar a fera da sala*: Disponível em: <http://veja.abril.com.br/030903/p_036.html>. Acesso em 12 de ago. de 2008.

⁵⁹ *Ibidem*.

⁶⁰ *Para tirar a fera da sala*: Disponível em: <http://veja.abril.com.br/030903/p_036.html>. Acesso em 12 de ago. de 2008.

⁶¹ Centrais elétricas de Minas Gerais – CEMIG

O ICMS tem alíquotas de 07%, 12%, 18%, 35% e mais uma infinidade de alíquotas, que dependem do tipo de produto e do tipo de transação que é feita com este produto⁶². Produtos de Aço vendidos aqui em Minas Gerais são taxados a 18%, mas se são enviados para outros Estados, a alíquota diminui para 12%.

O Brasil precisa de uma unificação das alíquotas do ICMS, seria muito bom pra o desenvolvimento do país, simplificando a vida das empresas, reduzindo a sonegação, gerando mais renda e empregos.

Muita coisa está se modificando no Brasil, temos um mercado aberto, de certa forma bem inserido na economia global, produtos mais modernos, empresas muito competitivas e que estão competindo nos mercados mundiais e temos instaladas aqui grande parte das maiores empresas listadas na Revista Fortune.

Tudo isso faz com que o país esteja atento para estar no mesmo patamar ou próximo do que é praticado na economia mundial: Inflação baixa, carga tributária em descendência, controle muito forte dos gastos públicos, legislações mais inteligentes e estáveis, principalmente na área econômica e fiscal, eliminando os impostos cumulativos e aqueles que atingem diretamente o consumo, fato estes que prejudicam a produção e minam a competitividade⁶³. Somente assim deixaremos de andar a contramão e seremos uma nação moderna e integrada.

Ao contrário do que muita gente pensa, a carga tributária atinge de forma muito pesada cada cidadão. O cidadão brasileiro ao adquirir os produtos, no preço que paga, estão embutidos diversos impostos. Além disso, dependendo de sua renda pode ser taxado em 7,5, 15, 22,5 ou em 27,5% do seu salário⁶⁴.

⁶² Fonte: Autor

⁶³ *O Imposto que Esmaga*: Disponível em: <<http://portalexame.abril.com.br/revista/exame/edicoes/0748/m0054328.html>>. Acesso em: 09 de ago. de 2008

⁶⁴ Receita Federal do Brasil – Em 2008 foram alteradas as alíquotas e os valores dos rendimentos.

Outro imposto que incide sobre o salário é a parte do INSS, em torno de 11%. Talvez isso não seja a pior parte, pois a contrapartida que o brasileiro deveria receber do governo, o cidadão não tem; se deseja uma boa educação, saúde e se preocupa com uma boa aposentadoria, ele deve arcar com os custos destes serviços.

Em uma série de estudos feitos pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)⁶⁵, da década de 70 até o ano o ano de 2006, mais que dobraram os dias em que o cidadão tem que trabalhar para pagar toda a carga tributária. Naquela época eram 76 dias ou dois meses e 16 dias.

Dezesseis anos depois, já em 1986, eram 82 dias, apenas seis dias a mais ou um acréscimo de aproximadamente 8%. Mas o que mais chama a atenção é a elevação da quantidade de dias de trabalho nos vinte anos que se seguiram.

Figura 4: Dias Trabalhados pelo Cidadão Brasileiro para Pagar Tributos

ANO	DIAS	MESES
1986	82	2 meses e 22 dias
1987	74	2 meses e 14 dias
1988	73	2 meses e 13 dias
1989	81	2 meses e 21 dias
1990	109	3 meses e 19 dias
1991	90	3 meses
1992	93	3 meses e 3 dias
1993	92	3 meses e 2 dias
1994	104	3 meses e 14 dias
1995	106	3 meses e 16 dias
1996	100	3 meses e 10 dias
1997	100	3 meses e 10 dias
1998	107	3 meses e 17 dias
1999	115	3 meses e 25 dias
2000	121	4 meses e 1 dia
2001	130	4 meses e 10 dias
2002	133	4 meses e 13 dias
2003	135	4 meses e 15 dias
2004	138	4 meses e 18 dias
2005	140	4 meses e 20 dias
2006	145	4 meses e 25 dias

Fonte: IBPT – 2006

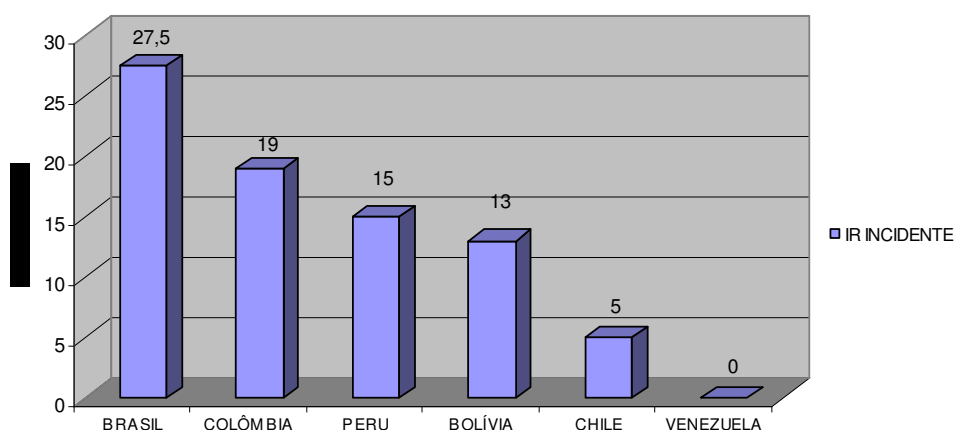
⁶⁵ *Estudo sobre os dias Trabalhados Para Pagar Tributos*. Curitiba: IBPT, 2007.

Na figura 4, é possível observar que de 1986 a 2006, os dias trabalhados para arcar com a carga tributária aumentaram cerca de 77% e se analisarmos o período atual com a década de 70, este valor chega a um aumento de 91%. Em 2007, o número de dias trabalhados necessários para pagar a carga tributária aumentou em um dia, chegando a 145 dias por ano.

Um levantamento feito pela Consultoria Ernst & Young⁶⁶, divulgada no Jornal Estado de São Paulo, comparou as classes médias dos países da América do Sul, concluiu que a classe média brasileira é a que mais paga imposto sobre a renda entre os países estes países. A consultoria fez uma comparação do valor salarial a partir do qual o cidadão brasileiro começa a pagar a alíquota máxima aplicada pela Receita Federal, de 27,5%.

Foram pesquisados os salários equivalentes a R\$ 2.743,25⁶⁷ em sete países, além do Brasil. Outros países possuem alíquotas máximas até superiores à nossa, mas elas incidem sobre a renda dos cidadãos mais ricos, conforme explica Frederico Good God, gerente sênior da área de consultoria tributária da Ernst & Young.

Gráfico 4: Alíquota de IR sobre salários de R\$ 2.743,25 na América Latina



Fonte: Ernst Young

⁶⁶ *Classe média do País paga IR mais alto da América do Sul*: Disponível em: <<http://www.estado.com.br/editorias/2008/03/14/eco-1.93.4.20080314.16.1.xml>>. Acesso em: 12 de ago. de 2008.

⁶⁷ Houve mudança da Legislação do Imposto de Renda Pessoa Física em 2008, alterando os valores para R\$ 3.582,00 – Ver art. 15, inciso III, MP nº. 451, 15 Dez. 2008

Enquanto uma pessoa que recebia R\$ 2.743,25 no Brasil repassava 27,5% de seu salário para o governo, quem recebe quantia equivalente na Colômbia paga 19%. A diferença é ainda maior em relação a países como Peru (onde quem recebe salário equivalente paga 15%) e Bolívia (13%). A maior discrepância encontra-se na comparação com o Chile, onde quem ganha salário equivalente desembolsa 5% - sendo a alíquota máxima de 40% -, e com a Venezuela, onde esse mesmo cidadão se enquadraria na faixa de isenção⁶⁸.

O país que mais se aproxima da realidade tributária brasileira é a Argentina, com uma alíquota de 27% sobre essa faixa salarial - embora a alíquota máxima seja de 35%.

2.2.2 A SIDERURGIA, OS TRIBUTOS E A BUROCRACIA TRIBUTÁRIA

A siderurgia brasileira é um segmento muito importante da economia nacional. Na economia a siderurgia participou em 2004, com 3,4% do PIB, um faturamento líquido de US\$ 17,6 bilhões, exportação de quase 40% produção, receita com exportação de US\$ 5,3 bilhões, saldo comercial de US\$ 3,4 bilhões (13,7%), 4º Maior exportador mundial de produtos siderúrgicos, representa mais de 52% da produção de aço da América Latina, atendeu ao consumo nacional de 18,3 milhões de toneladas e cresceu 4,3% ao ano e 23% nas exportações⁶⁹. Já em 2007 produziu cerca de quase 34 milhões de toneladas de aço, segundo informa o Instituto Brasileiro de Siderurgia.

⁶⁸ *Classe média do País paga IR mais alto da América do Sul*. Disponível em: <<http://www.estado.com.br/editorias/2008/03/14/eco-1.93.4.20080314.16.1.xml>>. Acesso em: 12 de ago. de 2008.

⁶⁹ *Transporte – Desafio ao Crescimento da siderurgia Brasileira*. Associação Nacional dos Usuários do transporte de Carga (ANUT). 2005, p, 4. Disponível em: <www.anut.org.br/Anut/estudos_trabalhos.asp>. Acesso em: 02 de out. de 2006.

O setor siderúrgico brasileiro não possui cliente único. Vende para a América do Norte, Europa, Ásia e América Latina, de forma bem distribuída, estrategicamente correta⁷⁰.

Desta forma, o setor siderúrgico é um grande exportador e também um grande importador, sujeito a uma gama enorme de tributos, obrigações acessórias e somente em 2004, recolheu US\$ 1,817 bilhão de impostos e de contribuições sociais, o valor foi de US\$ 219 milhões⁷¹.

Distribuem seus produtos por todos os estados brasileiros, e se sujeitam a alíquotas diferentes de ICMS, por exemplo, o que significa que um mesmo produto, vendido a clientes diferentes, geralmente resulta em valores diferentes de imposto a ser pago⁷².

As empresas deste segmento tem que recolher mensalmente, em datas diferentes, cerca de 26 impostos, divididos entre impostos federais (a maioria), estaduais e municipais, além de diversas taxas, tais como, taxas florestais, taxas de licenciamento e localização, taxas para obtenção e renovação de regimes especiais, taxas de incêndio, entre outras⁷³.

Somando-se a todos estes tributos e taxas a serem recolhidos, as empresas siderúrgicas têm que enviar para o fisco, cerca de 10 declarações mensais, e em torno de 8 declarações anuais, com datas que se alternam durante o ano⁷⁴.

⁷⁰ PINHEIRO, João César de Freitas. *A Siderurgia Brasileira Merece Melhores Políticas Públicas*. Disponível em: <www.apgrj.org.br/artigo_Expotec_News.doc>. Acesso em: 22 de Ago. de 2008.

⁷¹ *Transporte – Desafio ao Crescimento da siderurgia Brasileira*. Associação Nacional dos Usuários do transporte de Carga (ANUT). 2005, p. 5. Disponível em: <www.anut.org.br/Anut/estudos_trabalhos.asp>. Acesso em: 02 de Out. de 2006.

⁷² *Corrida para alimentar o Leão*. Revista Exame. Edição 943, ano 43, nº 9. 20/05/2009.

⁷³ Informações obtidas pelo autor em uma empresa siderúrgica e também na Receita Federal do Brasil.

⁷⁴ *Idem*.

São declarações mensais, anuais e também livros fiscais e contábeis que devem ser impressos e registrados na Junta Comercial. São mais de 30 livros diferentes e para algumas chegam a 89 livros⁷⁵. Mas algumas destas declarações podem duplicar, triplicar ou até mesmo quintuplicar, pois dependendo do tipo de filiais que estas empresas possuem, principalmente as declarações estaduais, tem que ser enviadas mensalmente por filial.

Um exemplo interessante a ser citado é a Declaração Eletrônica de Serviços (DES). Se uma siderúrgica tem filiais em 10 cidades e estas filiais são tomadoras de serviços, e existindo a DES, a empresa terá que mensalmente enviar 10 declarações, somente para o ISS.

Uma das empresas siderúrgicas pesquisadas para esta dissertação, emitiu em 2007, cerca de 100.000 notas fiscais, com 4 vias cada uma e só de impostos federais, sem contar os valores recolhidos para o INSS, cerca de R\$ 421 milhões de Reais e de ICMS, aproximadamente R\$ 84 milhões de Reais⁷⁶.

Outro dado muito relevante na siderurgia é o tamanho do setor tributário, setor este que cresceu consideravelmente nos últimos anos. Isto vem comprovar o resultado de uma pesquisa, realizada pela PricewaterhouseCoopers⁷⁷ em 2004, cujo resultado demonstra que aqui no Brasil, este setor é 4 vezes maior que o de empresas de outros países.

Em uma das siderúrgicas mineiras, participantes da pesquisa realizada por este autor, o setor tributário em 1997, tinha 4 funcionários diretos, mas 11 anos depois, este número era de 11 funcionários diretos, sem contar os terceiros, um aumento de mais de 270%, sem contar o investimento em Tecnologia da Informação (servidores, softwares, criação de programas, entre outros)⁷⁸.

⁷⁵ *Corrida para alimentar o Leão*. Revista Exame. Edição 943, ano 43, nº 9. 20/05/2009.

⁷⁶ Informações obtidas pelo autor junto a uma das siderúrgicas pesquisadas.

⁷⁷ *Global Retail e Consumer Tax Benchmarking Survey - 2004*. Estados Unidos da América: PricewhitehouseCoopers, 2004.

⁷⁸ Informações obtidas pelo autor junto a uma das siderúrgicas pesquisadas.

Uma pesquisa feita pelo Banco Mundial, em parceria com a PriceWhitehouseCoopers e a International Finance Corporation⁷⁹, denominada “Paying Taxes 2008”, chegou a um resultado onde o Brasil, entre 178 países, é aquele onde as empresas gastam mais tempo em atividades como preenchimento de documentos, análise de documentos, para conseguir estar em ordem com suas obrigações acessórias. São 2.600 horas de trabalho por ano para cumprir com suas obrigações. Países como Argentina, Camarões, Vietnã, Armênia, Nigéria, Bolívia, apresentaram melhores resultado que o Brasil. Camarões, o 3º pior país nesta lista gasta-se 1.400 horas para se cumprir a mesma atividade.

No ranking geral, que classifica os países de acordo com os custos dos tributos, quantidade de taxas e tempo gasto na execução de procedimentos para ficar em dia com o fisco, o Brasil ocupa apenas a 137ª posição. Esta pesquisa demonstra problemas institucionais na máquina do governo em questões ligadas ao sistema fiscal e tributário e, ao analisarmos a estrutura jurídica e judicial, trabalhista, é perceptível o tamanho da burocracia existente.

