



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO – FEAACS
MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA**

Glavany Lima Maia

**CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO:
UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA ESTADUAL DE SANEAMENTO**

**FORTALEZA
2007**

GLAVANY LIMA MAIA

**CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO:
UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA ESTADUAL DE SANEAMENTO**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do Título de Mestre em Controladoria.

Orientadora: Professora Dra. Maria Naiula Monteiro Pessoa

FORTALEZA
2007

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

M186c Maia, Glavany Lima.

Custos de conformidade à tributação : um estudo de caso em uma empresa estadual de saneamento /
Glavany Lima Maia. – 2007.
154 f.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração,
Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2007.
Orientação: Prof. Dr. Maria Naiula Monteiro Pessoa.

1. Tributos. 2. Carga tributária. 3. Custos de conformidade à tributação. I. Título.

CDD 658

GLAVANY LIMA MAIA

**CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO:
UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA ESTADUAL DE SANEAMENTO**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do Título de Mestre em Controladoria.

Fortaleza, ____/____/____

BANCA EXAMINADORA:

Prof.^a Dra. Maria Naiula Monteiro Pessoa
Orientadora
Universidade Federal do Ceará

Prof. Dra. Sandra Maria dos Santos
Coordenadora do Mestrado Profissional em Controladoria
Universidade Federal do Ceará

Prof. Dr. Hugo Osvaldo Acosta Reinaldo
Universidade Federal do Ceará

AGRADECIMENTOS

A Deus, por todas as graças que me são concedidas, diariamente, e por ter colocado em minha vida muitas pessoas especiais que tiveram grande parcela de contribuição nessa vitória.

Ao Ângelo, pelo encontro, pelo amor, estímulo e torcida, sempre. Ainda pela paciência e conforto nas horas mais difíceis.

Aos meus pais, Socorro e Edivaldo, por terem me conduzido no caminho da dignidade e me incentivado a prosseguir nessa jornada, enfrentando os obstáculos.

Aos meus irmãos, Gladia, Glawther, Glaucianne e Glaucilene, pela amizade, carinho, compreensão e apoio.

Aos amigos da Vieira, Marques, Feitosa Consultores (VMF), pelo incentivo e apoio, em especial, a Orlando Vieira e Marilene Feitosa.

Aos professores do Mestrado, pelos valiosos ensinamentos, e de modo muito especial, à professora Naiula, minha orientadora, pela confiança e estímulo.

Aos colegas do Mestrado, pelo convívio e troca de experiências, tornando o curso mais enriquecedor e, ao mesmo tempo, mais agradável.

Aos colaboradores da CAGECE, pela participação nesta pesquisa.

Aos amigos, por compartilharem comigo momentos importantes para a conquista desse ideal, e a todos aqueles que, de maneira direta ou indireta, contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

Os custos de conformidade à tributação correspondem aos dispêndios incorridos pelos contribuintes no cumprimento das determinações legais tributárias. Incluem os custos de tempo e recursos consumidos em atividades, como cálculo e retenção de impostos e contribuições, preenchimento de declarações, atendimento a fiscalizações, e os gastos em planejamento tributário, pesquisas e treinamentos, entre outros. O tema tem atraído o interesse internacional, com o desenvolvimento relativamente recente de pesquisas no mundo, mas ainda há poucos estudos no Brasil. Este trabalho objetiva, através de pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso, analisar a percepção de gestores e colaboradores de uma empresa estadual de saneamento a respeito dos custos de conformidade à tributação. Os resultados obtidos através de questionários estruturados e entrevistas semi-estruturadas mostram que há uma percepção intuitiva da existência dos custos de conformidade à tributação, e de seu crescimento, principalmente em decorrência da complexidade e instabilidade das normas fiscais, pois não há apuração ou controle desses custos na empresa pesquisada. Embora haja o reconhecimento dos pesquisados sobre a importância do tema, ainda não se trata de um assunto discutido dentre as questões tributárias da companhia, que prioriza o planejamento fiscal para a redução dos tributos.

Palavras-chave: Tributos. Carga tributária. Custos de conformidade à tributação.

ABSTRACT

The compliance costs of taxation correspond to the costs incurred by taxpayers in meeting the legal tax requirements. They include the costs of time and resources consumed in activities, such as the calculation and retention of taxes and contributions, filling the returns, dealing with the tax authority audit, and expenses on tax planning, research and training, among others. The subject has attracted international interest, with the relatively recent development of researches around the world, but there are still few studies about this topic in Brazil. This work aims, by means of bibliographical and documental research and case study, to assess the perception of managers and collaborators of a state company of sanitation with respect to the compliance costs of taxation. The results obtained with structured questionnaires and semi-structured interviews show that since there is no investigation or control of the compliance costs of taxation in the evaluated company, there is an intuitive perception of not only the existence of these costs but also their growth, mainly due to the complexity and instability of fiscal rules. Although the interviewed people agree on the importance of the subject, it is still not a tax matter usually discussed within the evaluated company, which prioritizes the fiscal planning aiming the taxes reduction.

Keywords: Taxes. Tax burden. Tax compliance cost.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Custos dos tributos.....	39
Figura 2	Principais tipos de custos de conformidade (econômicos) na tributação da renda pessoal.....	41
Figura 3	Principais tipos de custos de conformidade (econômicos) na tributação das empresas.....	42
Figura 4	Tributos e competências tributárias no Brasil.....	55
Figura 5	Representação da Diretoria Colegiada da CAGECE.....	87
Figura 6	Diretoria de Planejamento e Controle.....	94
Figura 7	Diretoria de Gestão Empresarial.....	95
Figura 8	Diretoria da Presidência.....	96

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Comparação <i>ranking</i> dos países.....	33
Quadro 2	Principais programas federais em saneamento na década de 1990.....	65

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Evolução da carga tributária brasileira.....	28
Gráfico 2	Carga Tributária Bruta: 2000 a 2005.....	29
Gráfico 3	Distribuição da Carga Tributária Global 2005 por maiores tributos.....	30
Gráfico 4	Evolução da carga tributária federal e do PIS-COFINS.....	75
Gráfico 5	Impacto do PIS e da COFINS nos investimentos das CESB.....	76
Gráfico 6	Resultado líquido da CAGECE no período 2002 a 2005.....	88

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Carga tributária mundial em relação ao PIB.....	31
Tabela 2	Incidência de custos de conformidade e de administração sobre o PIB no Congresso IFA 1988.....	50
Tabela 3	Estimativa dos custos de conformidade do imposto de renda federal das empresas nos Estados Unidos.....	52
Tabela 4	Custos de conformidade das companhias abertas – incidência sobre o PIB.....	57
Tabela 5	Organização da prestação dos serviços de saneamento básico.....	68
Tabela 6	Níveis de atendimento urbano com água e esgotos dos prestadores de serviços participantes do SNIS em 2005, segundo a região geográfica.....	69
Tabela 7	Dados gerais de abastecimento de água – Ceará e Região Metropolitana de Fortaleza – 1998-2004.....	72
Tabela 8	Domicílios particulares permanentes, segundo as formas de esgotamento sanitário – 1998-2004.....	73
Tabela 9	Relação entre a função exercida na empresa e a formação acadêmica.....	97
Tabela 10	Fontes de complexidade da legislação tributária.....	97
Tabela 11	Ações da empresa para lidar com as alterações da legislação tributária.....	99
Tabela 12	Grau de participação das áreas da empresa nas questões tributárias.....	99
Tabela 13	Nível de recursos destinados aos serviços externos voltados às questões tributárias.....	100
Tabela 14	Principais atividades relacionadas aos custos de conformidade à tributação.....	101
Tabela 15	Percepções sobre o cenário tributário brasileiro e sobre os custos de conformidade à tributação.....	102

LISTA DE ABREVIATURAS

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
AESBE	Associação das Empresas de Saneamento Básico Estaduais
ARCE	Agência Reguladora de Serviços Públicos Delegados do Estado do Ceará
ATAX	Programa de Estudos da Tributação Australiana
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BNH	Banco Nacional da Habitação
CAGECE	Companhia de Água e Esgoto do Ceará
CENOFISCO	Centro de Orientação Fiscal
CEP	Coordinated Examination Program
CESB	Companhia Estadual de Saneamento Básico
CIC	Coordinated Industry Case program
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CIT	Corporate Income Tax
CND	Certidão Negativa de Débito
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COGERH	Companhia de Gestão dos Recursos Hídricos
CPMF	Contribuição sobre Movimentações Financeiras
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DACON	Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DDS	Declaração Digital de Serviços
DGE	Diretoria de Gestão Estratégica (da CAGECE)
DIPJ	Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica
DIRF	Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
DPC	Diretoria de Planejamento e Controle (da CAGECE)
EUA	Estados Unidos da América

FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FMI	Fundo Monetário Internacional
GCONT	Gerência de Controladoria (da CAGECE)
GESEF	Gerência de Estudos e Estratégia Econômico-Financeira (da CAGECE)
GFIN	Gerência Financeira (da CAGECE)
GST	Goods and Services Taxes
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IFA	Internacional Fiscal Association
II	Imposto sobre a Importação
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPECE	Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotores
IRPJ	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
IRS	Internal Revenue Service
ISS	Imposto sobre Serviços
OECD	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OGU	Orçamento Geral da União
OMS	Organização Mundial de Saúde
PAES	Parcelamento Especial
PAT	Programa de Alimentação do Trabalhador
PEF	Plano de Estabilização Fiscal
PERDCOMP	Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Contribuição ao Programa de Integração Social
PIT	Personal Income Tax
PLANASA	Plano Nacional de Saneamento
PMSS	Programa de Modernização do Setor Saneamento

RFB	Receita Federal do Brasil
SAAE	Serviço Autônomo de Água e Esgoto
SEINFRA	Secretaria da Infra-estrutura
SEMAG	Secretaria de Macroavaliação Governamental
SFH	Sistema Financeiro da Habitação
SFS	Sistema Financeiro do Saneamento
SISAR	Sistema de Saneamento Rural
SNIS	Sistema Nacional de Informações Sociais
SRF	Secretaria da Receita Federal
SRH	Secretaria dos Recursos Hídricos
TCU	Tribunal de Contas da União
VAT	Value Added Tax

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	13
2. PANORAMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	18
2.1.Evolução histórica do Sistema Tributário Nacional.....	19
2.2.Definição conceitual de carga tributária.....	24
2.3. Evolução e composição da carga tributária brasileira.....	27
2.4. Carga tributária brasileira no contexto internacional.....	31
2.5. Competitividade e carga tributária.....	33
3. CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO.....	37
3.1. Conceito de custos de conformidade à tributação.....	38
3.2. Evolução dos estudos sobre custos de conformidade à tributação.....	45
3.3. Custos de conformidade à tributação no mundo.....	51
3.4. Custos de conformidade à tributação no Brasil.....	54
3.5. Questões relacionadas à identificação dos custos de conformidade à tributação	58
4. CARACTERIZAÇÃO DO SETOR DE SANEAMENTO.....	61
4.1. Perspectiva histórica do saneamento.....	61
4.2. Breve panorama da prestação de serviços de saneamento no Brasil.....	67
4.3. O saneamento no Estado do Ceará.....	70
4.4. Aspectos tributários do setor de saneamento.....	73
5. METODOLOGIA DA PESQUISA.....	78
5.1. Natureza e tipo de pesquisa.....	79
5.2. Fonte de dados.....	81
5.3. Instrumentos e técnicas de coleta de dados.....	82
5.4. Técnicas de análise de dados.....	83
6. ESTUDO DE CASO.....	85
6.1. A Companhia de Água e Esgoto do Ceará – CAGECE.....	85
6.2. Aspectos tributários da CAGECE.....	89
6.3. Aplicação da pesquisa.....	93
6.3.1. Análise dos resultados – Questionários estruturados.....	96
6.3.2. Análise dos resultados – Entrevistas semi-estruturadas.....	105
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	110
REFERÊNCIAS.....	114
APÊNDICE A - Questionário estruturado.....	124
APÊNDICE B - Roteiro de entrevista semi-estruturada.....	130
ANEXO A - Resumo dos principais estudos de custos operacionais da tributação por referência de localização geográfica.....	131

1. INTRODUÇÃO

Desde algum tempo até os dias atuais, muito se discute a respeito do excessivo ônus tributário imposto às empresas brasileiras. Os meios de comunicação revelam que a carga tributária brasileira está em constante ascensão e figura entre as maiores do mundo. Porém, os percentuais da carga tributária divulgados só levam em consideração uma parte dos custos totais relacionados à tributação.

Quando se faz referência à carga tributária, fala-se apenas do montante de tributos (impostos, taxas e contribuições) arrecadados. Entretanto, além do peso da arrecadação sobre o Produto Interno Bruto (PIB), há de se considerar também os gastos com o gerenciamento e controle das atividades tributárias. O Sistema Tributário Nacional é complexo, com a existência de leis, regulamentos e normas constantemente alterados.

Para Bertolucci (2003), trata-se de questões distintas, tendo em vista que qualquer país pode ter uma carga tributária muito alta e um sistema tributário racional, como pode ter uma carga tributária baixa e um sistema tributário caótico. Todavia, no Brasil, existe a combinação de carga excessiva com sistema tributário de má qualidade.

Bertolucci (2003) cita os quatro princípios da boa prática tributária propostos por Adam Smith, em 1776, como uma preocupação pioneira com a qualidade dos sistemas tributários: equidade, certeza, conveniência e economia. Na economia, Adam Smith (1776 *apud* BERTOLUCCI, 2003) assim se expressa:

IV – Cada tributo deveria ser articulado de forma tal a tirar dos bolsos das pessoas o mínimo possível acima do que entra no tesouro do Estado. Um tributo pode tirar dos bolsos das pessoas muito mais do que leva ao tesouro de quatro formas. Inicialmente, sua cobrança pode exigir uma grande quantidade de pessoas cujos salários poderão consumir uma boa parte do produto do tributo e cujas remunerações complementares poderão impor um tributo adicional sobre as pessoas. Em segundo lugar, pode obstruir a iniciativa das pessoas desencorajando-as a se dedicarem a certos ramos de negócios que poderiam dar-lhes sustento e criarem empregos... Em terceiro lugar, as penalidades que incidem sobre os indivíduos que, sem sucesso, tentam evadir os tributos podem arruiná-los e eliminar a vantagem que a comunidade poderia ter com a utilização de seus capitais. Um tributo sem bom senso oferece uma grande tentação à evasão... Em quarto lugar, ao sujeitar as pessoas às visitas freqüentes e às odiosas fiscalizações dos coletores de tributos poder-se-á estar expondo essas pessoas a muito problema desnecessário, vexação e frustração; e, apesar de vexação não ser, falando estritamente, uma despesa, ela é certamente equivalente à despesa que todo homem gostaria de evitar. É em um ou alguns destes quatro aspectos que os tributos são freqüentemente mais onerosos às pessoas do que

eles são benéficos ao soberano (BERTOLUCCI, 2005, p. 18) [tradução do autor].

A tributação envolve certos custos que não devem ser desconsiderados, por exemplo, os custos com que os contribuintes têm que arcar para que os tributos sejam pagos e também para o cumprimento do que o Código Tributário Nacional – Lei n.º 5.172, de 25/10/1966, denomina obrigações tributárias acessórias.

Os sacrifícios de recursos necessários somente para atender às disposições legais são denominados, no exterior, *compliance costs of taxation*. Os custos de conformidade à tributação normalmente incluem os custos do trabalho ou tempo consumido na conclusão de atividades tributárias, tais como, cálculo de impostos, preenchimento de declarações, retenção de tributos, conservação de documentos fiscais, atendimento a fiscalizações, bem como os dispêndios de recursos em pesquisas e planejamento tributário, treinamentos, contratação de consultorias e outros gastos incorridos para compreender e cumprir todas as formalidades que são exigidas pela legislação tributária.

Para o professor e pesquisador do Programa de Estudos da Tributação Australiana (ATAX), da Universidade de New South Wales, Chris Evans (2003), até meados do século XX muito pouco havia sido feito em pesquisas sobre os custos de conformidade à tributação.

Entretanto, Evans *et al* (2000) ressaltam que o cenário de negligência inicial da pesquisa tem mudado no contexto internacional, pois tem havido um ininterrupto crescimento do interesse, particularmente entre países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD), nos custos de conformidade à tributação, tanto por pesquisadores acadêmicos quanto pelos governos.

Em conseqüência, há uma literatura internacional extensiva e variada disponível que pode fornecer um ponto de referência útil para os estudos que se relacionam ao peso e à qualidade da regulamentação tributária.

Contudo, no Brasil, embora a carga tributária seja um tema contemporâneo de discussão no meio acadêmico e empresarial, poucos autores brasileiros se debruçaram sobre a questão da conformidade tributária, que, certamente, poderia levar à economia de recursos nas empresas e no País.

Bertolucci (2003) destaca que não é uma prática comum aos contribuintes dar aos custos de conformidade à tributação um tratamento sistemático e que esse fenômeno é

mundial. O autor (2003) enfatiza que as empresas não estão preparadas para levantar somente a parte de custos das várias áreas da empresa que tem recursos voltados ao atendimento de normas tributárias, mas esses custos são percebidos de forma instintiva, pelo tempo envolvido, preocupações ou despesas em que cada um incorre.

Assim, a presente pesquisa procurará responder ao seguinte problema:

Qual a percepção dos gestores e colaboradores sobre os custos de conformidade à tributação em uma empresa estadual de saneamento?

O estudo apresenta o seguinte objetivo geral: analisar a percepção dos gestores e colaboradores de uma empresa estadual de saneamento a respeito dos custos de conformidade à tributação.

Para o alcance do objetivo geral, foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar conceitos de custo de conformidade à tributação e as principais questões inerentes ao tema;
- Verificar os principais pontos geradores de custos de conformidade na empresa estudada;
- Identificar as áreas internas e externas à empresa estudada envolvidas na realização das atividades relacionadas à conformidade tributária.

Para responder ao problema apresentado e atender aos objetivos propostos, foram estabelecidos pressupostos da pesquisa, como a seguir:

- Embora não haja controle de quanto representam em termos monetários para a empresa, os custos de conformidade estão sendo percebidos pelos gestores como uma questão muito significativa, tornando-se motivo de preocupação contínua;
- A instabilidade da legislação tributária, somada à complexidade do texto legal, são identificadas como as principais causas dos custos de conformidade à tributação;
- Os custos de conformidade internos surgem em diversas áreas da empresa, mas são identificados principalmente na área de Controladoria.

A realização de um estudo de caso, desenvolvido na Companhia de Água e Esgoto do Ceará (CAGECE), pretende aprofundar a compreensão sobre o assunto e estabelecer uma relação entre a teoria e o contexto real. A definição da empresa a ser pesquisada fundamenta-se nos indícios de que os custos de conformidade à tributação seriam facilmente identificados, por exemplo, aqueles gerados pela modalidade de apuração e cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido a que a companhia está obrigada (apuração pelo Lucro Real) e pela incidência não-cumulativa da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que exige um maior controle dos créditos legais e pedidos de compensação ao Fisco federal, gerando mais custos de conformidade. Ademais, embora a empresa goze de benefício fiscal do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre suas operações e não seja contribuinte do Imposto sobre Serviços (ISS), a mesma está obrigada a prestar informações ao Fisco e cumprir outras obrigações acessórias impostas pela legislação, o que gera custos de conformidade para a organização, como tempo e pessoal dedicado para a realização destas atividades.

Estima-se que o embasamento teórico e prático obtido e as conclusões desta pesquisa possam oferecer contribuições sobre o tema. Este estudo também se justifica pela intenção de contribuir na geração de futuras pesquisas nesta área, bem como no desenvolvimento de hipóteses ou metodologias a serem pesquisadas futuramente.

Além deste capítulo da introdução, que evidencia o reconhecimento da importância dos custos de conformidade à tributação, com a justificativa da escolha do tema, e apresenta a questão da pesquisa, pressupostos e objetivos, geral e específicos, o trabalho está estruturado como a seguir.