O empresariado brasileiro sabe o quanto é trabalhoso abrir um negócio. Para se registrar uma ata de criação de uma filial e conseqüentemente a criação do CNPJ na Receita Federal do Brasil (RFB), a Junta Comercial de Minas Gerais determina um prazo de atendimento de 07 dias úteis. Se a criação desta filial acontecer em um outro estado, o tempo dobra, pois é necessário registrar a ata na Junta Comercial de Minas Gerais e também na Junta Comercial do outro estado⁸⁰.

Para um alvará de localização na Prefeitura de Caxias do Sul, o prazo de espera era de no mínimo 10 dias úteis, a licença do corpo de bombeiros nesta mesma cidade só sai depois de 30 dias, após a obtenção do alvará de localização⁸¹.

⁷⁹ *Brasil é Líder em Burocracia*: Gazeta Mercantil, 26 de novembro de 2007, p. A10

⁸⁰ Considerando o ano de 2008. Informações obtidas pelo autor junto a uma das siderúrgicas pesquisadas.

⁸¹ *Ibidem*.

Para Feijó (2007:84), se for difícil e trabalhoso abrir um negócio, é porque as instituições não funcionam bem. Ele ainda afirma que quando o empresário é obrigado a pagar mediante extorsão é porque as leis não funcionam bem. Isto demonstra como a produção é prejudicada por causa da infra-estrutura institucional. Não só uma infra-estrutura física falha como também a infra-estrutura institucional como a existente no Brasil, são problemas muito sérios para o país, e, juntando-se a isso a elevada carga tributária, sem dúvida, um enorme, senão o maior empecilho ao desenvolvimento dos negócios no nosso País.

3 CUSTOS DE CONFORMIDADE

Apesar do muito falar no peso que a carga tributária brasileira provoca sobre as empresas, da necessidade de reformas justas, coerentes e de forma célere, as empresas brasileiras, principalmente as siderúrgicas que são grandes exportadoras e importadoras e, portanto sujeitas a todos os tipos de impostos, taxas e obrigações acessórias (são quase 200 tipos diferentes de taxas, impostos e contribuições), sofrem com a nova postura do fisco.

Não são apenas as empresas contribuintes que passam por este sofrimento. Até as empresas de software que prestam serviços tributários precisam modificar seus programas para atender as mudanças da legislação brasileira⁸².

Além disso, se consideramos o período de 2003 a 2008, os processos do fisco contra os contribuintes aumentaram 80% por mais que as empresas estejam buscando se adequarem ao que é solicitado⁸³.

Para a sobrevivência de uma empresa, entre as preocupações com o mercado, inovação dos produtos, reduções de custos, certificações, desenvolvimento sustentável, é necessária uma grande atenção com a parte legal.

⁸² *O Peso Do Caos Tributário*: Ed. Abril, Revista Exame, Agosto de 2005, p. 100-104.

⁸³ *Ibidem*.

Qualquer país pode ter uma carga tributária muito alta e um sistema tributário racional, como pode ter uma carga baixa com um sistema tributário caótico. A carga tributária alta resulta do fato de ter-se de cobrir um grande volume de despesas públicas e não da qualidade do sistema tributário.

No Brasil, considerando os últimos 10 anos (1999 a 2009), apresenta a pior das situações: Carga excessiva combinada com mau sistema tributário. Uma carga excessiva crescente ao longo dos anos, como foi possível observar no gráfico 4, para sustentar o aumento dos gastos públicos e um sistema tributário com impostos em cascata, com regulamentos diferentes por estado e também diversas obrigações acessórias. Em relação aos gastos públicos, é sabido que a partir de 1988, com a promulgação da nova constituição, os gastos nacionais com benefícios à população cresceram muito.

O que é gasto no Brasil em educação, previdência e saúde em termos proporcionais do PIB, é tanto quanto é gasto nos Estados Unidos da América, Inglaterra e também no Chile, país modelo na América Latina em políticas sociais⁸⁴, mas, mesmo assim, não se obtém uma evolução dos parâmetros sociais acima do desempenho da América Latina.

Políticas voltadas para a educação, aposentadorias, para a saúde, políticas de segurança pública e de amparo aos mais pobres, são muito importantes para um crescimento sustentável e o desenvolvimento do país. O Brasil investe alto nestas áreas, mas precisa investir melhor.

Entretanto, a tributação envolve outros custos que pesam na economia e que não podem ser desconsiderados. Estes custos são os custos do cumprimento do que o Código Tributário Nacional denomina obrigações acessórias em seu art. 113: Manutenção da escrituração tributária, emissão de notas e de guias, apresentação de declarações e assim por diante.

⁸⁴ FELL, Vanessa da Rocha. *As carências dos estudantes na leitura e escrita, nos anos iniciais*: Guaíba: Universidade Luterana do Brasil – ULBRA, 2005.

Estes custos são chamados custos de conformidade, ou seja, aqueles que incorrem os contribuintes para cumprir todas as formalidades que lhe são exigidas pela legislação tributária.

Os custos de conformidade à tributação correspondem ao cumprimento das obrigações acessórias como também atendimento a fiscalizações, autuações e processos administrativos e judiciais, informações ao Fisco Federal, Municipal e Estadual, modificações em software em função das modificações na legislação, entre vários outros. Como é possível observar, os custos de conformidade têm uma abrangência maior que os simples custos das obrigações acessórias.

3.1 OS CUSTOS DOS PRODUTOS

Segundo Sandford (1989), os custos de tributos podem ser classificados em três categorias:

- a. Em primeiro lugar são os próprios impostos que representam sacrifícios da renda em troca das despesas que o poder público faz com essa arrecadação.
- b. Os custos de distorção, ou seja, as mudanças do comportamento na economia em virtude da existência de tributos, alterando preços de produtos e dos fatores de produção.
- c. Os custos dos recursos empregados para operar o sistema tributário ou um tributo individual, denominam-se custos operacionais tributários.

É essa terceira categoria que interessa a este trabalho e há, dentro dela, dois tipos de recursos:

- Os custos administrativos que representam os recursos do poder público destinados a legislar (Poder Legislativo), arrecadar e controlar

(Poder Executivo) e julgar (Poder Judiciário) as questões relativas a tributos. Em um país federativo como o Brasil, todos esses custos são multiplicados por 27 estados e mais de 5.000 municípios.

- Custos de conformidade na tributação são os que abrangem as pessoas físicas e jurídicas que tem que cumprir as obrigações principais e acessórias definidas pelo Poder Público e que, no exterior, são designados como *compliance costs of taxation* e que representam o sacrifício de recursos para atender às disposições legais. Podemos entendê-lo como o custo de conformar sua atividade às normas tributárias, assumindo a forma estabelecida pelo Poder Público.

Para Sandford (1989), os custos de conformidade dividem-se em três categorias:

- Custos monetários diretos que podem corresponder, para pessoas físicas, à contratação de profissionais que as apóiem no preenchimento de declarações tributárias ou, nas pessoas jurídicas, aos recursos internos ou externos necessários à realização das atividades exigidas pelo Fisco.
- Custos temporais que correspondem ao tempo necessário, para as pessoas físicas, ao preenchimento de suas declarações de imposto de renda e aos cálculos necessários para essa finalidade. Nas pequenas empresas, corresponde ao tempo que o seu dono dedica aos impostos e que, geralmente, corresponde às horas noturnas para completar os cálculos dos impostos sobre vendas, por exemplo.
- Custos psicológicos que correspondem ao *stress* existente em certas situações nas quais o contribuinte honesto e cumpridor é intimado pelo Poder Público e, mesmo tendo cumprido as disposições tributárias, pode ficar em estado de ansiedade sem saber se, sem perceber, poderia ter errado em alguma das declarações feitas.

Cada um desses custos pode ser transformado em expressão monetária (certamente os custos psicológicos apresentaria dificuldade muito maior), e é a soma destes custos que corresponderia aos custos totais de conformidade.

Outro conceito levantado por Sandford (1989:21) é a distinção entre custos temporários e permanentes. São temporários aqueles que decorrem de alterações da legislação e que incluem a análise das mudanças – com eventual consulta a escritórios externos de advogados ou auditores – a tomada de decisões relativas, o treinamento do pessoal, a compra de ativos e *software* necessários ao cumprimento das novas atividades e a fase de treinamento com níveis de produtividade inferiores aos que serão atingidos quando a rotina já estiver implantada. São permanentes os custos que permanecem depois que as rotinas foram incorporadas à cultura da entidade e se atingiu o nível de eficiência adequado.

Segundo Bertolucci (2003:22), os custos monetários diretos são os principais e correspondem ao que as empresas devem fazer com relação ao fisco, ou seja, às obrigações acessórias relativas a:

1. Impostos incidentes sobre vendas de produtos que a empresa tem que calcular, registrar, informar à administração tributária e pagar;
2. Cálculo de renda tributável, observando que os conceitos de lucro da lei societária são diferentes da legislação tributária, fazendo registros e ajustes definidos pela legislação, preenchendo declarações, controlando vencimentos das obrigações e realizando seus pagamentos.
3. Retenção de impostos como contribuinte substituto quando assim definido pela legislação e sua entrega ao fisco.
4. Recolhimento de contribuições previdenciárias e de imposto de renda na fonte por conta de seus funcionários.
5. Controle de preços de transferência nas transações com empresas ligadas dentro dos padrões estabelecidos pelas normas dos países envolvidos.

6. Arquivo e guarda de documentos por prazos superiores aos que seriam necessários para o negócio, para cumprir os múltiplos prazos definidos pela legislação tributária.
7. Manutenção de advogados dedicados ao contencioso tributário da empresa.
8. Processamento de dados com geração de informações tributárias rotineiras, geração de arquivos a serem conservados, alterações decorrentes de mudanças na legislação, relatórios especiais decorrentes de intimações fiscais.
9. Redação de normas internas relativas à tributação e a procedimentos necessários ao atendimento d determinações tributárias.
10. Registros da empresa e seus estabelecimentos nos fiscos federal, estadual e municipal.
11. Contratações de assessores tributários – advogados, economistas, contadores – para discutir, executar e controlar aspectos da tributação.
12. Treinamento de pessoal interno para a realização de tarefas relativas a impostos.
13. Compra de livros, revistas e jornais especializados.
14. Tempo dedicado pelo Conselho de Administração, Conselho fiscal, Controladoria, Jurídico, Compras, Vendas, Produção, Logística, dentre outros, à discussão de temas tributários.
15. Compra de softwares necessários ao cumprimento de atividades tributárias.

3.1.1 OS PRIMEIROS ESTUDOS

Mesmo nos países mais desenvolvidos, a preocupação com os custos de conformidade na tributação é muito recente. Os primeiros estudos somente começaram a atrair mais atenção dos estudiosos da tributação em 1988, em um congresso realizado no Rio de Janeiro pela International Fiscal Association (IFA), mas mesmo assim as abordagens foram bem superficiais. A quantidade de países que apresentaram pesquisas sobre o assunto (nove países) surpreendeu positivamente os organizadores do congresso, mas foi perceptível que faltavam informações mais abrangentes e confiáveis sobre o assunto.

As pesquisas feitas inicialmente visavam estimar os custos totais em relação à arrecadação ou ao PIB, mas tais custos nem sempre mantêm relação com esse nível, pois como citado por Bertolucci (2003), um sistema tributário baseado em poucos impostos e altas alíquotas tem custos de conformidade inferiores a outro sistema com muitos impostos e alíquotas menores. No congresso chegaram às seguintes conclusões:

- O total de custos administrativos somados aos custos de conformidade são denominados custos operacionais tributários;
- Os custos de conformidade são sempre superiores aos custos administrativos;
- Com exceção dos Estados Unidos da América, nenhum outro país que participou do congresso, os departamentos da receita tinham aberturas detalhadas desses custos de forma rotineira;
- Quanto menor as empresas, maiores eram os custos de conformidade. Isso foi chamado de regressividade dos custos de conformidade, qualquer que seja o imposto, o custo incide desproporcionalmente sobre os pequenos;

- A maioria dos países informaram que o ônus dos custos de conformidade estavam sendo transferidos para o setor privado e que estes custos estavam sendo aumentados;
- Em muitas ocasiões são criados custos de conformidade desnecessariamente.

Conforme comentado por Bertolucci (2003), após as conclusões foram sugeridas as seguintes ações:

- a) Uma maior análise sobre os custos de administração;
- b) Reconhecimento de um lugar para os custos de conformidade nas políticas de tributação, pois os custos de conformidade ainda eram negligenciados pelos administradores tributários, políticos, economistas da maioria dos países;
- c) Redução dos custos de conformidade e administração;
- d) Simplificação de tabelas de alíquotas, de forma que exceções e isenções fossem eliminadas, o que permitiria redução de custos administrativos e de conformidade;
- e) Evitar que os entes (Estado e União), tributem a mesma base de cálculo ou fato gerador.

Posteriormente, em 1994 e 2000, foram realizados congressos internacionais no Oxford – Inglaterra – e Sydney, respectivamente, para discutir esse tema que era praticamente desconhecido pelo mundo acadêmico.

Em pesquisa realizada no Reino Unido em 1988⁸⁵, concluiu-se que os custos de conformidade das empresas como porcentagem da renda tributável, considerando o tamanho, estariam assim distribuídos:

- Pequenas (até 100.000 libras/ano) 3,66%;
- Médias (de 100.000 a 1.000.000 libras/ano) 0,62%;
- Grandes (acima de 1.000.000 libras/ano) 0,17%

Percebeu-se, nesta pesquisa, que o governo cria um desequilíbrio entre as empresas, que acaba redundando em uma forma de cerceamento da concorrência em prejuízo das pequenas empresas.

O levantamento dos custos de conformidade passa por dois tipos de problemas, o conceitual – quais são os itens que o compõem – e o prático – como apurá-los. Bertolucci (2003) afirma que para avaliar melhor a dificuldade conceitual que se tem para definir os itens que compõem os custos de conformidade, já se verificou que Regulamentos do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) de vários estados foram tão modificados por medidas *ad hoc*, feitas para atender a determinadas situações, que se perdeu o controle sobre todos os aspectos dessas legislações em virtude do emaranhado atual.

Sob o aspecto prático, a dificuldade que existe é que as empresas organizam seus sistemas de informação para tratar os dados existentes dentro dos padrões estabelecidos pela Contabilidade e Finanças. Estes sistemas levantam balanços patrimoniais, demonstrações de resultado e fluxos de caixa; apuram custos de fabricação e distribuição, margens de contribuição; fazem controles de custos fixos, controlam o orçamento de cada centro de custo e de resultado da organização, mas não estão preparadas para levantar somente a parte dos custos das várias áreas da empresa que tem recursos voltados ao atendimento de normas tributárias. Segundo Bertolucci (2003), desde o Conselho de Administração quando toma decisões de natureza tributária, passando pela Diretoria, Conselho Fiscal, Controladoria, Jurídico, Recursos Humanos, Marketing, Vendas, Compras, Informática, Normas,

⁸⁵ BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Quanto Custa Pagar Tributos*: São Paulo: Ed. Atlas, 2003.

Almoxarifados, Expedição de Produtos Acabados e Portarias, todos tem parte de suas funções relacionadas com o cumprimento de obrigações tributárias.

Importante salientar que o pagamento de impostos no Brasil não se limita ao comparecimento ao banco e o pagamento da guia. Necessita-se que o contribuinte tenha inscrição no cadastro fiscal do ente tributante, que mantenha livros fiscais, que mande imprimir talonários de notas fiscais (mas somente depois de autorizado a fazê-lo), que a cada operação preencha corretamente as notas fiscais e as expeça no número de vias e nas cores exigidas pela legislação e que, periodicamente, preencha e entregue à repartição fiscal via Internet, uma declaração dos impostos pagos no período.

A falta de atendimento de todas essas obrigações acessórias é penalizada com pesadas multas e até com apreensão de mercadorias. Um mínimo erro na declaração, que seja numa vírgula, apontará, por exemplo, na Receita Federal, que existem débitos e com isso a empresa está impedida de obter sua certidão negativa de débitos.

Um exemplo muito interessante de custo de conformidade é citado por Condorcet Rezende⁸⁶ em um artigo na Internet: Ele comenta que quando o General Ernesto Geisel foi Presidente da República, ordenou ao Ministro da Fazenda que mandasse elaborar um formulário simplificado da declaração do imposto de renda porque ele, não obstante ser General de Exército, não conseguia preencher o formulário existente.

Foi então que surgiu o "formulário verde", mais simples de preencher e que deve ter facilitado a vida de muitos contribuintes. Mas, para que tal ocorresse foi necessário que o Presidente da República se confessasse incapaz de preencher o formulário que passou a chamar-se "azul" ou "completo", que serviu, pelo menos, para uma boa pilhéria. Mesmo para quem enviou a declaração em 2009, levando-se em conta que a Receita Federal do Brasil evoluiu muito com esta declaração, o custo de

⁸⁶ Pandemônio Tributário: Disponível em: <<http://www.marcoscintra.org/download/PANDEM%C3%94NIO%20TRIBUT%C3%81RIO2.doc>>. Acesso em 15/09/2008.

conformidade para pessoa física continua, mas a declaração de imposto de Renda é feita por meio digital, em formulários eletrônicos, muito mais práticos e rápidos.

Como calcular os tempos dedicados a essas atividades já que sempre foram consideradas – e são partes do negócio? Como calcular o custo de recursos que se tornariam desnecessários se o sistema tributário deixasse de existir? O contador que realiza várias atividades, algumas voltadas ao atendimento de informações gerenciais e outras ao controle de despesas indedutíveis para efeito de imposto de renda, como identificar esses custos?

3.2 CUSTOS DE CONFORMIDADE NO MUNDO

A maioria dos países no mundo, por mais evoluídos que estejam e apresentando uma legislação tributária muito mais simples que a brasileira, só despertaram para estudos mais profundos sobre os custos de conformidades, em sua grande maioria, a partir de 1990.

Na tabela 7 pode-se observar a incidência de custos de conformidade sobre o PIB dos países que participaram do congresso IFA em 1988. Dos 17 países participantes apenas 6 países apresentaram informações que permitiram algo mais concreto.

Tabela 7: Incidência de custos de conformidade sobre o PIB no congresso IFA 1988

PAÍS	CUSTOS DE CONFORMIDADE
Alemanha	2,36%
Argentina	1,25%
Brasil	ND
Canadá	ND
Espanha	ND
Estados Unidos	ND
França	ND
Israel	1,10%
Itália	ND
Japão	ND

Noruega	ND
Holanda	0,67%
Portugal	ND
Reino Unido	1,00%
Suécia	0,50%
Suíça	ND

Fonte: Bertolucci - 2003

Já uma pesquisa realizada em 1989 por Sandford, Godwin e Hardwick, no Reino Unido, utilizando os conceitos detalhados no congresso ocorrido no Rio de Janeiro em 1988, chegaram a conclusão que os custos de conformidade chegavam a quase 3,5 bilhões de libras.

Em 1994, aconteceu em Oxford, na Inglaterra, um congresso que novamente tratou sobre os custos de conformidade. Este congresso foi coordenado pelo Professor Cedric Sandford, um dos maiores especialistas em custos de conformidade.

Segundo Bertolucci (2003), Sandford destacou que os países têm se interessado pelos Custos de conformidade e cita que os estados Unidos, por exemplo, pede aos contribuintes que, ao final da declaração, anotem o tempo dedicado ao seu preenchimento. Outro exemplo citado por Sandford (1995), citado por Bertolucci (2003), aconteceu no Reino Unido, onde um trabalho realizado pelo Fisco em relação à criação de um imposto novo sobre seguros, mostrando o cuidado que é dedicado aos aspectos de custos de conformidade.

Ainda segundo Bertolucci (2003), o Congresso de Oxford mostrou uma evolução muito grande em relação a metodologia das pesquisas e com resultados práticos. O congresso em Oxford apresentou pesquisas abrangendo tributos específicos e com a finalidade de sugerir mudanças que pudessem reduzir os custos de conformidade desses tributos, muito diferente do congresso realizado no Rio de Janeiro, que apresentou pesquisas de forma ampla e geral, abrangendo todos os tributos.

Tabela 8: Incidência de custos de tributos

PAÍS	CUSTOS DE CONFORMIDADE	
	% Receita	% PIB
Reino Unido	2,5	1
Austrália	12,1	2,1
Nova Zelândia	ND	2,5
Holanda	4	1,5
Suécia	1,3	0,7
Estados Unidos	3,2	ND
Espanha	3,3	ND
Canadá	0,7	ND

Fonte: Bertolucci (2003)

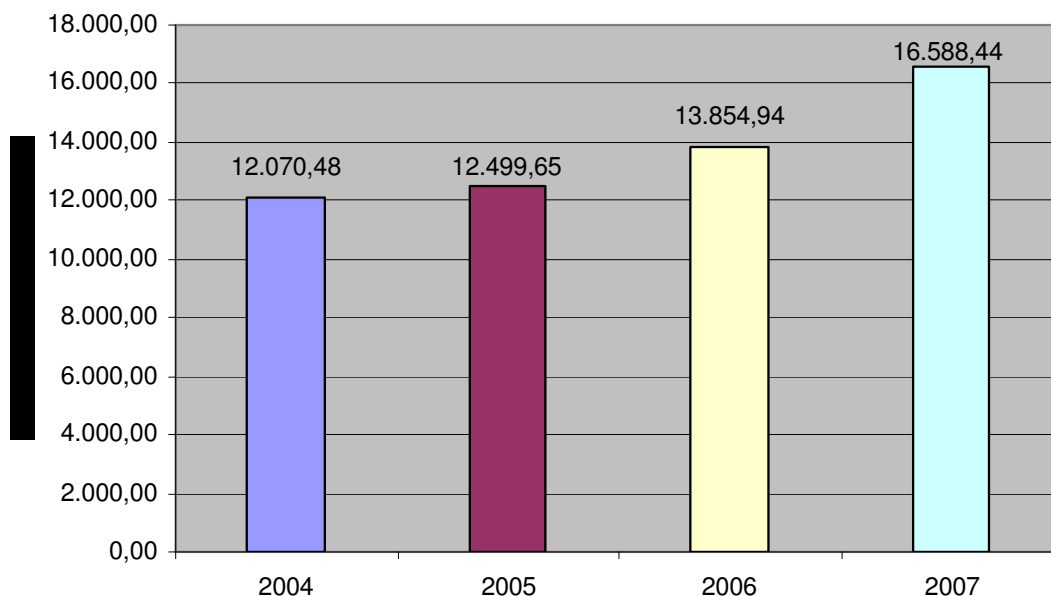
3.3 QUANTO CUSTA PAGAR TRIBUTOS?

Em pesquisa realizada Bertolucci (2003), o valor global dos custos incide em 0,32% da receita bruta na média das empresas pesquisadas, mas, nas empresas menores, com faturamento bruto anual de até R\$ 100 milhões, essa incidência aumenta para 1,66%.

Ele ressalta que o Brasil desperdiça, no mínimo, R\$ 7,2 bilhões por ano (isso em valores de 1999), para cumprir as determinações das leis tributárias em vez de alocá-las à atividade produtiva.

Utilizando o valor total dos custos encontrados por Bertolucci em sua pesquisa, que é 0,32% da receita bruta, para uma grande empresa que faturou acima de três bilhões de reais, estes custos ficariam acima de R\$ 12.000.000,00 e, à medida que este faturamento vai aumentando ao longo dos anos, o valor total dos custos também como é possível observar no gráfico abaixo:

Gráfico 5: Custo de Conformidade de Uma Empresa Siderúrgica Considerando 0,32% da Receita Bruta (em milhares de Reais)



Fonte: Autor

Marcos Cintra (2003) assim interpreta os resultados obtidos por meio deste estudo:

Os resultados da pesquisa são dramáticos. O valor total dos custos de conformidade das companhias abertas atinge 0,32% da receita bruta, em média, nas empresas pesquisadas. [...] Tomando-se como base de cálculo os custos de conformidade das empresas abertas de menor porte, eles chegam a 5,82% do PIB, [...]

[...] As empresas abertas são empresas de grande porte, e, portanto, os resultados obtidos por Aldo Bertolucci com certeza subestimam os custos de conformidade para as empresas brasileiras em sua totalidade, dada a regressividade da incidência dos custos tributários relativamente ao volume de faturamento das empresas. [...] o segmento das empresas de capital aberto está no topo da pirâmide e certamente representa menos de 1% das empresas brasileiras.

Conclui-se, assim, que para a esmagadora maioria das empresas brasileiras os custos de conformidade deverão ser superiores aos 5,82% equivalentes das empresas abertas de menor porte.

Se para o cálculo dos custos de conformidade da empresa siderúrgica, fosse utilizado o valor de 5,82% sobre o faturamento, os valores ficariam superiores a R\$ 220.000.000,00.

O conhecimento e a quantificação destes custos são de fundamental importância para a organização, permitindo assim um maior domínio destes custos e condições para reduzi-los.

A pesquisa de Bertolucci envolveu uma amostra de 25 empresas, que totalizaram 12% da população total, que juntas totalizaram em 1999, 48 bilhões de reais de faturamento e isso significava 2,2% do PIB. Estas empresas pertenciam a Associação Brasileira das Sociedades Abertas (ABRASCA).

Como o próprio Bertolucci (2003) afirma, foi uma amostragem pequena e foram separadas da seguinte forma:

- Empresas com receita operacional bruta até R\$ 100 milhões/ano;
- Empresas com receita operacional bruta superior a R\$ 100 milhões até R\$ 1 bilhão/ano;
- Empresas com receita superior a R\$ 1 bilhão/ano até R\$ 5 bilhões/ano;
- Empresas com receita superior a R\$ 5 bilhões/ano.

Esta pesquisa de Bertolucci foi a primeira feita no Brasil, relacionada com os custos de conformidade. Até então, no Brasil não existia nenhum trabalho relacionado a este tema, apenas o Congresso Internacional que aconteceu no Rio de Janeiro em 1989.

Para Bertolucci (2003), se os constituintes tivessem se preocupado com os custos dos contribuintes, eles teriam definido que a legislação básica aplicável a cada imposto seria federal, e aos Estados e Municípios, caberiam as regulamentações, aplicação da lei e arrecadação. E como consequência, os custos dos contribuintes seriam muito inferiores, principalmente para aquelas organizações que tem atuação em muitos Estados. Longo (1986:140), citado por Bertolucci (2003), propõe uma reforma tributária que reduza o número de impostos e contribuições parafiscais com

a adoção de poucos impostos abrangentes com baixas alíquotas e bases amplas de contribuintes, minimizando brechas fiscais, bitribuições, sonegação, etc.

A pesquisa realizada por Bertolucci constatou que os autores e acadêmicos nacionais, não têm se preocupado sobre a questão do custo de conformidade. Na opinião de Bertolucci (2003:122), esse fato decorre da fase de consolidação pela qual vem passando o sistema tributário e que tem despertado muito mais atenção dos estudiosos. O país saiu de um período longo de hiperinflação, que deixou tanto os legisladores tributários e contribuintes, muito desnorteados.

Em 2009, o Brasil apresenta uma inflação controlada (controle este que já vem sendo feito desde o Governo de Fernando Henrique Cardoso), e na expectativa de uma ampla reforma tributária, necessária e de fundamental importância para o crescimento e desenvolvimento do país.

Na verdade, os constituintes percebem a existência dos custos de conformidade, por motivos como o tempo envolvido para o atendimento as exigências do Fisco, necessidade de departamentos tributários com muitos recursos, entre outras coisas, mas não têm dado a devida atenção a estes custos, e tal atitude também não é muito comum nos países mais desenvolvidos. Mas surgem aí dois tipos de problemas para os contribuintes: Quais são os itens que compõem os custos de conformidade e como apurá-los?

Como calcular os tempos dedicados às atividades do conselho de administração, quando toma decisões de natureza tributária, passando pela diretoria, Recursos Humanos, Controladoria, Vendas, Almoxarifados, Jurídicos que têm parte de suas funções relacionadas com o cumprimento de obrigações tributárias.

Infelizmente a pesquisa de Bertolucci não permite conclusões relativas a um segmento como, por exemplo, o siderúrgico. Seria de extrema importância o conhecimento pelo setor siderúrgico de seus custos de conformidade, até mesmo para que tal fato seja um motivador para os outros setores buscarem conhecer seus custos e desta forma, possam exercer pressão sobre os legisladores, de forma que medidas possam ser tomadas visando a redução dos custos.

Citando novamente Sandford (1989:20), os custos de tributos podem ser classificados em 3 categorias que são nos próprios impostos, os custos de distorção e os custos dos recursos empregados para operar o sistema tributário, ou um tributo individual, e que poderiam ser poupados se os tributos não existissem.

É justamente nesta terceira categoria que o trabalho foca. Ademais, dentro desta categoria há dois tipos de recursos, mas atenta-se especificamente aos custos de conformidade na tributação, que pode ser compreendido como o custo de conformar sua atividade às normas tributárias, assumindo a forma estabelecida pelo poder público.

4 METODOLOGIA UTILIZADA

O método de pesquisa diz respeito aos passos que ela deverá seguir, de modo a alcançar seu objetivo específico.

A natureza da pesquisa refere-se à maneira como deverá ser realizada e aos objetivos a que se pretende chegar. Para Kerlinger (1979: 335), metodologia é “um termo geral significando maneiras diferentes de fazer coisas para propósitos diferentes, e inclui maneiras de formular problemas e hipóteses, métodos de observação e coleta de dados, e mensuração de variáveis e técnicas de análise de dados”.

O método dedutivo tem como característica geral partir de uma verdade universal para um conjunto de proposições particulares.

Na fase inicial do trabalho, utilizou-se o método dedutivo para o desenvolvimento de uma pesquisa teórica sobre a carga tributária no Brasil, comparações da carga tributária brasileira com a de alguns países, sobre os custos de conformidade, entre outras coisas.

A pesquisa teórica fundamenta-se em um levantamento bibliográfico que inclui a

seleção e interpretação de artigos publicados em revistas científicas, livros técnicos e trabalhos científicos (teses, dissertações e pesquisas), e ainda a pesquisa documental (Leis, Decretos, Medidas Provisórias, Instruções Normativas)

Em relação à pesquisa bibliográfica, Martins (2000:28) explica que “trata-se de estudo para conhecer as contribuições científicas sobre determinado assunto. Tem como objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto”.