No capítulo 2, é apresentado um panorama tributário brasileiro com informações sobre o histórico do Sistema Tributário Nacional, a evolução da carga tributária brasileira, a carga tributária no contexto internacional e a relação da tributação com a competitividade empresarial.

O capítulo 3 aborda o conceito de custos de conformidade à tributação e apresenta pesquisas realizadas no exterior e no Brasil sobre os custos de conformidade dos contribuintes, bem como as principais questões inerentes ao tema.

O setor de saneamento está caracterizado no capítulo 4, que traz uma perspectiva histórica do saneamento e um panorama da prestação de serviços de saneamento no Brasil e no Estado do Ceará. Aspectos tributários do setor também são tratados nesse capítulo.

O capítulo 5 expõe os aspectos metodológicos que orientam este trabalho, definindo-o quanto aos objetivos como uma pesquisa exploratório-descritiva, do tipo bibliográfica, documental e estudo de caso único, realizado na Companhia de Água e Esgoto do Ceará (CAGECE).

O capítulo 6 apresenta o estudo de caso na CAGECE e a análise dos resultados obtidos na pesquisa com a aplicação de questionário e entrevista com gestores e colaboradores da companhia.

No fecho do estudo, são apresentadas as considerações finais, nas quais se procura responder o problema da pesquisa, face aos objetivos e pressupostos apresentados na introdução, e apresentar sugestões para o prosseguimento da pesquisa. Também são apresentadas as referências consultadas, apêndices e anexos.

2. PANORAMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A questão tributária brasileira demanda atenção no tocante à carga imposta às empresas e à complexidade das normas tributárias, sobretudo em virtude do significativo crescimento do ônus tributário, que tem tornado mais tensa a relação fisco/contribuinte. O fisco, de um lado, buscando exigir cada vez mais, e o contribuinte, do outro, procurando valer-se de todos os meios legais para minimizar seus custos e despesas.

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) relaciona 61 tributos previstos na legislação tributária brasileira, entre impostos, contribuições e taxas. A carga tributária brasileira está em constante ascensão e figura entre as maiores do mundo. A atitude exigente do Estado se revela também na atividade legislativa, com a edição de novas leis que, aos poucos, além de aumento nos tributos, vão acrescentando novas obrigações acessórias.

A tributação brasileira tornou-se mais complexa ao longo do tempo. Isso reflete, em parte, a maior complexidade que a própria economia brasileira adquiriu ao longo do processo de desenvolvimento do País. No entanto, parte da complexidade da tributação, que cria custos para a administração tributária e, especialmente, para o contribuinte, é desnecessária, e poderia ser diminuída ou até mesmo eliminada.

Exemplo marcante de complexidade desnecessária é a existência de 28 diferentes conjuntos de normas legais e administrativas regendo impostos sobre o valor adicionado, como por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), federal, e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de 26 estados e do Distrito Federal. Outros exemplos são o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que exploram bases semelhantes com metodologias diferentes.

Cintra (2004, p.1) ressalta que “a absurda complexidade e o alto custo dos impostos são características que imperam no Brasil e parte da sociedade já assimilou perfeitamente que este problema é um dos principais entraves ao desenvolvimento, tanto que há uma insatisfação crescente em relação ao tema”.

Para a abordagem que ora se propõe, necessário se faz traçar um histórico do Sistema Tributário Nacional, sob forma introdutória ao estudo, para um entendimento sobre a evolução da carga tributária no Brasil.

2.1. Evolução histórica do Sistema Tributário Nacional

Conforme Varsano (2002), o sistema tributário vigente em um dado momento é fruto de um processo de evolução que, na maior parte do tempo, é contínuo:

Com efeito, uma vez fixada sua estrutura básica, ele é capaz de adaptar-se, mediante alterações tópicas nas normas legais e administrativas, a modificações nas condições econômicas e sociais reinantes e, assim, operar satisfatoriamente durante períodos relativamente longos. Mas, análogo nesse aspecto a uma máquina, o sistema tributário sofre desgaste ao longo do tempo, tendo sua capacidade de adaptação reduzida. Além disso, alterações profundas no ambiente econômico podem exigir ajustes que transcendem a capacidade de adaptação da estrutura tributária básica, requerendo sua modificação. (VARSANO, 2002, p.231).

O sistema tributário vigente no País é fruto de uma lenta evolução. Na época colonial e imperial, a tributação era extremamente confusa, desarticulada e não havia um sistema tributário propriamente dito. A partir da República, surgiu uma estruturação tributária sistemática, com a adoção do regime de separação das fontes tributárias, discriminando impostos federais, estaduais e, posteriormente, municipais, tendo em vista a instauração do federalismo no Brasil.

Bordin (2003) revela que, na época colonial, a administração tributária era compartilhada pelo poder público e pela iniciativa privada, a qual se associava contratualmente ao monarca. Nos primeiros anos, os tributos arrecadados formavam um leque diversificado, que incluía “o quinto do pau-brasil”, o “quinto” sobre as pedrarias, as “dízimas” de todos os produtos e os “direitos alfandegários” que incidiam sobre toda mercadoria importada ou exportada.

Bordin (2003) destaca que, no período colonial, os tributos cobrados no Brasil, coadunados aos princípios mercantilistas que norteavam a expansão e a administração portuguesas no território brasileiro, visavam garantir a participação do Estado nas riquezas extraídas das regiões coloniais ou simplesmente minimizar os gastos com a manutenção de zonas periféricas.

Conforme Bordin (2003), a primeira organização tributária no Brasil surgiu ao tempo das Capitâneas Hereditárias, em 1534, quando o governo de Portugal nomeou os primeiros funcionários tributários encarregados de arrecadar os impostos, tributos e foros devidos à Fazenda Real. O controle da Fazenda Real na colônia ficava a cargo do Provedor-mor da Fazenda, diretamente subordinado ao Conselho da Fazenda no Brasil, o qual era parte do Conselho de Fazenda do Reino. Subordinados ao Provedor-mor, estavam os provedores parciais de cada capitania, os quais serviam de juizes executores dos contratos.

A partir de 1761, com a criação do Erário Régio e as demais reformas da administração pública iniciadas pelo Marquês do Pombal, o cargo de Provedor foi extinto e, progressivamente, foram sendo criadas juntas da Fazenda em cada capitania, as quais eram subordinadas diretamente ao Erário sediado em Lisboa e, posteriormente, no Rio de Janeiro (com a chegada da família real em 1808).

Bordin (2003) afirma que a independência brasileira, em 1822, não trouxe a ruptura com o sistema e com a administração tributária do período colonial. A Constituição Imperial de 1824 estabeleceu a monarquia constitucional como forma de governo, mas centralizada através do poder moderador. A distribuição de rendas no período do império também era extremamente centralizada. Foi apenas com a decretação do Ato Adicional, em 1834, que a partilha de rendas foi melhor definida e que foram traçados os limites e os fundamentos do Direito Tributário Nacional.

Varsano (1996) aponta que, em um primeiro estágio, no Império e nos primeiros anos da República, os impostos sobre comércio exterior eram predominantes, coadjuvados por imposto sobre imóveis e por um conjunto de tributos, de pouca importância, incidentes sobre bens, alguns rendimentos e serviços prestados pelo governo. Posteriormente, predominou o imposto de consumo que, modificando-se ao longo do tempo, transformou-se no IPI e no ICMS.

No mesmo sentido, Bordin (2003) expõe que até 1930, o sistema tributário brasileiro foi assentado em bases tributárias relacionadas com o comércio exterior. Apenas a partir da Constituição de 1934, é que o País começa a explorar as bases sobre o consumo e, a partir de 1946, a tributação brasileira passou a repousar sobre bases internas.

Assim, percebe-se que o perfil tributário do País, contando com as bases legais fornecidas pelas Constituições de 1934 e 1937, mudou em relação à Primeira República. A

nova realidade econômica, calcada na atividade interna, deslocou a base de arrecadação do comércio exterior para o comércio interno.

Segundo Brasileiro (1973 *apud* BORDIN, 2003), duas tendências, aparentemente antagônicas, marcaram o período que se inicia a partir da queda de Getúlio Vargas do poder, em 1945: a vitória sobre o totalitarismo no mundo ocidental aliada à reação nacional contra o centralismo dominante do Estado Novo, permitiu o ressurgimento dos ideais liberais. Por outro lado, as profundas alterações introduzidas no País, resultantes de um processo acelerado de urbanização, de transformações na sua estrutura produtiva e do avanço tecnológico pressionaram no sentido de uma maior centralização do poder tanto no sentido político quanto financeiro, na esfera federal.

A Constituição de 1946 incorporou essas tendências antagônicas, e na área tributária, suas maiores inovações consistiram na inclusão, na competência federal, dos impostos únicos sobre combustíveis, energia elétrica e minerais e do mecanismo de compensação financeira aos Estados e Municípios consubstanciado no sistema de partilha tributária.

Em 1964, as crises política e econômica acabaram por determinar uma reorganização profunda das forças políticas do País. Os militares assumiram um papel ativo no comando do processo político, influenciando na criação da nova ordem econômica e na reestruturação do aparelho governamental.

Um novo sistema tributário foi paulatinamente implantado entre 1964 e 1967, concedendo-se prioridade para as medidas que, de um lado, contribuíssem de imediato para a reabilitação das finanças federais, e, de outro, atendessem de forma mais urgente os reclamos de alívio tributário dos setores empresariais, que constituíam a base política de sustentação do regime.

Varsano (2002) cita a Emenda Constitucional nº. 18/65 que, com algumas alterações, incorporou-se ao texto da Constituição de 1967, e o Código Tributário (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966) como os documentos legais que marcam o fim dos trabalhos dessa reforma tributária.

Bordin (2003) destaca que a Reforma Tributária de 1967 representou um marco na problemática das relações intergovernamentais:

O desenho tributário dela decorrente se caracterizou pela centralização do poder decisório e pela institucionalização do sistema de transferências. Mesmo assim, a Reforma de 1967 modernizou o sistema tributário vigente com a introdução na competência dos Estados de um imposto do tipo “valor agregado” - o ICM - no lugar do cumulativo imposto estadual sobre Vendas e Consignações [...]. Na União, o IPI, sucedâneo do Imposto de Consumo, e o Imposto de Renda passaram a ser as principais receitas tributárias da União. As Contribuições Sociais para o financiamento da Seguridade Social também começam a ser representativas na arrecadação federal no período de 1964 a 1988. (BORDIN, 2003, p.36-37).

Essa estrutura, no entanto, sofreu modificações e gerou uma série de distorções ao longo dos anos; entre elas, a perda crescente da autonomia financeira das esferas estaduais e municipais:

Para assegurar a não-interferência das unidades subnacionais na definição e no controle do processo de crescimento, o seu grau de autonomia fiscal foi severamente restringido. Assim, o poder concedido aos estados para legislar em matéria relativa ao ICM foi limitado, de modo que o imposto gerasse arrecadação sem que pudesse ser usado como instrumento de política; e os recursos transferidos foram, em parte, vinculados a gastos compatíveis com os objetivos fixados pelo governo central. Depois de concluída a reforma, já em 1968, o Ato Complementar nº. 40 reduziu o montante das transferências e condicionou a entrega dos recursos a diversos fatores, inclusive à forma de utilização dos mesmos, reduzindo ainda mais a autonomia fiscal dos estados e municípios. (VARSAÑO, 2002, p. 239).

Foi nesse ambiente de reivindicação e de desconcentração tributária por parte dos entes subnacionais que se deu início, em 1987, ao processo de elaboração da nova Constituição Federal.

De maneira a atenuar os desníveis e as distorções existentes na estrutura tributária brasileira, foi concebida a Reforma Constitucional de 1988, na qual houve uma importante reformulação na repartição das receitas públicas no sentido da desconcentração dos recursos tributários da União em favor dos Estados e, principalmente, dos Municípios.

Todavia, o governo federal, para enfrentar o seu desequilíbrio financeiro, adotou sucessivas medidas que agravaram a qualidade da tributação e dos serviços prestados e tais ações governamentais acabaram por tornar o sistema tributário nacional numa “colcha de retalhos”. Werneck (2002) destaca que ao perder parte significativa da sua arrecadação, a União fez o possível para recuperar as perdas que lhe foram impostas, persistentemente, buscando as mais variadas e exóticas formas de tributação, capazes de gerar receitas não compartilhadas com Estados e Municípios.

Do mesmo modo, Vianna *et al* (2000) afirmam que a principal característica do período posterior à Constituição de 1988, no que respeita à política tributária empreendida pelo governo federal, tem sido a adoção de sucessivas medidas para compensar suas perdas e

enfrentar seu desequilíbrio fiscal crônico. “Normalmente, tais medidas têm girado em torno da criação de novos tributos e da elevação das alíquotas dos já existentes, especialmente daqueles que não constituem objeto de partilha com estados e municípios.” (VIANNA *et al.*, 2000, p.15).

São exemplos disso a criação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição sobre Movimentações Financeiras (CPMF), além das sucessivas majorações da alíquota da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (atual COFINS, ex-Finsocial).

Para Bordin (2003), o avanço das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico - “CIDES” acarretou enorme perda de qualidade técnica no sistema tributário nacional. Representou, também, um grande retrocesso em relação à reforma tributária de 1967, quanto à tributação em cascata. Vianna *et al* (2000) concordam que esses movimentos de reação do governo federal à ordem tributária instituída pela Constituição de 1988 acarretaram uma piora na qualidade do sistema tributário, uma vez que, a tributação com incidência cumulativa cresceu significativamente em importância nas fontes de financiamento federais.

Silva (2005) ressalta que, mesmo depois das mudanças recentes ocorridas na contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e na Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), com a criação do regime não-cumulativo para essas contribuições, através das Leis n.º 10.637/02, n.º 10.833/03 e n.º 10.865/04, o montante arrecadado no Brasil com tributos cumulativos ainda é elevado.

No mesmo sentido, segundo Werneck (2002, p.8), “houve, nesse aspecto, uma involução deplorável, marcada pela exploração cada vez mais intensa de formas primitivas de tributação que, há mais de trinta anos, pareciam ter sido definitivamente extintas no país, pela reforma tributária de meados dos anos sessenta”.

No atual sistema tributário brasileiro, Varsano (2002) observa que há uma tributação antagônica ao desenvolvimento, que impõe desvantagem competitiva ao setor produtivo nacional, tanto no mercado externo como no mercado interno; distorce fortemente as decisões de alocação de recursos, prejudicando a eficiência econômica; onera bens de capital, desestimulando o investimento. A tributação brasileira é complexa, a ponto de dificultar a harmonização tributária internacional; facilita ou mesmo estimula a evasão, gerando

iniqüidade e competição desigual; e propicia guerras fiscais, criando conflito na federação, enquanto o desenvolvimento requer cooperação e harmonia entre os entes federados (VARSANO, 2002).

Silva (2005) afirma que, atualmente, existe um certo consenso em torno da necessidade de aprofundamento das reformas estruturais na economia brasileira e expõe que os principais problemas do sistema tributário nacional – dentre eles, a cumulatividade dos impostos e contribuições, oneração das exportações e dos investimentos, guerra fiscal, alta carga tributária e elevada complexidade do sistema tributário – reduzem a eficiência da economia e a competitividade da produção nacional e, conseqüentemente, o crescimento.

Observa-se que, dentre as inúmeras objeções que têm sido feitas ao sistema tributário vigente no País, encontra-se a alegação de que a carga tributária brasileira é excessiva, principalmente se comparada à carga tributária de outros países e à qualidade da tributação e dos serviços públicos.

2.2. Definição conceitual de carga tributária

A carga tributária é um indicador citado com frequência no noticiário nacional, especialmente por parte dos contribuintes, que alegam ser ela demasiadamente elevada. Tão polêmico quanto o seu patamar é o próprio conceito que define esse indicador.

Etimologicamente, tributo vem do latim *tribūtum*, ‘tributo, imposto’, do verbo lat. *tribuĕre*, ‘dar, conceder, atribuir’, do latim *tribus*, ‘tribo, povo, povoação’, visto que, primitivamente, a palavra tributo servia para designar as exigências, em coisas e serviços, que, em seguida a uma guerra, as tribos vencedoras faziam às vencidas.

O conceito jurídico de tributo está expresso no Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 3º, sendo essa definição legal predominante dentre diversos doutrinadores consultados:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

De outro modo, a literatura especializada não se preocupa em definir a expressão “carga tributária”. Bordin (2003) destaca que o termo “carga” é pouco usual na literatura

internacional:

Alguns economistas latinos preferem utilizar a expressão “coeficiente de pressão tributária”. Outros, no entanto, consideram inadequadas tanto a denominação de “carga” como a de “pressão”, por acharem que nestes conceitos está embutida a conotação de “sacrifício” ou “sofrimento” que deve suportar a população. Sabaini e Cano, por exemplo, citados por Afonso (1998), argumentam que os que adotam estes termos desconsideram que os recursos extraídos da sociedade são direcionados para gastos públicos. Estes autores preferem a denominação de “coeficiente de tributação” para definir a relação entre a receita tributária e o produto interno. Muitos órgãos internacionais apenas se referem à relação como “receita tributária (ou corrente) em percentagem do PIB (ou do PNB)”. (BORDIN, 2003, p.47).

De acordo com o Tribunal de Contas da União (TCU), através de sua Secretaria de Macroavaliação Governamental (SEMAG), a carga tributária de um país representa a parcela de recursos que o Estado retira compulsoriamente dos indivíduos e empresas, como forma principal de financiar o conjunto das atividades do governo.

Assim, na maioria das vezes, a carga tributária está associada à idéia de sacrifício, uma vez que, o consumo privado individual é compulsoriamente reduzido para dar espaço à provisão de bens públicos.

Seguindo a linha da metodologia utilizada pelo TCU, inspirada no art. 3º do Código Tributário Nacional, o Ministro Relator Benjamin Zymler, em seu voto ao Acórdão 902/2005, definiu carga tributária como “a taxa que mede o sacrifício financeiro, que não constitua sanção por ato ilícito, exigido compulsoriamente da população pelo Estado, ainda que destinado a entes privados”.

Observa-se que a mensuração da carga tributária busca determinar o peso do Estado na economia de determinado país. No Brasil, a carga tributária é usualmente entendida como o quociente entre a receita tributária total e o valor do Produto Interno Bruto (PIB) do país, em determinado exercício fiscal, indicando a participação do Estado na economia nacional.

Afonso e Araújo (2004) ratificam o conceito de carga tributária como sendo equivalente à arrecadação de todos os tributos coletados no país em proporção ao PIB: “ou seja, dividindo-se tudo aquilo que o governo arrecada a título de tributos pelo valor nominal do PIB em determinado período chega-se a uma medida da parcela do produto interno que é apropriada pelo setor público através da cobrança de tributos” (AFONSO; ARAÚJO, 2004, p.).

Outra questão reside na inexistência de uma metodologia oficial de cálculo da carga

tributária. Distintos órgãos e entidades – públicos e privados – seguem critérios próprios de apuração da carga tributária, gerando diferenças entre os valores divulgados pelos mesmos, contudo, visando o objetivo principal de prestar informações sobre o montante de recursos transferidos da economia para os poderes públicos federal, estadual e municipal. Também por esta razão, a definição de carga tributária para os órgãos e entidades que a mensuram conforma-se à metodologia que adotam para seu cálculo.

Bordin (2003) ressalta que, no Brasil, os institutos que medem a carga tributária apresentam a relação receita tributária e o PIB no seu conceito bruto (total) e amplo, englobando tanto os tributos definidos pelo Código Tributário Nacional (impostos, taxas e contribuições de melhoria), como as contribuições sociais que financiam o sistema de Seguridade Social do País. Os órgãos internacionais, tais como, Fundo Monetário Internacional (FMI), Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD), Banco Mundial, costumam apresentar a carga de tributos apenas do nível central de governo (sem incluir o nível local de governo no caso de países unitários ou os níveis estadual e local no caso de países federativos) e, quase sempre, sem considerar a parafiscalidade.