Para o referido autor, a pesquisa documental “tem por finalidade reunir, classificar, distribuir os documentos de todo o gênero dos diferentes domínios da atividade humana”.

O objetivo das pesquisas bibliográfica e documental consiste em proporcionar subsídios para a preparação da pesquisa empírico-analítica.

Martins (2000:26) comenta que as pesquisas empírico-analíticas:

“são abordagens que apresentam em comum a utilização de técnicas de coleta, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativas. Privilegiam estudos práticos. Suas propostas têm caráter técnico, restaurador e incrementalista. Têm forte preocupação com relação causal entre variáveis. A validação da prova científica é buscada através de testes dos instrumentos, graus de significância e sistematização das definições operacionais.”

Foram necessários levantamentos *in-loco* de informações e dados relativos às áreas internas das empresas, bem como a utilização de questionários, que permitiram a obtenção de informações que somente através dos levantamentos *in-loco* não seria possível.

Como o estudo tem como foco empresas siderúrgicas, dentro da abordagem da pesquisa qualitativa, utilizaremos o estudo de caso, que por seu turno, é a análise profunda de uma unidade de estudo.

No entender de GODOY (1995b, p.25) visa ao exame detalhado de um ambiente, de um sujeito ou de uma situação em particular. É amplamente utilizado em estudos de administração, tem se tornado a modalidade preferida daqueles que procuram saber como e porque certos fenômenos acontecem ou dos que se dedicam a analisar eventos sobre os quais a possibilidade de controle é reduzida ou quando os fenômenos analisados são atuais e só fazem sentido dentro de um contexto específico.

Martins (2000:28) define estudo de caso como “(...) estudos intensivos do passado, presente e de interações ambientais de uma (ou algumas) unidade social: indivíduo, grupo, instituição, comunidade (...)”

A pesquisa foi realizada em três empresas siderúrgicas de Minas Gerais, sendo que uma é líder de mercado em seu segmento, com aproximadamente 85% do mercado. A segunda empresa é a maior fabricante em seu segmento das Américas e líder de mercado no Brasil, sendo muito bem reconhecida no mercado brasileiro e pertencente a um grande grupo siderúrgico mundial. A terceira empresa também é bem conceituada em seu segmento, e tem como seu principal sócio, a primeira empresa que foi citada aqui. Estas empresas tem suas despesas alocadas em Centros de Custos, específicos por Gerência Nível 1, o que permite a obtenção de diversas informações como por exemplo, compra de livros, revistas e jornais especializados, manutenção de advogados dedicados ao contencioso tributário da empresa, contratações de assessores tributários – advogados, economistas, contadores – para discutir, executar e controlar aspectos da tributação, entre outros.

Mas outras informações tais como o tempo gasto com as obrigações acessórias ao recolher contribuições previdenciárias e de imposto de renda na fonte por conta de seus funcionários, o tempo dedicado pelo Departamento Jurídico, Departamento de Produção, Logística, dentre outros, no que diz respeito à discussão de temas tributários só será possível através de questionários feitos aos gestores das áreas envolvidas.

Sendo assim utiliza-se a abordagem quantitativa, para a obtenção de informações das áreas citadas acima, pois são informações que não se conseguem através dos Centros de Custos. Para tal, utilizou-se questionários.

4.1 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

Por ser um estudo de caso os resultados e as conclusões obtidas são específicas das empresas estudadas, não podendo assim servir de inferência para outras empresas.

Inicialmente a intenção era o estudo de uma única empresa, mas posteriormente decidiu-se por aumentar a amostra, incluindo outras siderúrgicas e também uma fabricante de Ferro Gusa, o que permitiria mapear o segmento siderúrgico por completo.

Outro limitador foi o fator externo. A crise financeira que atingiu o mundo. Tal crise fez com que diversas empresas no Brasil e no mundo reduzissem sua produção, sendo o setor siderúrgico um dos mais afetados. Uma siderúrgica em Minas Gerais chegou a ter sua produção reduzida em 55% em dezembro de 2008. Muitas das siderúrgicas deram férias coletivas a seus funcionários e a maioria das empresas fabricantes de gusa em Minas Gerais paralisaram totalmente a produção.

As informações solicitadas no questionário da pesquisa também limitaram a pesquisa, pois as empresas não tinham prontas as informações solicitadas. Além disso, as empresas, a cada dia que passa, estão com seus departamentos mais enxutos e as demandas sobre os funcionários são enormes. Uma pesquisa que demandaria tempo, em uma época de crise financeira mundial, redução de demanda, de produção e de redução de pessoal, corria o risco de ser deixada de lado.

4.2 PESQUISA DE CUSTOS EM SIDERÚRGICAS MINEIRAS

Os custos de conformidade da tributação são percebidos pela maioria dos contribuintes de forma instintiva, como afirma Bertolucci (2003), devido ao tempo envolvido, preocupações ou custos em que cada um incorre. Em diversas empresas, é possível afirmar categoricamente que os departamentos tributários trabalham quase que na totalidade de seu tempo, para o fisco.

São muitas obrigações acessórias que devem ser entregues em diversas datas durante o mês, durante trimestres e algumas específicas anualmente. Estas obrigações vão aumentando à medida que uma empresa vai se expandindo dentro do território nacional. Se ela importa e/ou exporta, novas obrigações acessórias surgem. Só para ilustrar, muito dos municípios brasileiros instituíram a Declaração de Serviços (DES)⁸⁷, mas ao invés de buscarem uma declaração dentro dos mesmos padrões, linguagem, entre outras coisas, estes municípios apresentam DES completamente diferentes uma das outras, umas com mais exigências, outras com um grau menor de exigências; algumas possuem programas que devem ser baixados; já outras prefeituras permitem que a declaração seja feita via internet. Se uma empresa possui filiais em 20 municípios brasileiros, são 20 declarações diferentes, com legislações diferentes em datas diferentes para serem entregues.

Além disso, são numerosas solicitações, intimações, ações fiscais (tanto no âmbito municipal, estadual, como no federal). Um grande grupo siderúrgico, que possui filiais em 20 estados brasileiros, recebeu da Receita Federal do Brasil, na mesma semana, cerca de 11 intimações sobre o mesmo assunto, assunto este que envolve as áreas de Tecnologia da Informação (TI), Recursos Humanos (RH), Tributário, Contabilidade. O não atendimento a estas intimações geraria multas altíssimas, baseadas em porcentagem do faturamento total da empresa. Como hoje as empresas possuem departamentos muito enxutos, isso exige deste grupo um esforço imenso de recursos internos e também externos.

Contudo, não faz parte da cultura dar-lhes um tratamento sistemático, nem no Brasil e nem no mundo. Os custos de conformidade existem, e mesmo nos países mais

⁸⁷ Fonte: Autor

desenvolvidos, não é prática comum criar mecanismos e dispositivos para apurá-los ou controlá-los, segundo afirma Bertolucci (2003).

4.3 ESCOLHA DA POPULAÇÃO

Ao conhecer a pesquisa de Bertolucci surgiu o interesse em conhecer quanto seria o Custo de Conformidades do segmento siderúrgico, pois tal segmento é muito importante no país, tem atraído grandes grupos siderúrgicos para cá e também porque a maioria das empresas deste segmento atuam em praticamente todos os estados brasileiros, estão sujeitas à legislação destes estados, recolhem muitos impostos e também são grandes importadores e exportadores. Tais características permitem uma avaliação bem completa de todos os custos de conformidade que as empresas deste segmento incorrem.

O parque siderúrgico brasileiro compõe-se hoje de 26 usinas, administradas por 8 grupos empresariais⁸⁸. São eles:

1. ArcelorMittal Brasil - incluindo a ArcelorMittal Inox Brasil, ArcelorMittal Aços Longos e ArcelorMittal Tubarão;
2. Grupo Gerdau;
3. CSN;
4. Grupo Usiminas;
5. SINOBRAS;
6. V&M do Brasil;
7. Villares Metals;
8. Votorantim Siderurgia;

A privatização trouxe ao setor expressivo afluxo de capitais, em composições acionárias da maior diversidade. Assim, muitas empresas produtoras passaram a integrar grupos industriais e/ou financeiros cujos interesses na siderurgia se

⁸⁸ Fonte: Instituto Brasileiro de Siderurgia - IBS

desdobraram para atividades correlatas, ou de apoio logístico, com o objetivo de alcançar economia de escala e competitividade.

O parque produtor é relativamente novo e passa por um processo de atualização tecnológica⁸⁹. Está apto a entregar ao mercado qualquer tipo de produto siderúrgico, desde que sua produção se justifique economicamente. Em função dos produtos que preponderam em suas linhas de produção, as usinas podem ser assim classificadas:

- De semi-acabados (placas, blocos e tarugos);
- De planos aços carbono (chapas e bobinas);
- De planos aços especiais / ligados (chapas e bobinas);
- De longos aços carbono (barras, perfis, fio máquina, vergalhões, arames e tubos sem costura);
- De longos aços especiais / ligados (barras fio-máquina, arames e tubos sem costura).

As usinas siderúrgicas, na sua maioria, classificam-se segundo seu processo produtivo em integradas, semi-integradas e não integradas.

Usinas integradas operam três fases do processo siderúrgico: redução, refino e laminação. Produzem aço a partir de ferro-gusa líquido em Alto-Forno, a partir de minério de ferro, com uso de coque ou carvão vegetal como redutor. A transformação do gusa em aço (refino) é feita em forno de oxigênio.

Já as **usinas semi-integradas** operam duas fases; refino e laminação, a partir de fusão de metálicos (sucata, gusa e/ou ferro esponja) fundidos e refinados em forno elétrico.

Usinas não integradas não produzem aço. Dispõem de unidade de redução ou processamento.

⁸⁹ *Ibidem.*

4.3.1 PORQUE A SIDERURGIA MINEIRA?

Desde 2006 o Estado de Minas Gerais vem obtendo um crescimento superior ao crescimento do País e 2007 foi o quinto ano consecutivo de crescimento do PIB⁹⁰. Por aqui encontra-se grandes empresas, com importância nacional e também mundial. O Produto Interno Bruto (PIB) é o terceiro do país, representando 9,1% do PIB nacional, e em 2006, sua participação no PIB industrial brasileiro foi de 11,8% segundo informações do IBGE e Fundação João Pinheiro⁹¹.

Segundo o Instituto Brasileiro de Siderurgia (IBS)⁹², as empresas siderúrgicas de Minas Gerais encerraram o ano de 2007 com produção de 11,915 milhões de toneladas de aço bruto, representando 35,3% da produção nacional, e com 10,622 milhões de toneladas de laminados e semi-acabados, correspondendo a 33,6% do total fabricado pelas empresas do setor no país, mantendo a primeira posição entre os estados produtores para os dois produtos.

Tabela 9: Distribuição Regional da Produção de Aço Bruto - 2007

Estado	10 ³ t	Participação (%)
Minas Gerais	11.915	35,3
Rio de Janeiro	6.890	20,4
São Paulo	6.712	19,9
Espírito Santo	6.219	18,4
Rio Grande do Sul	815	2,4
Paraná	418	1,2
Bahia	389	1,1
Pernambuco	258	0,8
Ceará	167	0,5
BRASIL	33.782	100

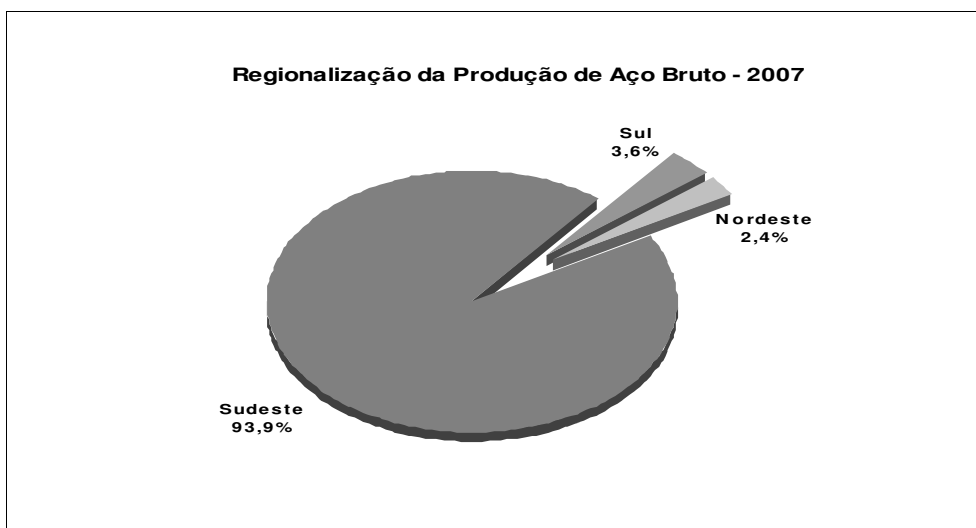
Fonte: IBS

⁹⁰ *Brummer comenta o crescimento mineiro*: Disponível em: <http://www.desenvolvimento.mg.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=175&Itemid=74>. Acesso em 07/05/2009.

⁹¹ Relatório – Fundação João Pinheiro

⁹² Fonte: Instituto Brasileiro de Siderurgia

Gráfico 6 : Regionalização da Produção de aço Bruto - 2007

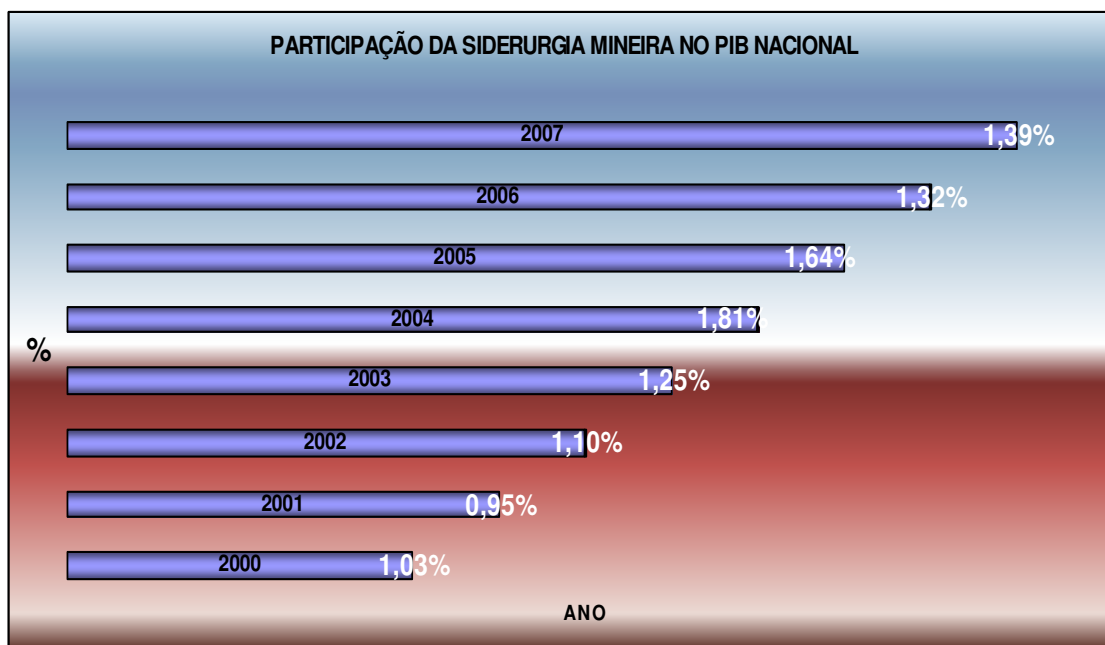


Fonte: IBS

Minas Gerais também é o maior produtor e exportador brasileiro de Ferro Gusa. Além disso, Minas Gerais é o maior produtor de Minério de Ferro (principal matéria prima do aço) do país, com 72,8% da produção nacional.