Considerando a relevância da discussão relativa ao montante de impostos e contribuições pagos no Brasil, a Coordenação-Geral de Política Tributária da Receita Federal do Brasil (RFB), antiga Secretaria da Receita Federal (SRF), estabeleceu, em estudo publicado em seu site, o significado de dois parâmetros divulgados oficialmente pelo órgão – a carga tributária para fins orçamentários, cujo cálculo é realizado a partir da arrecadação líquida de restituições, incluídos juros e multas, e que tem por finalidade subsidiar a elaboração da proposta orçamentária e a execução das receitas; e carga tributária sob o conceito econômico, que representa, de forma ampla e no âmbito nacional, a relação entre arrecadação tributária e o PIB. O estudo da RFB (2005) explicita que, por tratar-se de conceito bruto, não estão descontadas as restituições ou ressarcimentos e, condizente com o conceito econômico de carga tributária, não entram no seu cômputo multas e juros pagos.

A metodologia utilizada pelo TCU adota a conceituação de tributo mais ampla que o *stricto sensu*, constante da Constituição Federal. Assim, é considerada no cálculo a receita tributária propriamente dita, de acordo com o art. 5º do Código Tributário Nacional, ou seja, os impostos, taxas e contribuições de melhoria; as contribuições sociais; os valores arrecadados a título de Parcelamento Especial (PAES), de que trata a Lei n.º 10.684/03; as contribuições de intervenção no domínio econômico; as contribuições de interesse das

categorias profissionais e os depósitos efetuados pelos empregadores ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Os valores considerados pelo TCU referem-se ao principal de cada tributo, líquido de retificações, restituições e incentivos fiscais e não incluídos as multas e juros de mora.

O IBPT (2006a) esclarece, em seus estudos para o acompanhamento regular da carga tributária, que 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.

A mensuração da carga tributária tem sido uma oportunidade de conhecimento do ônus tributário imposto à sociedade brasileira. Todavia, Machado (2005) alerta que a carga tributária não tem sido definida com a transparência necessária para que seja entendida pela imensa maioria e não se sabe exatamente qual é o peso dos impostos para os brasileiros.

Ressalta-se ainda que os conceitos e metodologias de cálculo, ora expostos, não consideram no cômputo da carga tributária o custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias, denominados custos de conformidade à tributação, que são objeto de estudo da presente pesquisa.

2.3. Evolução e composição da carga tributária brasileira

A evolução da carga tributária brasileira ao longo do tempo foi intensamente influenciada pelas modificações na economia e no Sistema Tributário Nacional e apresenta, a despeito de algumas quedas e períodos de estabilidade, uma trajetória ascendente desde quando foi inicialmente medida.

Varsano (1998) aponta que, em 1947, quando teve início o registro sistemático das contas nacionais do Brasil, a carga tributária brasileira era de 13,8% do Produto Interno Bruto (PIB). Desde então, apresentou um crescimento lento até atingir 18,7% do PIB em 1958.

Bordin (2003) indica que, após 1958, o percentual da carga foi sendo reduzido gradativamente até chegar novamente a 16% em 1963. Em 1964, o governo militar, de forma emergencial, reformou o imposto de renda e, com isto, conseguiu elevar a carga para 18,82% em 1965 e, no ano seguinte, para 20,64%.

Nos anos seguintes, marcados pela reforma tributária pela qual passou o País, a carga tributária recuperou sua tendência ascendente. Bordin (2003) afirma que com a moderna estrutura tributária, criada com a reforma de 1966, o objetivo governamental de expansão da carga tributária bruta foi plenamente atingido, conforme demonstra o crescimento de 20,50% para 24,90%, entre 1967 e 1969. Em 1970, essa participação subiu para 25,99%, situando-se, em média, durante a toda década de 70 (período de 1971 a 1980), em 25,22%, percentual este, bem superior à média da década de 60, que ficou em 19,94%.

A década de 80 (anos de 1981 a 1990), a despeito da fase de declínio, como nos anos de 1987 e 1988 (23,8% e 22,4% do PIB, respectivamente), e de arrecadações atípicas (28,8% do PIB), em 1990, durante o Plano Collor, apresentou uma carga tributária média de 25,23% num patamar praticamente idêntico ao da década anterior.

Com a estabilização da economia decorrente do Plano Real, a carga tributária voltou a crescer, atingindo 29,8% do PIB em 1994. Bordin (2003) aponta que, em 1999, com a criação do Plano de Estabilização Fiscal (PEF), que aumentou a alíquota da CPMF e da COFINS, a carga fiscal brasileira extrapolou a barreira dos 30%, atingindo 31,70%, igualando os níveis de pressão tributária de países altamente desenvolvidos como Estados Unidos e Japão.

No período recente, esse percentual está em plena ascensão, conforme levantamentos da evolução da carga tributária brasileira, realizados pelo IBPT e pela Receita Federal, apresentados nos gráficos 1 e 2, a seguir:

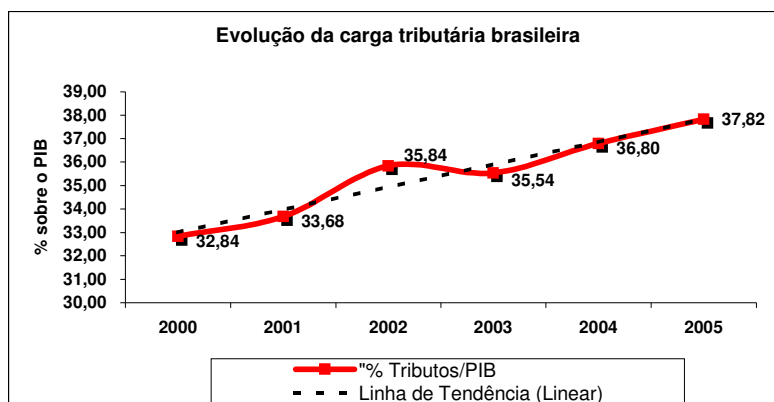


Gráfico 1 – Evolução da carga tributária brasileira
Fonte: Adaptado de Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2006a)

De acordo com o gráfico 1, elaborado com base na tabela de evolução da carga tributária apresentada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), a carga

brasileira atingiu, em 2005, 37,82% do Produto Interno Bruto (PIB), representando um crescimento de 1,02 ponto percentual em relação a 2004.

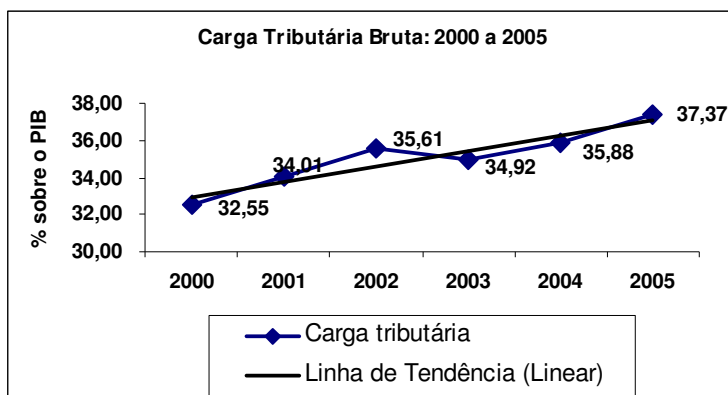


Gráfico 2 – Carga Tributária Bruta: 2000 a 2005
Fonte: Adaptado de Secretaria da Receita Federal (2006)

Por sua vez, o levantamento da Receita Federal do Brasil (RFB) mostra que a carga tributária brasileira, em 2005, foi de 37,37% do PIB, que corresponde, na parcela relativa à União, a um acréscimo de 1,18 ponto percentual em relação ao ano anterior. Segundo o estudo elaborado pela RFB (2006), o resultado da parcela correspondente à União pode ser atribuído, principalmente, à maior lucratividade de setores importantes da economia, com reflexo positivo no Imposto de Renda e na Contribuição sobre o Lucro Líquido; à elevação continuada do grau de eficiência da administração tributária; à adoção de medidas legais que permitiram maior eficiência no controle, como a obrigatoriedade de retenção na fonte nos pagamentos efetuados a empresas prestadoras de serviços; e à recuperação de débitos em atraso por conta do trabalho de fiscalização e cobrança.

Em suma, a tendência de crescimento da carga fiscal é nitidamente ascendente ao longo das últimas décadas. O crescimento da carga tributária tem sido, de forma geral, lento e gradual, com algumas incidências importantes que produziram mudanças rápidas para patamares mais elevados de pressão fiscal.

Vianna *et al* (2000) observam que a evolução da estrutura tributária também é marcada por uma mudança de perfil no que se refere a participação na arrecadação dos tributos diretos e dos tributos indiretos:

[...] no período recente, a estrutura tributária brasileira adquiriu um padrão que se baseia predominantemente na tributação indireta. Esta, por sua vez, tem o crescimento de sua participação na carga tributária explicado em grande medida pelo aumento relativo da arrecadação de impostos cumulativos, como a COFINS e o PIS. Essa evolução tem representado uma piora na qualidade da tributação, na medida em

que a eficiência econômica é prejudicada, pois os tributos cumulativos distorcem preços relativos e induzem à integração vertical da produção, elevando os custos e os preços finais das mercadorias com que se deparam os consumidores. Dessa forma, a atual estrutura tributária contribui para a redução da competitividade dos produtos nacionais em relação aos estrangeiros, tanto no mercado interno quanto no externo. (VIANNA *et al.*, 2000, p.16).

No mesmo sentido, Afonso e Araújo (2004) afirmam que a distribuição da carga tributária por bases de incidência – comércio exterior, bens e serviços, patrimônio, renda e folha de salários – mostra-se desequilibrada, sendo muito forte a participação dos tributos sobre bens e serviços na arrecadação total.

Os autores (2004) revelam que, a despeito do grande número de tributos existentes no país, a arrecadação concentra-se em poucos deles, e destacam o crescimento expressivo das contribuições sociais, tais como a COFINS, o PIS e a CPMF, em sua participação na tributação de bens e serviços quanto na carga tributária global, como pode ser percebido no gráfico 3:

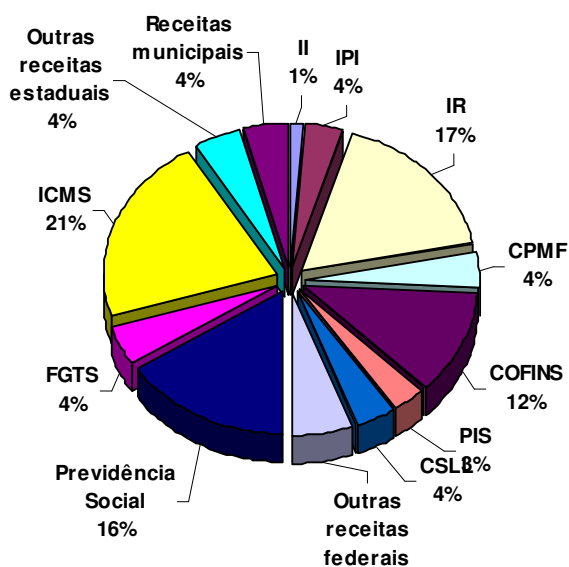


Gráfico 3 – Distribuição da Carga Tributária Global 2005 por maiores tributos
Fonte: Adaptado de Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2006a)

Para Bordin (2003), esse padrão de tributação é um aspecto característico de países em desenvolvimento, que dependem muito dos impostos sobre o consumo de bens e serviços. O autor destaca ainda que, apesar da dificuldade em estabelecer padrões de tributação, a diferenciação quanto à composição dos impostos está intimamente ligada ao estágio de desenvolvimento, muito embora existam oscilações em países de média e de baixas rendas, em decorrência de fatores históricos e culturais.

2.4. Carga tributária brasileira no contexto internacional

Em que pesem as dificuldades de proceder a comparações internacionais devido a diferenças metodológicas, não se pode negar que a evolução histórica da carga tributária brasileira apresentou crescimento de proporções importantes.

Jayme Jr. e Santos (2003, p.7) observam que, após a estabilização de 1994, a trajetória é de aumentos sistemáticos e, mais do que isso, que o Brasil passa a deter uma carga tributária em níveis de países desenvolvidos: “de fato, países como o México, Argentina, Chile ou Costa Rica possuem uma Carga Tributária Bruta da ordem de 22%, ao passo que alguns países desenvolvidos como Espanha, Austrália, Japão ou Estados Unidos possuem valores semelhantes ao Brasil”.

A tabela 1 apresenta a carga tributária mundial, em um conjunto selecionado de países:

Tabela 1 – Carga tributária mundial em relação ao PIB

País	ano 2004
Suécia	50,7%
Noruega	44,9%
França	43,7%
Itália	42,2%
Brasil (IBPT)	36,8%
Brasil (RFB)	35,91%
Espanha	35,1%
Alemanha	34,6%
Canadá	33,0%
Suíça	29,4%
Estados Unidos	25,4%
Argentina	21,9%
Chile	19,2%

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2006a)

Segundo análise do IBPT (2006a), observa-se que dentre os países que compõem as maiores economias mundiais, somente França e Itália têm cargas tributárias maiores que a brasileira. Outros países, como Suécia e Noruega, que têm cargas tributárias superiores, não têm economias maiores que o Brasil.

Secco (2003, p.36) aponta que muitos países que trabalham com carga tributária alta têm em comum o fato de serem países ricos, o que gera um alerta para o Brasil: “esses países cresceram graças à carga tributária alta ou aumentaram a carga tributária depois de ter crescido? Pois é. A história não registra um só caso de país que tenha crescido num ambiente de tributos elevados”.

Contudo, Varsano (1998, p.14) registra que a comparação de cargas tributárias de diferentes países é um exercício de precário poder analítico, pois o nível da carga tributária não é um conceito absoluto, e uma mesma carga tributária pode ser baixa para uma sociedade e excessiva para outra, dependendo das respectivas capacidades contributivas e provisões públicas de bens: “são tantas as diferenças entre os sistemas tributários e, principalmente, entre as sociedades sobre as quais as cargas incidem que pouco se pode concluir da mera comparação de números que as representam”.

O autor (1998) reforça que as características que distinguem as sociedades e que explicam diferenças nas cargas tributárias não podem ser detectadas pela simples avaliação de números globais, sendo necessárias maiores informações para afirmar que a carga de determinado país é alta, baixa ou adequada.

Por outro lado, o crescimento contínuo da carga de tributos, verificado nos últimos anos no Brasil, dá razão aos que criticam a contrapartida oferecida pelo Estado em termos de serviços públicos:

A propósito desse crescimento da carga tributária é interessante observarmos que o Estado vem se tornando a cada dia mais pesado e ineficiente. Cobra-nos tributo exagerado e não nos oferece os serviços públicos essenciais, como deveria. Nunca se arrecadou tanto, mas não há dinheiro para nada. (MACHADO, 2005, p.28).

De fato, para Bordin (2003), o aumento da carga fiscal, que fez com que se atingisse patamares de receita semelhantes aos de países desenvolvidos, não determinou um acréscimo de qualidade na prestação de serviços públicos, especialmente no que se refere às despesas de natureza social que beneficiam as camadas de mais baixa renda. O autor (2003) revela que, ao contrário, estudos recentes de órgãos de pesquisa, como, por exemplo, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), demonstraram que as funções ditas sociais (saúde, educação, saneamento) estão perdendo espaço na composição dos orçamentos públicos federal e estaduais nos últimos anos.

Em estudo elaborado pelo IBPT sobre a carga tributária brasileira no ano de 2005, vê-se que o Brasil, embora esteja entre os primeiros colocados na lista de maiores cargas tributárias mundiais, está bem atrás de países com carga semelhante à sua, quando os critérios de avaliação são melhores índices de desenvolvimento humano (IDH) e menores taxas de corrupção e burocracia (quadro 1):

País	IDH	Corrupção	Burocracia
Noruega	1°.	8°.	5°.
Islândia	2°.	1°.	12°.
Austrália	3°.	9°.	6°.
Luxemburgo	4°.	13°.	N/T
Canadá	5°.	14°.	4°.
Suécia	6°.	6°.	14°.
Irlanda	7°.	19°.	11°.
Suíça	8°.	7°.	17°.
Bélgica	9°.	20°.	18°.
Estados Unidos	10°.	17°.	3°.
<i>Brasil</i>	<i>63°.</i>	<i>62°.</i>	<i>119°.</i>

Quadro 1 – Quadro de comparação *ranking* dos países
 Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2006a)

Varsano (2003a) reforça que a carga brasileira seria tolerável, não fosse a qualidade da tributação e dos serviços públicos, visto que há países europeus onde a carga está próxima a 50% do PIB e cujos níveis de bem-estar e competitividade são indiscutivelmente elevados. Para o autor, o problema não é, portanto, o tamanho da carga, mas sua qualidade incompatível com a participação do Brasil na economia global.

Com a globalização dos mercados e formação de blocos econômicos regionais, ganharam importância preocupações com o impacto da política tributária sobre decisões de produção e investimento, ampliando-se o esforço para a harmonização fiscal, na qual as políticas tributárias locais passam a ser pautadas por práticas internacionais.

Varsano (2003b) alerta que, nessas circunstâncias, o Brasil, cuja carga tributária se aproxima dos 40% do PIB, precisa minimizar os efeitos perversos da tributação sobre a competitividade para retomar o crescimento econômico, sob pena de ser alijado do processo de decisões de investimentos mundiais.

2.5. Competitividade e carga tributária

A modernidade impõe ao mundo empresarial uma constante adequação ao perfil exigido pelo mercado. O ambiente de competição entre as empresas tomou novos espaços com a globalização e maior ritmo pelo avanço tecnológico, pelos modernos sistemas de informação e com a rápida evolução do conhecimento. As tendências de competitividade requerem cada vez mais esforços criativos, inovadores e dinâmicos para o êxito das estratégias das organizações.

Segundo Oliveira (1999), existem variáveis ambientais que afetam a organização e devem ser selecionadas e avaliadas através da análise de cenários, revelando as oportunidades e ameaças do macroambiente e ambiente operacional. Essas variáveis podem apresentar oportunidades de aumentar sua competitividade ou significar ameaças de interferência, influência ou interação das forças do ambiente (concorrentes, políticas sociais, legais, tecnológicas, econômicas).

Em sua teoria, Porter (1986) apresenta a análise da competitividade das empresas, focando as cinco forças determinantes do ambiente (entrantes potenciais, produtos substitutos, poder de negociação dos fornecedores, poder dos compradores e rivalidade entre os competidores). Desta forma, objetiva encontrar a posição na qual a organização possa defender-se das maneiras possíveis contra as forças competitivas, ou influenciá-las a seu favor.

A organização define, então, estratégias e posicionamentos de sucesso diante das forças influenciadoras, que pode se fundamentar na redução do custo dos produtos ou serviços ou na diferenciação dos mesmos, numa vantagem competitiva frente aos demais.

Na maior parte das vezes, diferenciais competitivos implicam em aumento dos custos nos processos de produção e comercialização. Essa consequência se desdobra em outra decorrência: o repasse de tais custos no preço do produto ou do serviço. Dessa forma, é preciso gerenciar os custos quanto a sua utilidade de agregar valor para o cliente.

Cardoso (2004) destaca que dentre os custos que são repassados para o preço final do produto, da mercadoria ou do serviço e, certamente, um dos mais elevados, encontra-se a carga tributária que, muito embora seja repassada para o adquirente final do bem, poderá, se muito elevada, restringir ou até mesmo, inviabilizar a atividade empresarial.

Outrossim, deve-se frisar que o custo tributário em nada contribui para a agregação de valor ao produto ou serviço, ou seja, sua repercussão econômica implica em aumento de preço sem qualquer contrapartida em diferenciais competitivos.

Essa característica torna o ônus tributário alvo constante de equalização e administração, visando a diminuir seu impacto na produção ou oferta de serviços, tendo em vista que o objetivo das empresas é a obtenção do resultado final lucrativo.