Além de ter mais de 35% da produção brasileira de aço bruto, ao compararmos Minas Gerais com o mundo, onde o Brasil aparece com 2,5% da produção mundial, somente Minas Gerais tem 0,93% da produção mundial de aço. E completando a importância de Minas Gerais na Siderurgia Nacional, das 26 usinas siderúrgicas do país, 10 usinas estão localizadas aqui e a participação destas siderúrgicas no PIB Nacional foi de 1,39% em 2007, conforme é possível observar no gráfico nº 8.

Gráfico 7: Participação da Siderurgia Mineira no PIB Nacional ao longo dos Anos



Fonte: Instituto Brasileiro de Siderurgia - IBS

4.4 DEFINIÇÃO DO QUESTIONÁRIO

Considerando que as empresas têm sido submetidas em quantidade cada vez maiores de poluição impressa e eletrônica, poluição esta produzida internamente ou recebida de terceiros e que não interessa e não é útil.

Considerando que as empresas possuem quadros de funcionários bem enxutos, com alta demanda de atividades e que as informações que seriam solicitadas, em sua grande maioria não estariam lapidadas, exigindo tempo para serem respondidas.

Considerando a realidade brasileira, que passava por um momento de crise, férias coletivas e incertezas do mercado, desenvolver um questionário bem estruturado, prático no envio e na devolução do mesmo seria primordial. Desta forma consideram-se alguns fatores:

- a. Por se conhecer bem três das empresas siderúrgicas pesquisadas e como se dava seu funcionamento interno em relação aos assuntos relativos a tributos, decidiu-se deixar de fora os diretores e conselhos de administração. Primeiro porque estas empresas possuem departamentos tributários bem estruturados, com alto grau de autonomia para decisões, ficando grande parte das decisões referentes a tributos, autos de infração, entre outros aos gerentes. Segundo, porque devido ao pouco envolvimento dos mesmos, a quantificação dos valores demandaria um tempo considerável, o que dificultaria ainda mais obter as respostas.
- b. Visando a praticidade do envio e de devolução dos questionários, os mesmos foram desenvolvidos em uma ferramenta do site Google, chamado Google Docs, que permite montar questionários de diversas formas, com espaço para apresentação do trabalho e que pode ser enviado e respondido pela Internet de forma rápida. Os resultados já eram lançados em uma planilha, o que facilitaria a tabulação dos dados.
- c. Os questionários foram montados baseados no questionário de Aldo Bertolucci, em seu livro “Quanto Custa Pagar Tributos” e também baseado em conceitos levantados por Sandford apud Bertolucci (2003). De acordo com os conceitos levantados, desenvolveu-se questionários específicos para algumas áreas da empresa, áreas estas onde acreditávamos estarem a maior incidência dos custos de conformidade. Estas áreas são: Tecnologia da Informação (TI), Recursos Humanos (RH), Auditoria, Jurídico, Contabilidade, Financeiro e Faturamento/Logística.
- d. Algumas perguntas dos questionários eram idênticas para todas as áreas, outras perguntas se diferenciavam, buscando atender a especificidade de cada área.
- e. Ao montar os questionários foram observados os vários itens de custo que podem compor os custos de conformidade e suas variáveis principais: os custos normais, operacionais e os custos decorrentes de mudanças na legislação chamados por Sandford de custos temporários. Desta forma, tal

como Bertolucci (2003), considerou-se que os custos temporários não são calculáveis, sendo no máximo, estimáveis. Assim, considerou-se aceitável receber uma estimativa da redução percentual que poderia diminuir os custos, estimando se o todo. Em todos os questionários, independente de qual área fosse, foi introduzida uma questão, onde o gestor, de acordo com a experiência e *filling*, informaria a porcentagem de economia que a não existência de alterações da legislação provocaria em seu processo.

Antes dos questionários serem enviados, foi feito um contato telefônico com algumas pessoas das empresas, buscando informações mais detalhadas sobre o funcionamento das mesmas, informações estas que permitiram estruturar os questionários de acordo com a realidade das empresas. Os processos de uma siderúrgica diferem em alguns aspectos quando comparados a uma empresa fabricante de Ferro Gusa. Por exemplo, uma empresa fabricante de gusa tem apenas um jurídico externo. Grande parte de seu processo contábil é feito por empresas terceirizadas e, por isso, algumas adequações nos questionários foram necessárias antes de enviá-los.

Outro ponto importante a salientar foi a de considerar a área de faturamento juntamente com a de logística, pois nas empresas pesquisadas, a área de logística é a responsável pelo faturamento, tendo apoio da Gerência Tributária.

Desta forma, chegou-se a questionários, definidos para cada área da empresa, que podem ser observados no anexo A.

O questionário utilizado por Bertolucci (2003) apresentava apenas 4 perguntas. Na primeira questão, era perguntado em qual atividade econômica a empresa se enquadrava, de acordo com o Código Nacional de Atividades Econômicas (CNAE). Tal pergunta era necessária, devido a diversidade das amostras obtidas por Bertolucci. No caso, não foi necessário, pois as amostras são pertencentes a empresas do segmento siderúrgico.

Para a segunda questão, Bertolucci (2003) questionava a Receita Bruta das empresas, baseadas no ano de 1999. Não utilizou-se esta pergunta no questionário,

pois tal informação da Receita Bruta das empresas pesquisadas foram obtidas nos balanços de 2007 das mesmas.

Já na terceira questão Bertolucci (2003) utilizou 21 itens que continham uma pergunta e uma *query* que dava três exemplos dos conceitos utilizados. Além disso, separou as perguntas em custos internos e custos externos.

No caso, optou-se por não fazer esta separação e dependendo da área na qual fosse enviado o questionário, as perguntas foram estruturadas de forma a englobar custos internos e externos.

Como é possível observar no anexo A, os questionários que foram construídos, apresentava junto às perguntas uma breve explicação do conceito, de forma a facilitar o entendimento dos gestores.

Como dito anteriormente, foram excluídas do questionário o Conselho de Administração, Conselho Fiscal e Diretoria, por causa das estruturas internas das empresas pesquisadas, a autonomia que as gerências gerais destas empresas possuíam no que diz respeito ao tratamento com tributos e assuntos concernentes aos mesmos.

Em todos os questionários a última pergunta era idêntica a pergunta n.º 4, do questionário de Aldo Bertolucci. Esta pergunta mensurava, na concepção do gestor, o quanto de economia poderia haver, caso não houvesse mais alterações na legislação.

Após a confecção dos primeiros questionários, os mesmos foram apresentados a alguns especialistas da área tributária de uma empresa siderúrgica, os quais analisaram todas as perguntas e sugeriram alterações de forma que os questionários ficassem mais didáticos e conseguissem captar da melhor forma possível os custos existentes.

A todas as empresas pesquisadas foi dada a garantia de confidencialidade, onde só seriam divulgados dados agregados e os nomes das empresas não seriam

divulgados. Infelizmente duas empresas, que no início se mostraram dispostas a responder, não sabemos se pelo grau de dificuldade do questionário ou outra razão, não responderam as questões.

4.5 A REALIZAÇÃO DA PESQUISA

Inicialmente a intenção era o estudo de uma única empresa, mas posteriormente decidiu-se por aumentar a amostra, incluindo outras siderúrgicas e também uma fabricante de Ferro Gusa, o que permitiria mapear o segmento siderúrgico por completo.

um fator externo dificultou a pesquisa. A crise financeira que sobreveio sobre o mundo. Tal crise fez com que diversas empresas no Brasil e no mundo reduzissem sua produção, sendo o setor siderúrgico um dos mais afetados. Uma siderúrgica em Minas gerais chegou a ter sua produção reduzida em 55% em dezembro de 2008. Muitas das siderúrgicas deram férias coletivas a seus funcionários e a maioria das empresas Fabricantes de Gusa em Minas Gerais paralisaram totalmente a produção.

Outro fator que dificultou a pesquisa estava relacionado com as informações solicitadas no questionário da pesquisa, pois ele solicitava informações que as empresas não tinham prontas e que talvez nunca tinham imaginado. Além disso, as empresas, a cada dia que passa, estão com seus departamentos mais enxutos e as demandas sobre os funcionários são enormes. Uma pesquisa que demandaria tempo, em uma época de crise financeira mundial, redução de demanda, de produção e de redução de pessoal, corria o risco de ser deixada de lado.

Sendo assim, RECEBERAM PRIORIDADE quatro empresas siderúrgicas em Minas Gerais, empresas estas ligadas aos segmentos de aços planos, longos e laminados a frio, bem como uma empresa fabricante de gusa.

No que se refere às empresas fabricantes de Ferro Gusa, a crise financeira que se abateu sobre o mundo e também sobre o Brasil, fez com que diversos fabricantes de

Ferro Gusa, cujos principais clientes reduziram a produção de aço, paralisassem sua produção por um longo período. Após diversas tentativas, conseguiu-se contato com uma fabricante de Ferro Gusa. Os primeiros contatos foram excelentes, mas a referida empresa após receber os questionários por e-mail, não se sentiu confortável em respondê-los, passando posteriormente a não responder mais os e-mails enviados.

Três siderúrgicas escolhidas, devido ao bom relacionamento com diversos gestores destas empresas, após um primeiro contato por telefone, receberam os e-mails com os questionários, que eram específicos por área, como TI, RH, Tributário, Financeiro, Contabilidade, Auditoria, Logística/Faturamento, entre outros.

Com a quarta siderúrgica buscou-se contato através da assessoria de imprensa desta empresa, que informou os telefones dos gestores. Após o primeiro contato telefônico e a obtenção dos endereços de e-mails, os questionários foram enviados. Alguns gestores responderam aos e-mails, para esclarecimento de dúvidas ou para informar que estavam direcionando os questionários para subordinados e mesmo após diversos e-mails solicitando os questionários respondidos e em muitas circunstâncias concedendo mais prazo para resposta aos questionários, nenhum deles foi respondido.

Desta forma, face à necessidade do término da pesquisa, optou-se por fazer o trabalho apenas com as três empresas que responderam aos questionários.

Em virtude das dificuldades encontradas pelos gestores o prazo de encerramento da pesquisa foi adiado muitas vezes, e se encerrou em 15/05/2009, com apenas 3 empresas respondendo os questionários, que são:

Uma siderúrgica líder de mercado em seu segmento em Minas Gerais e no Brasil, pela facilidade de acesso aos gestores da mesma. Esta siderúrgica que chamaremos de empresa "X", em 2007 teve faturamento de 4,9 bilhões de Reais, além de sede e fábrica em Minas Gerais, possui duas filiais em São Paulo e uma no Rio Grande do Sul. Tem aproximadamente 85% de participação no mercado brasileiro e em 2007 exportou cerca de 190 mil ton/ano, o que correspondeu a

25,5% de sua produção total, perfazendo um total de 1 bilhão de Reais, tem presença em mais de 50 países e atualmente aproximadamente 2.600 funcionários.

A segunda siderúrgica, que chamaremos de empresa “Y”, pertencente a um grande grupo siderúrgico estrangeiro, é a maior fabricante em seu segmento das Américas e líder de mercado no Brasil. A empresa “Y”, em 2007 teve um faturamento de 1,9 bilhões de Reais, tem oito filiais localizadas em Minas Gerais, três filiais no Rio de Janeiro, três filiais em São Paulo, três na Bahia e outra filial no Rio Grande do Sul. Possui aproximadamente 2.860 funcionários e exportou, em 2007, aproximadamente 75 mil ton/ano, o que correspondeu a 29% de sua produção total.

A terceira siderúrgica, também líder de mercado em Minas e no Brasil, em seu segmento, chamaremos de empresa “Z”. Esta empresa, em 2007, teve faturamento de 582 milhões de Reais, tem uma fábrica localizada em Minas, uma localizada em São Paulo e outra localizada no Rio Grande do Sul, totalizando uma capacidade instalada de 157 mil ton/ano. Exportou apenas R\$ 276.836,77, pois seu foco é o mercado interno até o momento. Possui aproximadamente 550 funcionários.

4.6 CONTROLE DURANTE A PESQUISA

Os questionários foram criados no Google Docs, o que permitia que os gestores pudessem responder as perguntas simplesmente acessando a internet ao clicar no link, de forma bastante rápida. Este sistema utilizado permitia ao pesquisador o acompanhamento de quem já havia respondido, hora e data das respostas. Além disso, era possível imprimir um resumo das respostas, bem como utilizar a planilha que o sistema oferecia, o que facilitava a compilação dos dados. Em alguns casos, alguns gestores confundiram os links com *SPAMS* ou vírus e acabaram deletando os e-mails. Por causa disso, alguns preferiram que os questionários fossem enviados nos corpo dos e-mails.

Nas três empresas que responderam aos questionários, as áreas de TI tiveram muita dificuldade para levantarem os custos, e até mesmo após esclarecimentos por telefone, continuavam encontrando dificuldades para levantar as informações

solicitadas, pois a maioria dos trabalhos executados são feitos por demanda, não sendo possível o levantamento dos tempos, em especial para área fiscal/tributaria.

5 RESULTADOS DA PESQUISA

Foram recebidas respostas válidas de 3 empresas, das 5 contatadas e e ao observar estas empresas, percebeu-se que duas encontravam com receita operacional bruta entre R\$ 1 bilhão/ano e R\$ 5 bilhões/ano. A terceira empresa possuía receita operacional superior a R\$ 100 milhões/ano só que inferior a R\$ 1 bilhão/ano. Bertolucci (2003) utilizou separação semelhante, devido a algumas empresas com receita operacional bruta até R\$ 100 milhões/ano apresentarem custos muito superiores, percentualmente, aos das companhias maiores.

A quantidade de empresas pesquisadas que compuseram a amostra representou apenas 30% da população da cadeia siderúrgica em Minas Gerais, em unidades físicas, mas se for levada em conta a produção de aço e a Receita Bruta, esse valor representaria aproximadamente 10% de toda a produção da siderurgia mineira. Além disto, na amostra, existem empresas muito bem conceituadas no âmbito estadual e nacional, sendo que duas delas líder de mercado nos segmentos que atuam.

Optou-se por apresentar os resultados das empresas individualmente e em um segundo momento, foram apresentados os resultados tal como Bertolucci (2003) apresentou em seu trabalho, para que desta forma, os resultados pudessem ser mais facilmente comparados. Sendo assim, os resultados da pesquisa são apresentados a seguir divididos em classes de receita bruta, da seguinte maneira:

- a) Todas as empresas.
- b) Empresas com receita operacional superior a R\$ 100 milhões/ano só que inferior a R\$ 1 bilhão/ano.
- c) Empresas com receita operacional bruta superior a R\$ 1 bilhão/ano até R\$ 5 bilhões/ano.

5.1 RESULTADOS POR EMPRESA

Tabela 10: Quanto custa pagar tributos? Empresa "Z"

Receita Bruta: 582.075.799,36		Empresa "Z"	
Área da Empresa	Valor	%Parcial	%Total
Auditoria	162.000,00	20,29	12,26
Recursos Humanos	84.000,00	10,52	6,36
Tributário	182.000,00	22,80	13,77
Contabilidade	262.500,00	32,88	19,86
Tesouraria	18.750,00	2,35	1,42
Tecnologia da Informação	0,00	0,00	0,00
Jurídico (Interno)	10.000,00	1,25	0,76
Arquivos	15.000,00	1,88	1,14
Logística/Faturamento	64.000,00	8,02	4,84
Total Custos Internos	798.250,00	100,00	60,41
Incidência sobre a Receita Bruta (%)	0,14		
Advogados	312.176,00	59,67	23,62
Despachantes	5.000,00	0,96	0,38
Informática	0,00	0,00	0,00
Despachantes Aduaneiros	180.000,00	34,41	13,62
Audidores/Consultores	26.000,00	4,97	1,97
Total Custos Externos	523.176,00	100,00	39,59
Incidência sobre a Receita Bruta (%)	0,09		
Total custos Conformidade	1.321.426,00		
Incidência sobre Receita Bruta (%)	0,23		
Economia Prevista	112.400,00		
Redução %	8,51		
Incidência sobre Receita Bruta (%)	0,02		

Fonte: Autor

A empresa "Z" tem Receita Bruta entre 100 milhões e 1 bilhão de Reais e seus custos de conformidade internos chegam a aproximadamente 60% dos custos de conformidade totais, onde as áreas de auditoria, tributário e contabilidade correspondem a quase 50% de todos os custos de conformidade da empresa. Os custos de conformidade totais representam 0,23% do total da Receita Bruta da empresa.

Se forem comparados os custos de conformidade desta empresa com os custos das empresas "X" e "Y", percebe-se que eles são quase o dobro do custo de conformidades das outras duas empresas pesquisadas, e apresentam a mesma tendência encontrada na pesquisa de Bertolucci, onde empresas com Receita Bruta

menores, tendem a ter custos de conformidade mais altos o que poderá ser melhor observado na tabela 19. Maiores detalhes serão apresentados a partir do item 6.3.

Tabela 11: Quanto custa pagar tributos? Empresa "Y"

Receita Bruta: 1.983.019.223,00		Empresa "Y"	
Área da Empresa	Valor	%Parcial	%Total
Auditoria	365.000,00	26,56	16,16
Recursos Humanos	62.355,00	4,54	2,76
Tributário	178.000,00	12,95	7,88
Contabilidade	122.000,00	8,88	5,40
Tesouraria	60.000,00	4,37	2,66
Tecnologia da Informação	0,00	0,00	0,00
Jurídico (Interno)	15.000,00	1,09	0,66
Arquivos	41.000,00	2,98	1,82
Logística/Faturamento	530.916,98	38,63	23,51
Total Custos Internos	1.374.271,98	100,00	60,86
Incidência sobre a Receita Bruta (%)	0,07		
Advogados	830.000,00	93,89	36,75
Despachantes	6.000,00	0,68	0,27
Informática	0,00	0,00	0,00
Despachantes Aduaneiros	16.000,00	1,81	0,71
Auditores/Consultores	32.000,00	3,62	1,42
Total Custos Externos	884.000,00	100,00	39,14
Incidência sobre a Receita Bruta (%)	0,04		
Total custos Conformidade	2.258.271,98		
Incidência sobre Receita Bruta (%)	0,11		
Economia Prevista	145.000,00		
Redução %	6,42		
Incidência sobre Receita Bruta (%)	0,01		

Fonte: Autor

A empresa "Y" apresentada na tabela 11, foi a empresa que menor custo de conformidade apresentou, apenas 0,11% da receita bruta. Tal como a empresa "Z", cerca de 60% de seus custos de conformidade totais, são internos, e o que chama bastante atenção são seus custos com a área de logística/faturamento que compreendem mais de 23% dos custos totais e advogados externos, que chega a quase 40% dos custos totais. Custo de conformidade elevado com advogados externos demonstrou ser uma tendência nas três empresas pesquisadas, já que as demandas tributárias aumentaram consideravelmente ao longo dos anos, fator este

comprovado em matéria divulgada na imprensa e já comentada nos capítulos anteriores.

Quando comparada com a pesquisa de Bertolucci (2003, p.136), a empresa “Y” está entre as empresas com receita operacional bruta superior a R\$ 1 bilhão/ano até R\$ 5 bilhões/ano, mas apresenta seus custos de conformidade aproximadamente 4 vezes menores (0,11%) que os valores encontrados por Bertolucci.

Percentualmente, caso a legislação tributária não mais se alterasse no Brasil, a empresa “Y”, das empresas pesquisadas, é a empresa cuja redução é a menor de todas, apenas 6,42%. Na pesquisa de Bertolucci (2003), este valor chega a 14,72%.

Mais adiante discutiu-se um pouco mais sobre a empresa “Y”, mas de forma conjunta com a empresa “X”, outra empresa com receita operacional bruta superior a R\$ 1 bilhão/ano até R\$ 5 bilhões/ano, o que nos permite fazer outras comparações com a pesquisa de Bertolucci (2003, p. 140).

Tabela 12: Quanto custa pagar tributos? Empresa "X"

Receita Bruta: 4.969.309.000,00		Empresa "X"	
Área da Empresa	Valor	%Parcial	%Total
Auditoria	477.000,00	13,27	6,13
Recursos Humanos	37.688,00	1,05	0,48
Tributário	1.681.919,90	46,80	21,62
Contabilidade	615.000,00	17,11	7,90
Tesouraria	161.929,12	4,51	2,08
Tecnologia da Informação	0,00	0,00	0,00
Jurídico (Interno)	125.000,00	3,48	1,61
Arquivos	95.680,00	2,66	1,23
Logística/Faturamento	399.800,00	11,12	5,14
Total Custos Internos	3.594.017,02	100,00	46,19
Incidência sobre a Receita Bruta (%)	0,07		
Advogados	2.838.144,28	67,79	36,48
Despachantes	18.000,00	0,43	0,23
Informática	45.500,00	1,09	0,58
Despachantes Aduaneiros	1.199.945,85	28,66	15,42
Auditores	85.000,00	2,03	1,09
Total Custos Externos	4.186.590,13	100,00	53,81
Incidência sobre a Receita Bruta (%)	0,08		
Total custos Conformidade	7.780.607,15		
Incidência sobre Receita Bruta (%)	0,16		
Economia Prevista	724.677,97		
Redução %	9,31		
Incidência sobre a Receita Bruta (%)	0,01		

Fonte: Autor

A empresa "X" (tabela 12), foi a empresa que apresentou resultado bem diferente das demais empresas pesquisadas e também muito diferente quando comparada com à pesquisa de Bertolucci (2003, p. 136). Esta empresa com receita operacional bruta próxima de 5 bilhões de Reais, possui os custos externos maiores que seus custos internos, onde que os custos com advogados externos chega a quase 40% dos custos totais da empresa, seguido pelos custos do departamento tributário (custos internos), com mais de 20% dos custos de conformidade totais da empresa.

A empresa "X" foi a empresa que apresentou maior custo com advogados externos, chegando a ser 3,3 vezes maior que a empresa "y", mas quando comparados com incidência sobre a receita operacional bruta, a empresa "y" apresenta uma percentagem maior de 0,27%. Mas seus custos com o departamento tributário chega a ser 3 vezes maior que a empresa "Y" e com despachantes a diferença é

extremamente superior. Analisando as duas empresas, a empresa “X” tem atuação intensa em importações e exportações. Exporta seus produtos para mais de 50 países e muitos de suas matérias-primas, como por exemplo, o coque (carvão mineral), é importado. Além disso, outra diferença entre estas empresas, é que a empresa “X” é uma siderúrgica integrada e a empresa “Y”, é uma siderúrgica semi-integrada.

Outro aspecto a destacar para a empresa “X” é que apresentou custos de conformidade superior ao da empresa “Y”, e se comparamos à pesquisa de Bertolucci, deveria ser o contrário, pois como afirma Bertolucci (2003, p. 142), as empresas menores são oneradas mais que proporcionalmente em seus custos de conformidade, isto é, quanto menor a receita, maior os custos de conformidade.

A seguir, são apresentados os resultados das empresas “X”, “Y” e “Z”, totalizados na tabela 13, e na tabela 14 as empresas com receita operacional bruta entre 01 bilhão de Reais e 5 bilhões de Reais/ano (empresas “X” e “Y”). Não apresentaremos tabela para as empresas com receita operacional bruta entre 100 milhões e 01 bilhão de Reais/ano, pois nesta classe de receitas há apenas a empresa “Z”, cuja tabela foi apresentada anteriormente (tabela 10), mas os principais aspectos referentes a ela serão discutidos juntamente com as demais.

Todas as Empresas

Tabela 13: Quanto custa pagar tributos? Todas empresas.

Receita Bruta: 7.534.404.022,36		Todas Empresas	
Área da Empresa	Valor	%Parcial	%Total
Auditoria	1.004.000,00	17,37	8,83
Recursos Humanos	184.043,00	3,18	1,62
Tributário	2.041.919,90	35,34	17,96
Contabilidade	999.500,00	17,30	8,79
Tesouraria	240.679,12	4,17	2,12
Tecnologia da Informação	0,00	0,00	0,00
Jurídico (Interno)	162.000,00	2,80	1,42
Arquivos	151.680,00	2,62	1,33
Logística/Faturamento	994.716,98	17,21	8,75
Total Custos Internos	5.778.539,00	100,00	50,81
Incidência sobre a Receita Bruta (%)	0,08		
Advogados	3.980.320,28	71,16	35,00
Despachantes	29.000,00	0,52	0,26
Informática	45.500,00	0,81	0,40
Despachantes Aduaneiros	1.395.945,85	24,96	12,27
Audidores/Consultores	143.000,00	2,56	1,26
Total Custos Externos	5.593.766,13	100,00	49,19
Incidência sobre a Receita Bruta (%)	0,07		
Total custos Conformidade	11.372.305,13		
Incidência sobre Receita Bruta (%)	0,15		
Economia Prevista	982.077,97		
Redução %	8,64		
Incidência sobre a Receita Bruta (%)	0,01		

Empresas com Receita Operacional Bruta anual entre R\$ 100 milhões e R\$ 1 bilhão

Ver tabela 10.

Empresas com Receita Operacional Bruta anual de R\$ 01 bilhão e R\$ 5 bilhões

Tabela 14: Quanto custa pagar tributos? Empresas com Receita Operacional Bruta anual de R\$ 01 bilhão e R\$ 5 bilhões

Receita Bruta: 6.952.328.223,00			
Área da Empresa	Valor	%Parcial	%Total
Auditoria	842.000,00	16,91	8,38
Recursos Humanos	100.043,00	2,01	1,00
Tributário	1.859.919,90	37,35	18,51
Contabilidade	737.000,00	14,80	7,33
Tesouraria	221.929,12	4,46	2,21
Tecnologia da Informação	0,00	0,00	0,00
Jurídico (Interno)	152.000,00	3,05	1,51
Arquivos	136.680,00	2,74	1,36
Logística/Faturamento	930.716,98	18,69	9,26
Total Custos Internos	4.980.289,00	100,00	49,55
Incidência sobre a Receita Bruta (%)	0,07		
Advogados	3.668.144,28	72,34	36,50
Despachantes	24.000,00	0,47	0,24
Informática	45.500,00	0,90	0,45
Despachantes Aduaneiros	1.215.945,85	23,98	12,10
Audidores/Consultores	117.000,00	2,31	1,16
Total Custos Externos	5.070.590,13	100,00	50,45
Incidência sobre a Receita Bruta (%)	0,07		
Total custos Conformidade	10.050.879,13		
Incidência sobre Receita Bruta (%)	0,14		
Economia Prevista	869.677,97		
Redução %	8,65		
Incidência sobre a Receita Bruta (%)	0,01		

Fonte: Autor

5.2 RELAÇÃO ENTRE OS CUSTOS DE CONFORMIDADE E O PRODUTO INTERNO BRUTO DE MINAS GERAIS

Bertolucci (2003) relacionou os custos de conformidade com o Produto Interno Bruto (PIB). Ele partiu da atividade econômica de cada empresa que respondeu a pesquisa feita por ele, definindo-se a classe mais adequada das categorias do IBGE. Além disso, utilizou também os valores adicionados das empresas, pois o PIB é calculado com base nestes valores, utilizando a relação valor da produção-valor adicionado.

A pesquisa de Bertolucci (2003) teve como amostra 25 empresas nacionais, mas neste estudo o foco são as siderúrgicas mineiras. Sendo assim, optou-se por considerar a relação entre os custos de conformidade e o PIB mineiro, mesmo sabendo que a siderurgia mineira teve participação de 1,39% no PIB brasileiro.

Desta forma para conseguir relacionar os custos de conformidade com o Produto Interno Bruto Mineiro (PIB), acessou-se o site da Fundação João Pinheiro, para obtenção de informações sobre o Valor Adicionado (VA) e do Produto Interno Bruto Mineiro (PIB) em 2006, no relatório do Centro de Estatísticas e Informações da referida Fundação.

Neste relatório são apresentados o PIB e VA de Minas Gerais de forma totalizados e também divididos por setores da economia mineira. Os setores são divididos em agropecuária, indústria e serviços. Em indústria, que é o segmento que nos interessa, é subdividida em extrativa mineral, transformação, construção e serviços industriais e utilidade pública.

A indústria de transformação participou com 18,55% em 2006, sendo que, produtos de metal participaram na indústria de transformação com 26,26% do total.

Sendo assim encontrou-se que o Valor Adicionado (VA) da Siderurgia era de R\$ 9.116.078.907 em 2006. Para o valor da Produção, acessamos o site do IBGE, economia, pesquisa industrial – empresa, tabelas, unidades locais, pesquisa

industrial anual – atividades 2006, dados gerais das unidades locais industriais, segundo o grupo de atividades (2006), tabela 3.4, códigos da CNAE, 27,2.

Nestas tabelas encontrou-se que o Valor da Produção da Siderurgia Nacional é R\$ 55.847.369.000. A siderurgia mineira corresponde a 37% da siderurgia nacional, o que corresponde a R\$ 20.663.526.530.

Considera-se também que os custos de conformidade das empresas pesquisadas em Minas Gerais representavam os custos de conformidade de toda a categoria mineira.

Além disso, como o estudo é apenas de um segmento, considerou-se os valores totais, não fazendo separação por categorias de receita bruta como fez Bertolucci (2003).