Assim sendo, o exercício da atividade empresarial no contexto do sistema jurídico-tributário brasileiro reclama atenção especial para o conhecimento do custo tributário e seu melhor gerenciamento, o que pode resultar em redução desse custo na composição do preço final do produto e conseqüente otimização dos resultados, bem como pode significar melhoria no fluxo de caixa da empresa.

Na análise das cinco forças competitivas básicas, Porter (1986) considera o governo um influenciador que afeta a concorrência através dessas forças competitivas. Também Mintzberg *et al* (2000) analisam os poderes influenciadores nas organizações e classificam o governo e o ambiente entre as quatro potenciais influências externas sobre as organizações.

De fato, a tributação, como instrumento de intervenção do Estado nas atividades econômicas, é mais que fonte de receita pública, tendo implicações importantes para o desenvolvimento do setor empresarial no país. Cintra (2006) acrescenta que o comprometimento da competitividade está intimamente ligado à derrama fiscal observada nos últimos anos.

Miranda e Lemos (2004) apontam que já se impõe um ônus econômico ao setor empresarial pela necessidade de acompanhar a dinâmica legislativa, vez que diuturnamente tem sido objeto de modificações quanto às suas normas, mediante uma exagerada produção legislativa, normativa, de regime, de orientações, e de tantas outras exigências.

Ademais, há normas que tratam de aspectos que vão além do conceitual e impõem às organizações a necessidade de absorver as decorrências econômicas advindas da estrita obediência às mesmas, forçando, por conseguinte, a inclusão de tais custos no cálculo dos preços dos produtos e serviços.

Portanto, além da elevada carga representada pelos tributos, há que se considerar também os gastos administrativos com o gerenciamento e controle das atividades tributárias. Oliveira *et al* (2003) destacam que, dependendo do porte e da complexidade das atividades de uma empresa, há certas situações em que são altos os gastos e investimentos em profissionais especializados em tributos, funcionários administrativos, sistema de informática, espaço físico *etc.*, o que, em muitas circunstâncias, representam parcelas relevantes de sacrifícios dos recursos econômicos e financeiros das corporações, somente para atender a todas as obrigações acessórias impostas pelas diversas legislações tributárias.

Esses custos estão relacionados à obrigatoriedade da empresa se conformar às disposições impostas pelo Fisco. Bertolucci (2003) denomina o custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias de custos de conformidade à tributação, objeto do próximo capítulo.

3. CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO

No Brasil, um dos principais temas de discussão no campo tributário tem sido o peso da arrecadação sobre o PIB, que atingiu 35,21% no ano de 2006, conforme estudo do IBPT (2007), refletindo a alta carga tributária do País. Contudo, as medidas de carga tributária, esboçadas no capítulo anterior, não fornecem uma imagem completa do impacto dos tributos na sociedade ou na economia. Quando se faz referência a carga tributária excessiva, fala-se apenas do montante de tributos (impostos, taxas e contribuições) arrecadados. Entretanto, a tributação envolve outros custos que não devem ser desconsiderados, por exemplo, os custos com que fisco e contribuintes têm que arcar para que os tributos sejam pagos e também para que sejam cumpridas todas as obrigações acessórias da tributação.

Declarações relativas a impostos, informações ao fisco federal, estadual e municipal, a inclusões e exclusões realizadas por determinações das normas tributárias, ao atendimento a fiscalizações, a alterações da legislação, a autuações e processos administrativos e judiciais, quanto custam os recursos que se dedicam a essas atividades nas empresas? (BERTOLUCCI, 2003, p. 15).

A conformidade à tributação, sendo, conforme Franzoni (1998), um fenômeno complexo, pode ser dirigida por uma variedade de perspectivas. A postura do contribuinte é influenciada por muitos fatores, incluindo sua posição em relação às instituições públicas, a equidade que é percebida nos tributos, as normas sociais prevalecentes e as chances de uma não-conformidade ser detectada ou punida.

Sem questionamentos sobre a relevância de motivações sociológicas e éticas, o presente capítulo aborda os custos decorrentes da conformidade do setor privado à tributação, apresentando os principais conceitos e qualificações referentes aos denominados *tax compliance costs*.

Como pode ser percebido pela bibliografia utilizada, a literatura sobre custos de conformidade à tributação é composta, principalmente, de estudos internacionais, pois poucos autores brasileiros se debruçaram sobre a questão da conformidade tributária; e o

desenvolvimento das pesquisas é muito recente, o que gera alguns pontos controversos nas questões de identificação e mensuração relacionadas a esses custos.

3.1. Conceito de custos de conformidade à tributação

Os estudos iniciais sobre custos da tributação trazem diversas abordagens sobre os custos gerados pelos tributos. Bertolucci (2003) resume as idéias de Cedric Sandford, professor emérito de Economia Política da Universidade de Bath, no Reino Unido, e Chefe do Centro de Estudos Fiscais daquela universidade, para quem os custos de tributos podem ser classificados em três categorias:

- a) Os mais óbvios 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, e que poderiam ser poupados se os tributos não existissem. Denominam-se custos operacionais tributários. (BERTOLUCCI, 2003, p.20-21) [tradução do autor].

Essa última categoria tem sido usada para representar a soma dos custos administrativos e dos custos de conformidade na tributação.

Os custos administrativos compreendem o custo de funcionamento e manutenção de agências arrecadoras e controladoras, incluindo salários, aposentadorias e pensões, acomodações e outras despesas relativas ao Poder Executivo. Eles também compreendem os custos do Poder Legislativo relativos ao sistema tributário (para formulação de políticas ou outras regras tributárias) e custos do Poder Judiciário para julgar questões relativas aos tributos.

Os custos de conformidade são os custos impostos aos contribuintes como resultado do cumprimento de suas obrigações tributárias. Normalmente, eles incluem os custos do trabalho ou tempo consumido na conclusão de atividades tributárias, os custos de consultoria especializada para auxiliar na realização dessas atividades e despesas incorridas para cumprir todas as formalidades que lhes são exigidas pela legislação tributária. O custo da conformidade na tributação também pode ser referido como um custo do setor privado.

Bertolucci (2003) demonstra, na figura 1, a classificação feita por Sandford:

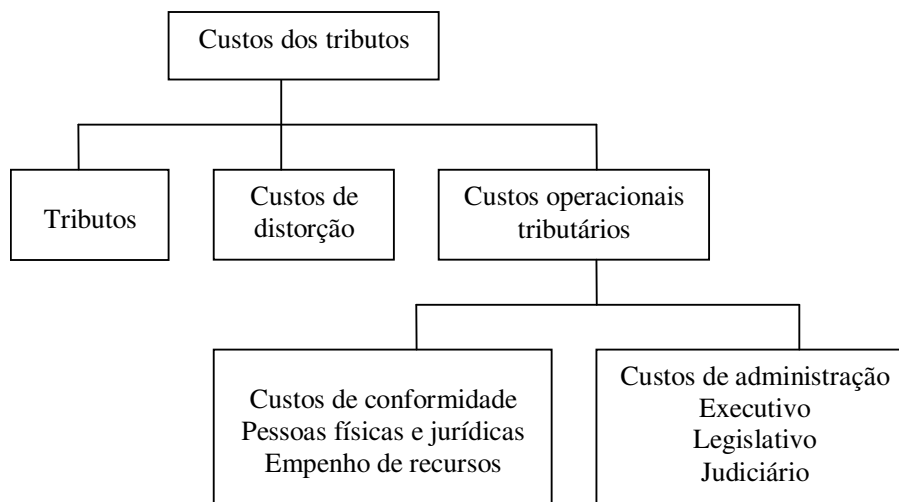


Figura 1 – Custos dos tributos
Fonte: Bertolucci (2003, p. 24)

Slemrod (2006) expõe que os tributos são somente uma transferência do poder de compra do setor privado para o setor público e que os custos que surgem para os agentes envolvidos em facilitar essa transferência de recursos para o Fisco são denominados custos de conformidade.

Evans *et al* (2000) afirmam que os custos de conformidade foram tratados por muito tempo como “custos ocultos” da tributação e que um consenso a respeito do significado preciso do termo *compliance costs of taxation* somente começou a emergir na literatura há aproximadamente 25 anos.

Bertolucci (2003) destaca que o termo é ambíguo tanto em inglês como em português, mas deve ser compreendido como o custo de conformar sua atividade às normas tributárias, assumindo a forma estabelecida pelo Poder Público.

No Brasil, os custos de conformidade são designados, em parte, pelo Código Tributário Nacional, como obrigações acessórias, no art. 113:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributos ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária, tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Entretanto, os estudos sobre os custos de conformidade revelam que estes têm uma abrangência maior que os simples custos das obrigações acessórias. Bertolucci (2003) apresenta uma lista de alguns custos de conformidade, que correspondem ao que as empresas devem fazer em relação ao Fisco, ou seja, obrigações relativas a:

- a) Impostos incidentes sobre vendas de produtos que a empresa tem que calcular, registrar, informar à administração tributária e pagar.
- b) Cálculo de renda tributável, observando que os conceitos de lucro da lei societária são diferentes da legislação tributária, fazendo os registros e ajustes definidos pela legislação, preenchendo declarações, controlando vencimentos das obrigações e realizando seus pagamentos.
- c) Retenção de impostos como contribuinte substituto quando assim definido pela legislação e sua entrega ao Fisco.
- d) Recolhimento de contribuições previdenciárias e de Imposto de Renda na fonte por conta de seus funcionários [e prestadores de serviços].
- e) Controle de preços de transferência nas transações com empresas ligadas dentro dos padrões estabelecidos pelas normas dos países envolvidos.
- f) Arquivo e guarda de documentos por prazos superiores aos que seriam necessários para o negócio, para cumprir aos múltiplos prazos definidos pela legislação tributária.
- g) Manutenção de advogados dedicados ao contencioso tributário da empresa.
- h) 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.
- i) Redação de normas internas relativas à tributação e a procedimentos necessários ao atendimento de determinações tributárias.
- j) Registros da empresa e seus estabelecimentos nos fiscos federal, estaduais e municipais.
- k) Contratação de assessores tributários – advogados, economistas, contadores – para discutir, executar e controlar aspectos da tributação.
- l) Treinamento de pessoal interno para realização de tarefas relativas a impostos.
- m) Compra de livros, revistas e jornais especializados.
- n) Tempo dedicado pelo Conselho de Administração, Conselho Fiscal, Diretoria, Controladoria, Jurídico, Compras, Vendas, Produção, Logística, dentre outros, à discussão de temas tributários.
- o) De forma um pouco diferente, a participação de funcionários da empresa em grupos de trabalho, discutindo propostas para o aperfeiçoamento da legislação tributária, também pode ser classificada como custos de conformidade. (BERTOLUCCI, 2003, p.22-23)

A literatura sobre custos de conformidade na tributação distingue ainda qualificações e subdivisões que precisam ser levadas em conta em qualquer definição de custos de conformidade.