Tabela 15: Custos de conformidade da Siderurgia Mineira – incidência sobre o PIB

Descrição	Todas as Empresas
Receita Bruta Total da Categoria	7.534.404.022,36
Custos internos de Conformidade	5.778.539,00
Custos Externos de Conformidade	5.593.766,13
Custos totais de Conformidade	11.372.305,13
Economia Prevista em caso de estabilidade de normas (%)	8,64
Valor Adicionado (2006)	9.116.078.907
Valor da Produção (2006)	20.663.526.530
Relação valor da produção - valor adicionado	2,27
Custos de conformidade sobre receita bruta (%)	0,08
Custos de conformidade sobre o valor adicionado (PIB) (%)	1,87
Parcela do PIB correspondente aos Custos de conformidade	4.024.387.374

Fonte: Autor

Como foi utilizado apenas os números totais das empresas, por ser um único segmento, não foi possível observar se números apresentados na pesquisa confirmariam as tendências de pesquisas realizadas em outros países e também o que foi encontrado por Bertolucci (2003), onde os custos de conformidade apresentavam-se fortemente regressivos, penalizando as empresas menores. Mas é bastante perceptível que na empresa com Receita Bruta entre R\$ 100.000.000 e 01 bilhão, os custos de conformidade são quase o dobro dos valores encontrados na empresas com receitas superiores a um bilhão e também em relação a todas as empresas juntas.

Na última linha da tabela 15, é apresentada a porcentagem dos custos de conformidade sobre o valor adicionado multiplicado pelo valor do PIB mineiro em 2006, de R\$ 214.814.000.000. Corresponde ao custo hipotético que representariam para Minas Gerais os custos de conformidade se incidissem na porcentagem calculada.

5.3 PRINCIPAIS ASPECTOS A DESTACAR NA PESQUISA

Tal como os resultados encontrados por Bertolucci (2003), percebeu-se, nesta pesquisa, a regressividade dos custos de conformidade, principalmente na empresa com Receita Bruta entre 100 milhões e um bilhão de Reais. Os valores são aproximadamente o dobro dos valores encontrados nas empresas com Receita Operacional Bruta entre R\$ um bilhão e R\$ cinco bilhões.

Já para as empresas com Receita Operacional Bruta entre R\$ 1 bilhão e 5 R\$ bilhões, onde na pesquisa de Bertolucci (2003) era em torno de 0,48% da Receita Operacional Bruta, encontrou-se que os custos representam em torno de 0,15% da Receita Operacional Bruta. Mas salientamos que Bertolucci (2003) utilizou uma amostra com 25 empresas divididas em diversos estados e também em diversos segmentos e nossa pesquisa foi focada na Siderurgia Mineira.

Os principais custos de conformidade são Jurídico Externo, Controladoria (Contabilidade e Tributário) e Logística/faturamento, para todas as empresas, o que difere um pouco do que foi levantado por Bertolucci (2003), onde os principais custos são também os de Controladoria, jurídicos e também de informática.

Algo curioso na pesquisa foi a dificuldade que as empresas tiveram em quantificar os custos de conformidade na área de TI. Em uma das empresas com Receita Operacional Bruta entre R\$ 1 bilhão e 5 R\$ bilhões, cujo gestor não conseguiu quantificar custos, a área tributária, em seus custos constava um contrato com empresas terceiras de TI, que atendiam a área de TI em suas demandas de manutenção de software tributário e também para atendimento a intimações dos fiscos municipais, estaduais e federais.

Se a legislação não mudar mais, as empresas pesquisadas estimaram em 8,64% a redução de seus custos de conformidade, correspondentes a R\$ 982.077,97, ou a 0,01% da Receita Operacional Bruta.

As atividades de Controladoria (tributário e contabilidade) e Jurídico incidem em 28,17% dos custos de conformidade totais internos das empresas e em 34,39% na empresa menor.

Outro fato que chamou a atenção foram os valores referentes a advogados externos e despachantes aduaneiros. No primeiro caso, os custos chegam a 35% dos custos totais e a mais de 70% dos custos externos. Já os despachantes aduaneiros correspondiam a mais de 12% dos custos totais e mais de 24% dos custos externos. Só estas duas atividades, representam quase que a totalidade dos custos externos nas empresas.

Outro resultado que difere dos resultados encontrados por Bertolucci (2003), é que os custos internos e externos estão muito próximos em cerca de 50% para cada lado. Apenas na empresa com receita bruta entre 100 milhões e 01 bilhão, os custos internos se apresentam em torno de 60%, o que pode ser observado na tabela 16.

Tabela 16: Divisão dos custos de conformidade por categorias de receita Bruta

CATEGORIAS DE RECEITA BRUTA			
Atividades	De 101 a 1.000	De 1.001 a 5.000	Todas as Empresas
Auditoria	12,26	8,38	8,83
Tributário, Contabilidade e Jurídico	34,39	27,35	28,17
Logística/Faturamento	4,84	9,26	8,75
Outros Custos Internos	8,91	4,56	5,07
Total Custos Internos	60,41	49,55	50,81
Audidores/Consultores, Advogados	25,59	37,66	36,26
Despachantes	14,00	12,34	12,53
Outros Custos Externos	0,00	0,45	0,40
Total Custos Externos	39,59	50,45	49,19

Fonte: Autor

Uma das empresas com Receita Bruta entre 01 bilhão e 5 bilhões apresentou seus custos externos superiores aos custos internos. Um dos fatores que explica este fato é relacionado com os advogados externos, que correspondem a mais de 36% dos custos totais.

Em 2009, e como vem ocorrendo em anos anteriores, devido ao aumento da carga tributária, o avanço da tecnologia, fator este que permite ações mais rápidas do fisco, bem como uma redução do contingente de funcionários das empresas, o aumento de processos tributários junto ao fisco, justifica o aumento dos custos, principalmente com advogados externos.

O que explica tamanho custo somente com este item, pode ser a estrutura que uma empresa deste porte, com a Receita Bruta próximo a 5 bilhões, precisa manter para enfrentar as demandas do Fisco. Somente no âmbito da Receita Federal, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e INSS, a empresa possui dezenas de processos tributários, isso sem contar os processos em esfera judicial federal e estadual. Para obtenção de sua Certidão Negativa de Débitos (CND) no

âmbito federal, são analisados semestralmente mais de 50 processos e no âmbito estadual, cerca de 25 processos a cada trimestre.

As empresas pesquisadas encontraram muitas dificuldades durante o levantamento das informações, tanto é que não conseguiram quantificar os custos de conformidade na área de TI.

Todas as empresas pesquisadas encontraram muitas dificuldades para mensurar os valores, empresas estas com importância significativa em Minas Gerais e também no Brasil. Pelo valor demonstrado dos custos de conformidade que estas empresas estão sujeitas, seria muito interessante a necessidade de desenvolverem instrumentos mais adequados para mensurar estes custos.

Estas empresas juntas produziram em 2007 aproximadamente 1.481.295 toneladas de aço, o que corresponde a 13,95% da produção total de aços laminados e semi-acabados de Minas Gerais e 4,38% se comparado a produção total de aços no Brasil.

Os custos de conformidade das 3 empresas pesquisadas somam R\$ 11.372.305,13 e correspondem a 0,15% de sua receita bruta. Se a receita bruta corresponder a 2,27 vezes o valor adicionado que define o PIB (veja tabela 15), a incidência dos custos de conformidade sobre o PIB é 1,87%, equivalentes a pouco mais de R\$ 4 bilhões em valores de 2006. Custos estes repassados pelas empresas aos clientes. Custos que segundo Bertolucci (2003), reduzem a competitividade das empresas brasileiras e mineiras nas exportações.

Outro detalhe que chamou a atenção, fato este também levantado por Bertolucci (2003), a área de Recursos Humanos representa para o total das empresas apenas 1% e para a menor empresa cerca de 7% do total dos custos.

Apesar da pesquisa de Bertolucci apresentar valores baseados em 1999 e este trabalho apresentar valores referentes a 2007 e a segmentos específicos, achou-se por bem comparar os resultados, conforme é apresentado na tabela 17.

Tabela 17: Pesquisa atual x Pesquisa Bertolucci - Comparação entre os custos de conformidade internos e externos

CATEGORIAS DE RECEITA BRUTA			
Atividades	De 101 a 1.000	De 1.001 a 5.000	Todas as Empresas
Tt Custos Internos - Pes. atual	60,41	49,55	50,81
Tt Custos Externos - Pes. Atual	39,59	50,45	49,19
Tt Custos Internos - Bertolucci	77,6	80,6	79
Tt Custos Externos - Bertolucci	22,4	19,3	21

Fonte: Autor

Os custos internos encontrados por Bertolucci, quando comparados com os valores encontrados por esta pesquisa, apresentam valores bem diferentes. Na pesquisa de Bertolucci os custos internos giram em torno de 80% dos custos totais, enquanto que na pesquisa das empresas siderúrgicas, estes custos giram em torno de 50% dos custos totais. Em pouco mais de oito anos entre as pesquisas, aconteceu mudanças consideráveis entre os custos internos e externos.

Tabela 18: Pesquisa atual x Pesquisa Bertolucci – Comparação entre os custos de conformidade sobre a Receita Bruta

CATEGORIAS DE RECEITA BRUTA			
Atividades	De 101 a 1.000	De 1.001 a 5.000	Todas as Empresas
Custos de conformidade sobre a Receita Bruta - Pesquisa Atual	0,23	0,14	0,15
Custos de conformidade sobre a Receita Bruta - Pes. Bertolucci	0,68	0,48	0,32

Fonte: Autor

Já em relação aos custos de conformidade, quando relacionados com a receita bruta entre as duas pesquisas, a pesquisa de Bertolucci apresentou valores bastante superiores ao da pesquisa realizada nas siderúrgicas. Provavelmente esta diferença

se deu devido a pesquisa de Bertolucci apresentar uma amostra maior e também de âmbito nacional e de vários segmentos.

Mesmo que de forma puramente exemplificativa, este autor achou conveniente fazer mais algumas comparações entre os custos de conformidade sobre a receita bruta da pesquisa feita por Bertolucci e esta pesquisa, de forma a verificar se a regressividade apresentada na pesquisa de Bertolucci (2003), também se apresenta nesta pesquisa, apesar de que na pesquisa de Bertolucci (2003), a amostra utilizada englobava vários segmentos de economia brasileira com valores de 1999 e esta pesquisa estar focada apenas no segmento de Siderurgia e apresentar valores referentes a 2007.

Tabela 19: Regressividade dos custos de conformidade na Siderurgia Mineira e no Brasil

Bertolucci - em milhões de Reais		Pesquisa Atual (Siderurgia Mineira) - em milhões de Reais	
Receita Anual	Incidência a Receita (%)	Receita Anual	Incidência a Receita (%)
De 101 a 1.000	0,68	De 101 a 1.000	0,23
De 1.001 a 5.000	0,48	De 1.001 a 5.000	0,14
Todas as Empresas	0,32	Todas as Empresas	0,15

Fonte: Autor

Mesmo que de forma bem menor que na pesquisa de Bertolucci (2003), a tabela 19 apresenta para as empresa com receita bruta entre 100 milhões de Reais e um bilhão de Reais, regressividade dos custos de conformidade, mas de forma bem mais branda. Mas o que chamou mais a atenção foi o valor apresentado pelas empresas com receita entre 1 e 5 bilhões de Reais. Diferentemente do que apresentou a pesquisa de Bertolucci (2003), a incidência sobre a receita bruta não acompanhou o que demonstrou a pesquisa de Bertolucci, pois o valor foi inferior ao valor de todas as empresas.

6 CONCLUSÃO

O Brasil é um país onde a legislação, principalmente a tributária, muda diariamente, e são diversas alterações, enquanto que no mundo acontece uma alteração por semestre. Se comparados os departamentos tributários em empresas de países europeus, no Brasil estes são infinitamente maiores.

Uma empresa siderúrgica necessita de um departamento tributário considerável, entre funcionários próprios e terceiros, para conseguir atender toda a demanda do fisco, tais como confecção de guias de pagamentos, apuração de impostos, recolhimento de impostos, escrituração de notas fiscais, escrituração de livros fiscais, envio de declarações, atendimento a fiscalização, obtenção de certidões negativas, entre outras. Isso sem contar com empregados do setor de contabilidade, faturamento, Recursos Humanos, etc.

São aproximadamente 17 declarações enviadas, são mais de 30 tipos de impostos recolhidos mensalmente, além de diversas taxas, tais como florestais, IBAMA, de incêndio, isso sem contar os diversos livros (livro diário, livro razão, livro de registro e apuração do IPI, livro de registro e apuração do ICMS, etc) que precisam ser escriturados mensalmente para posterior entrega.

Toda esta demanda exigida dos contribuintes pelo fisco, gera um custo alto para as empresas, que precisam manter uma grande estrutura para conseguirem atender aquilo que é solicitado.

Estes custos são denominados custos de conformidade, ou seja, aqueles que incorrem os contribuintes para cumprir todas as formalidades que lhe são exigidas pela legislação tributária. Os custos de conformidade à tributação correspondem ao cumprimento das obrigações acessórias como também atendimento a fiscalizações, autuações e processos administrativos e judiciais, informações ao Fisco Federal, Municipal e Estadual, modificações nos softwares em função das modificações na legislação, entre vários outros

É perceptível que as empresas brasileiras ainda desconhecem de forma estruturada os custos de conformidade. Elas sabem existência destes custos e até entendem que estes são até representativos e percebem que ano após ano eles aumentam, mas não se preocupam em conhecê-los. Infelizmente os contribuintes (empresas), governo e o meio acadêmico ainda não iniciaram a discussão sobre custos de conformidade.

Bertolucci (2003) relata das dificuldades de obtenção de informações nas empresas que ele pesquisou e da mesma forma, passados seis anos, ao fazer a pesquisa nas siderúrgicas, encontramos muitas dificuldades, chegando a ponto de algumas áreas não conseguirem quantificar seus custos de conformidade.

A empresa com Receita Bruta entre R\$ 100 milhões e R\$ 1 bilhão parece sofrer mais com os custos de conformidade.

O Brasil possui muitos tributos, tributos estes que trazem consigo uma infinidade de obrigações acessórias que aumentam ainda mais os custos de conformidade. Segundo Bertolucci (2003), uma menor quantidade de tributos com bases mais amplas é mais conveniente e conseqüentemente permitem custos de conformidade menores.

Uma legislação mais estável é fator de economia para todas as empresas no país, levando a economia de 8% da Receita Bruta.

A divisão dos custos de conformidade internos e externos se comportaram de forma diferente, quando comparados com a pesquisa feita por Bertolucci (2003), onde os internos eram praticamente 80% dos custos totais. Já em nossa pesquisa, os custos internos e externos possuem valores mais próximos, mas o que chamou foram os custos internos das empresas com receita entre 1 bilhão e 5 bilhões, pois estes custos se apresentaram menores que os custos externos.

Os custos de conformidade incidentes sobre a receita bruta, nesta pesquisa apresentaram comportamentos bem parecidos com o que se apresentou na pesquisa de Bertolucci (2003), diferenciando-se apenas nas empresas com receita

bruta entre 1 bilhão e 5 bilhões de Reais, que deveriam ser menores quando comparados com os valores de todas as empresas, mas se apresentaram maiores, mas nada de forma significativa.

É de fundamental importância que as empresas se estruturarem para conhecerem de forma padronizada e metódica os custos de conformidade, de forma a tê-los controlados e conhecidos, de maneira que, possam buscar soluções para reduzi-los internamente e, até mesmo através das associações que as representam, intercedendo assim junto aos governos, para que um trabalho seja feito para a redução destes custos.

Nas empresas pesquisadas, estes custos representaram mais de R\$ 11 milhões, valores bastante consideráveis, levando em conta que são valores que são deixados de serem investidos na produção. Além do mais, nos tempos atuais de crise, onde diversos esforços são feitos para a redução de custos, conhecendo bem estes custos, é mais um ponto para se buscar economias.

Entende-se que estes custos podem ser maiores do que os apresentados na pesquisa, já que as áreas de Tecnologia da Informação (TI) não conseguiram mensurar os valores dos custos de conformidade e se levamos em consideração que, com as novas obrigações impostas às empresas, com o advento da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), o investimento feito pelas empresas com software, consultores, disponibilização de pessoal interno para as configurações e testes, desenvolvimento de novos programas, treinamentos, insumos e viagens, são consideráveis, e, além disso, a estrutura necessária para atualização e manutenção destes novos sistemas, a tendência são estes custos aumentarem nos próximos anos, elevando assim os custos de conformidade totais de forma considerável.

Sendo assim, conhecer os custos de conformidade é de suma importância para as empresas, pois este conhecimento vai gerar economia. Os meios acadêmicos, bem como os órgãos representativos das empresas, tais como federações, institutos, entre outros, desenvolvendo estudos sobre os custos de conformidade, podem, juntamente com as empresas, influenciarem as administrações públicas tributárias,

de forma que se consiga obter redução de mudanças na legislação, bem como quando uma alteração acontecer, esta seja menos onerosa possível ao contribuinte.

O tema custos de conformidade dos Tributos, apesar de ser discutido mundialmente desde 1988, não é muito discutido no Brasil por parte dos pesquisadores, governantes, entidades de classes; por parte das empresas o desconhecimento é muito grande e recomendamos uma nova pesquisa com o setor siderúrgico, mas uma pesquisa com mais empresas, de forma a mapear todo este setor, possibilitando condições para as empresas siderúrgicas conhecerem melhor seus custos de conformidade, além de terem subsídios para, juntamente com entidades de classe, intercederem junto ao fisco, para quando de alterações na legislação, se preocupem com este tipo de custo.

Recomenda-se, também uma pesquisa com as empresas fabricantes de Ferro Gusa. Estas empresas também fazem parte do setor siderúrgico, mas possuem uma estrutura bem diferente das siderúrgicas normais e em Minas Gerais possuem até uma Instrução Normativa, fato este que permite reduções consideráveis de questionamentos tributários por parte do fisco estadual mineiro.

7 BIBLIOGRAFIA

Éramos: Coadjuvantes. Estamos: Em Evidência. Seremos: Protagonistas? In: 3ª Edição da Pesquisa de Líderes Empresariais Brasileiros. São Paulo: PricewhitehouseCoopers: 2007.

Globalização e Gestão de Complexidades. In: 2ª Edição da Pesquisa de Líderes Empresariais Brasileiros. São Paulo: PricewhitehouseCoopers: 2006.

Governança: Criação de Valor e Competitividade. In: 1ª Edição da Pesquisa de Líderes Empresariais Brasileiros. São Paulo: PricewhitehouseCoopers: 2005.

Education at a Glance 2007. Disponível em: <http://www.oecd.org/document/30/0,3343,en_2649_39263238_39251550_1_1_1_1,00.html>. Acesso em: 13 de mar. de 2009.

Brasil: O Estado de Uma Nação. Rio de Janeiro: Ipea, Cap. 1, 2005.

Brasil: O Estado de Uma Nação. Rio de Janeiro: Ipea, Cap. 1 e 7, 2006.

ALBUQUERQUE, Marcos C. C. de. ***A Verdade Sobre o Imposto Único.*** São Paulo: LCTE, 2003, p. 86.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi. ***Carga Tributária Brasileira em 2006.*** Curitiba: IBPT, 2006.

_____. ***Estudo sobre os dias Trabalhados Para Pagar Tributos e a Ineficiência do Governo.*** Curitiba: IBPT, 2006.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; STEINBRUCH, Fernando; AMARAL, Leticia Mary Fernandes do. ***Carga Tributária sobre Salários no Brasil, Base 2005***. Curitiba: IBPT, 2006.

_____. ***Carga Potencial Brasileira***. Curitiba: IBPT, 2006.

_____ et al. ***Quantidade de Normas Editadas No Brasil: 18 Anos da Constituição Federal de 1988***. Curitiba: IBPT, 2005.

_____. ***Estudo sobre os dias Trabalhados Para Pagar Tributos***. Curitiba: IBPT, 2007.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. ***Quanto Custa Pagar Tributos***: São Paulo: Ed. Atlas, 2003.

BOLTON, Clare; CHASTEL, Arnaud; YOUNG, Ted. ***Global Retail e Consumer Tax Benchmarking Survey - 2004***. Estados Unidos da América: PricewhitehouseCoopers, 2004.

BRASIL. **Ajuste SINIEF, Nº 07**, 30 set. 2005. Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/CONFAZ/confaz/Ajustes/2005/AJ_007_05.htm>. Acesso em : 17 nov. 2008.

BRASIL. **Ato COTEPE Nº 14**, 12 jun. 2007. Dispõe sobre as especificações técnicas da Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE e dos Pedidos de Concessão de Uso, Cancelamento, Inutilização e Consulta a Cadastro, via WebServices, conforme disposto no Ajuste SINIEF 07/05. Disponível em: <www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos_cotepe/2007/AC014_07.htm>. Acesso em: 17 nov. 2008.

BRASIL. **Ato COTEPE Nº 45**, 21 nov. 2008. Altera o Anexo Único ao Ato COTEPE/ICMS Nº 09/08, que instituiu o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital - EFD, a que se refere a cláusula primeira do Convênio ICMS 143/06. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Atos/Atos_Cotepe/2008/ac045_08.htm>. Acesso em: 10 abr. 2009.

BRASIL. **Convênio ICMS, nº 143**, 15 dez. 2006. Institui a Escrituração Fiscal Digital - EFD. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/CONFAZ/confaz/Convenios/ICMS/2006/CV143_06.htm>. Acesso em 10 abr. 2009.

BRASIL. **Decreto, nº 6.022**, 22 jan. 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2007/dec6022.htm>>. Acesso em 10 abr. 2009.

BRASIL. Emenda Constitucional nº.37, 12 jun.2002. Dispõe da alteração dos artigos 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os artigos 84,85,86,87 e 88 ao ato das disposições constitucionais transitórias. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, p.000001, 13 jun.2002.

BRASIL. **Lei Complementar nº.116**, 31 jul. 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, p.021773, 01 ago.2003. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp116.htm>>. Acesso em 10 abr. 2009.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 87**, 13 set.1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e da comunicação, e da outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, p.018261, 16 set.1996.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 102**, 11 jul.2000. Altera dispositivos da Lei Complementar 87, de 13 de Setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e da comunicação, e da outras providências . **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, p.000001, 12 jul.2000.

BRASIL. **Lei nº. 9.363**, 13 dez. 1996. Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e da outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, p.027124, 17 dez.1996.

BRASIL. **Lei nº. 9.715**, 25 nov. 1998. Dispõe sobre as contribuições para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público - PIS/PASEP, e da outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, p.000002, 26 nov.1998.

BRASIL. **Lei nº. 10.276**, 10 set. 2001. Dispõe sobre o ressarcimento das contribuições para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público – PIS/PASEP e para a seguridade social – COFINS incidentes sobre insumos utilizados na fabricação de produtos destinados a exportação. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, p.000002, 11 set.2001.

BRASIL. **Medida Provisória nº. 66**, 29 ago. 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os programas de integração social (PIS) e de formação do patrimônio do servidor público (PASEP), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócio jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e da outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, p.000001, 30 out.2002.

BRASIL, **Decreto nº. 2.637**, de 25 de junho de 1998. Regulamenta o Imposto sobre produtos industrializados. São Paulo: IOB, 2001.

BRASIL. **Protocolo ICMS, nº 10**, 18 abr. 2007, alterado pelo Protocolo ICMS, nº 30 de 06 jul. 2007. Disponível em: <
http://portalnfe.fazenda.mg.gov.br/downloads/comunicado_NFe.pdf>. Acesso em 10 abr. 2009.

BRESSER-PEREIRA, Luis Carlos; PACHECO, Regina Silvia. **A Reforma do Estado Brasileiro e o Desenvolvimento**: Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado. Nº 3 – setembro/outubro/novembro de 2005.

BRUM, Argemiro J. **Desenvolvimento Econômico Brasileiro**: Petrópolis: Ed. Vozes, 25ª edição, 2008.

COCHRANE, Teresinha Maria Cavalcanti. **A Realidade da Carga Tributária Brasileira**. Jornal do Povo. 13 de Agosto de 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, jan/junho 2005.

ECO, Umberto. **Como Se Faz Uma Tese**. São Paulo: Ed. Perspectiva, 2000.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e Desenvolvimento Econômico Regional: Um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. Tese de mestrado apresentada à Unniversidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2006.

FEIJÓ, Ricardo. **Desenvolvimento Econômico: Modelos, Evidências, Opções Políticas e o Caso Brasileiro**: São Paulo: Ed. Atlas, 2007.

GASPAR, Walter. **ICMS Comentado**. 5.ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1997.

GABRIEL, Sérgio. **Reforma Tributária e o Desenvolvimento Econômico**. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4405>. Acesso em: 14 de Jul. de 2008.

GODOY, Arilda S., **Pesquisa Qualitativa – Tipos Fundamentais**, In Revista de Administração de Empresas, v.35, n.3, Mai./Jun. 1995b, p. 20-29.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James e JAY, John. **O Federalista**, tradução de Hiltomar Martins Oliveira. Belo Horizonte: Ed. Líder, 2003.

HIGUCHI, Hiromi et. al. **Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e prática**, São Paulo: Atlas, 2000.

IGNÁCIO, Laura. **Brasil é Líder em Burocracia**: Gazeta Mercantil, 26 de novembro de 2007, p. A10.

JIMÉNEZ, Juan Pablo. **O Papel da Política Tributária diante da Crise Global: Conseqüências e Perspectivas**. CEPAL. Montevideu, 2009.

JR, Thomaz Wood. **Gestão Empresarial: Oito Propostas para o Terceiro Milênio**. São Paulo: Ed. Atlas, 2001.

KERLINGER, Fred Nichos. **Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais** – um tratamento conceitual. (tradução Helena Mendes Rotundo) São Paulo: E.P.U. – EDUSP, 1979.

KEYNES, John Maynard. **Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda** (*General theory of employment, interest and money*). Tradutor: CRUZ, Mário Ribeiro da. São Paulo: Editora Atlas, 1992.

LAHOZ, André; CAETANO, José Roberto. **O Imposto que Esmaga**: Disponível em: <http://portalexame.abril.com.br/revista/exame/edicoes/0748/m0054328.html>. Acesso em: 09 de ago. de 2008.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Reforma Tributária no Brasil: entre o Ideal e o Possível**. Rio de Janeiro: Ipea, 1999.

LULA, Edla. **Quem Vai Pagar a Conta**. Revista Desafios: São Paulo, maio de 2008.

MANTEGA, Guido. **A Reforma Tributária e o Desenvolvimento**. Relatório do Ministério da Fazenda, em 27 de fevereiro de 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

MELO, José Eduardo Soares. **Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS E COFINS)**. São Paulo: Ed. Dialética, 2004.

NETO, Anselmo Chaves; SANVICENTE, Antonio Zoratto e Outros. **Gestão Empresarial: Finanças**. São Paulo: Ed. RAE, 2004.

OLIVEIRA, Angelina Mariz de. **Ação Direta de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Ed. Dialética, 2005.

PASTORE, José. **Reajuste do funcionalismo teto ou piso**. Publicado em O Estado de São Paulo, 16/09/2008. Disponível em: <http://www.josepastore.com.br/artigos/rt/rt_263.htm>. Acesso em: 26 de jun. de 2009.

PASTORE, José. **O Futuro das Relações do trabalho: Para onde o Brasil quer ir?** Apresentado no Fórum de Relações do Trabalho, Salvador, 08/06/2006, Disponível em: <http://www.josepastore.com.br/artigos/rt/rt_152.htm>. Acesso em: 26 de jun. de 2009.

PASTORE, José. **Encargos Sociais no Brasil e no Exterior - uma avaliação crítica**. São Paulo: Ed. SEBRAE,1994.

PINHEIRO, Armando Castelar, GIAMBIAGI, Fábio. **Rompendo o Marasmo. A Retomada do Desenvolvimento no Brasil**: Ed. Campus, 2ª Edição, 2006.

SADDI, Jairo e CASTELAR, Armando. **Direito Economia e Mercados**. São Paulo: Ed. Atlas, 2005.

SALGADO, Lúcia Helena; MOTTA, Ronaldo Seroa da. **Marcos Regulatórios no Brasil: O que foi feito e o que falta fazer**. Rio de Janeiro: Ipea, 2005.

SALOMÃO, Alexa; NAPOLITANO, Giuliana. **O Peso Do Caos Tributário**: Ed. Abril, Revista Exame, Agosto de 2005, p. 100-104.

SANDFORD, Cedric; GODWIN,Michael; HARDWICK, Peter. **Administrative and Compliance Costs of Taxation**. Bath, Reino Unido: Fiscal Publications, 1989.

_____. **Administrative and Compliance Costs of Taxation**. In: ASSOCIATION FISCALE INTERNATIONALE. Cahiers de Droit Fiscal International. Roterdã, Holanda: Kluwer Law, 1989. Cap. 1, p.19-39.

SECCO, Alexandre; LIMA, João Gabriel de. **Para Tirar a Fera da Sala**: Disponível em: <http://veja.abril.com.br/030903/p_036.html>. Acesso em: 15 de Jul. de 2008.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Ed.: Dialética, 2005.

SISCÚ, João; PAULA, Luiz Fernando de; MICHEL, Renaut. **Por que um Novo Desenvolvimentismo?** Jornal dos Economistas nº. 186, janeiro de 2005, p. 3-5.

SOARES, Lucila; BRASIL, Sandra. **O Peso do Estado**: Ed. Abril, Revista Veja, outubro de 2006, p. 70-77.

SOUZA, Dácio Antonio Machado de, JUNIOR, Waldemar Vicente. Brasil – **As “muralhas” que dificultam o País do futuro (a utopia do crescimento factível sustentável)**. SEGET, Resende, 2005.

SOUZA, Jorge Luiz de. **Novo Rumo no Conflito Entre Tributação e Crescimento**. Revista Desafios: São Paulo, março de 2008.

SOUZA, Nilson Araújo de. **Economia Brasileira Contemporânea: De Getúlio a Lula**. São Paulo: Ed. Atlas, 2007.

ROSA, Dênerson Dias. **“Reforma Tributária e a Federalização do ICMS”**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/1050/Reforma-Tributaria-e-a-federalizacao-do-ICMS>>. Acesso em: 15 de abr. de 2009.

VARSANO, Ricardo et al. **Substituindo o PIS e a COFINS - e por que não a CPMF? - por uma contribuição não cumulativa**. Artigo. 2001.

ANEXO A QUESTIONÁRIOS ENVIADOS AOS GESTORES DAS EMPRESAS