Os custos de conformidade à tributação compreendem custos monetários e não monetários. Os custos monetários, que são capazes de estimação ou avaliação em termos monetários, embora às vezes com certa dificuldade, consistem nos custos de recursos econômicos e de tempo voltados ao cumprimento das exigências das autoridades fiscais.

Conforme Warburton e Hendy (2006), custos monetários são aqueles que estão incorporados ao desempenho financeiro dos negócios e estão provavelmente refletidos no lucro da empresa. Eles incluem o custo de: adquirir o conhecimento necessário dos aspectos relevantes do sistema tributário; compilação de arquivos; aquisição e manutenção de sistemas contábeis e fiscais; preenchimento de formulários fiscais; avaliação da eficácia tributária de transações alternativas ou métodos alternativos no cumprimento das exigências legais; e reter e recolher impostos cobrados dos empregados e dos negócios.

Segundo Sandford (1989 *apud* BERTOLUCCI, 2003, p.21), os custos monetários “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”.

Pope (2000) aponta que, para os indivíduos (pessoas naturais), esses custos incluem o custo de tempo gasto por um contribuinte em arquivos e preenchimento de formulários ou na preparação de informações para o agente fiscal ou contador; os honorários pagos a um consultor profissional; e os custos variados, tais como correios, telefonemas, manuais de impostos, e, de modo crescente, software de computador, representados no esquema da figura 2:

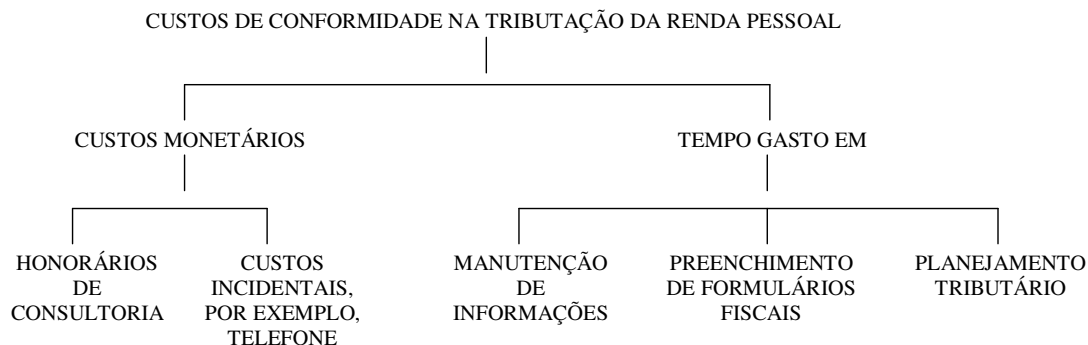


Figura 2 – Principais tipos de custos de conformidade (econômicos) na tributação da renda pessoal
 Fonte: Figura adaptada de Pope (2000, p.6)

Para as empresas, os custos monetários incluem gastos com honorários profissionais de contadores, advogados e outros consultores; e o custo de tempo do pessoal interno na manutenção de informações fiscais ao longo do ano; preenchimento de declarações fiscais próprias ou na preparação de informações para profissionais de consultoria; relações com as autoridades fiscais (figura 3).

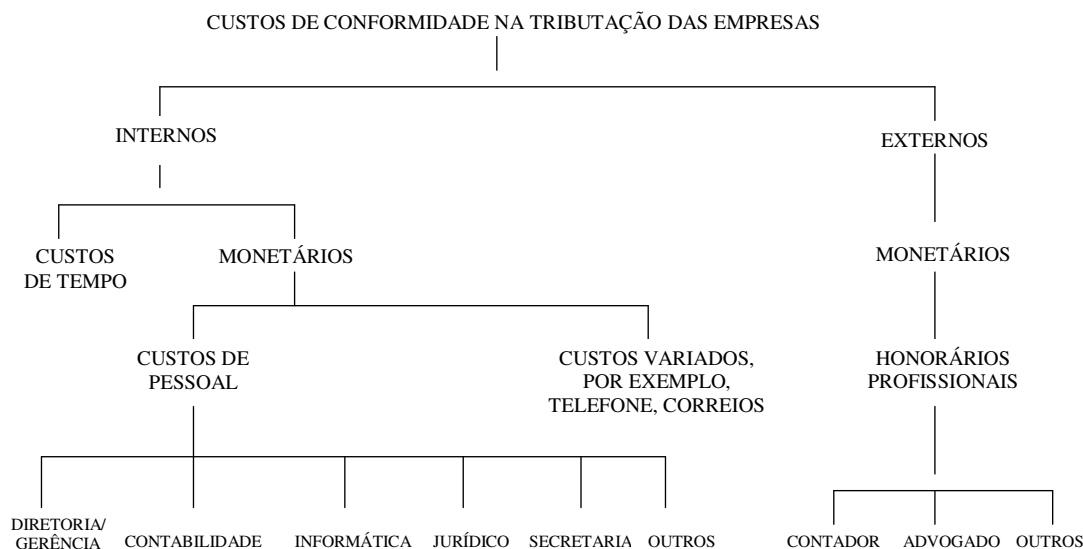


Figura 3 – Principais tipos de custos de conformidade (econômicos) na tributação das empresas
Fonte: Figura adaptada de Pope (2000, p.7)

Por sua vez, os custos de conformidade não monetários são custos intangíveis provocados pela operação do sistema tributário, que, embora sejam difíceis de quantificar, provavelmente, também estão refletidos nos resultados das empresas.

O custo de consultoria tributária de fontes externas é facilmente estabelecido. Grande parte das empresas pode estabelecer os custos de pessoal relacionados às suas atividades tributárias. [...] Mas há custos de conformidade que não são prontamente quantificados em termos monetários. Em particular, é preciso considerar também os custos psicológicos da obediência às obrigações fiscais. Os custos psicológicos nesse contexto referem-se à ansiedade e à frustração no aprendizado e no cumprimento as mudanças tributárias. (EVANS; TRAN-NAM, 2001, p.7-8) [tradução nossa].

Pope (2000) afirma que os custos não-monetários incluem os custos psicológicos de estresse e ansiedade provenientes da obediência a um tributo específico ou a uma atividade relacionada a tributo, tal como auditoria de uma autoridade fiscal.

Sandford (1989 *apud* BERTOLUCCI, 2003, p.22) expõe que os custos psicológicos “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”.

Pope (2000, p.3) ressalta que “a existência de tais custos não-econômicos é reconhecida, embora normalmente ignorada” [tradução nossa].

De fato, Evans e Tran-Nam (2001) relatam que, infelizmente, nenhum estudo conseguiu ainda quantificar com êxito esses custos psicológicos, embora esteja ocorrendo pesquisa nessa área, com Robin H. Woellner e outros.

Das-Gupta (2003) menciona que os custos de conformidade incluem elementos obrigatórios e voluntários. Custos obrigatórios são aqueles que os contribuintes precisam incorrer para atender as obrigações tributárias tais como conservação de livros fiscais; preenchimento de certos tipos de relatórios; autorizações e permissões exigidas pela lei, ou estar apto a comprovar deduções pretendidas. Custos voluntários são principalmente associados com planejamento tributário ou elisão fiscal empreendida pelos contribuintes para reduzir o ônus fiscal, tendo em vista que tais custos são presumivelmente menores que as conseqüentes reduções nas suas obrigações tributárias (EVANS *et al*, 2000, p. 235).

Os custos voluntários são custos adicionais que o contribuinte pode optar por incorrer para determinar ou minimizar suas obrigações fiscais. Por exemplo, contribuintes podem escolher avaliar métodos alternativos de obedecer a legislação para determinar quais produzem resultados fiscais mais favoráveis. Eles podem também buscar recomendações para identificar maneiras tributárias eficientes para estruturar suas transações. (WARBURTON; HENDY, 2006, p.386) [tradução nossa].

Essa distinção entre custos de conformidade voluntários (*tax planning costs*) e involuntários ou inevitáveis (*computational costs*) foi feita introdutoriamente na literatura por Kenneth Stanton Johnston, em 1963, em estudo apresentado a Universidade de Ohio.

Conforme Evans e Tran-Nam (2001), *computacional compliance costs* compreenderiam aqueles custos necessariamente incorridos na determinação da obrigação fiscal – por exemplo, o custo para calcular o ganho de capital. Em contraste, *tax planning costs* poderiam compreender pagamentos por recomendações com as quais uma transação poderia ser estruturada de modo a produzir um ganho de capital tributado concessionalmente ao invés de um ganho tributado mais pesadamente.

Contudo, Evans e Tran-Nam (2001) destacam que essa divisão tem causado controvérsia que ainda não foi (e possivelmente nunca será) completamente resolvida, pois há quem insista que somente os custos obrigatórios constituem medidas legítimas de custos de conformidade na tributação.

Os autores, que compõem o time de pesquisadores do Programa de Estudos da Tributação Australiana (ATAX), da Universidade de New South Wales, afirmam que seguem a maioria dos pesquisadores da área tributária que preferem uma definição abrangente de custos de conformidade a qual inclui custos voluntários e involuntários. A visão dos autores é a de que:

[...] a linha entre custos evitáveis e inevitáveis será sempre embaçada e seria impossível distinguir completamente atividades e custos relacionados ao planejamento tributário e aqueles relacionados a satisfazer a conformidade exigida pelo sistema tributário. Ambos os tipos de despesas são legitimamente incorridos por contribuintes no cumprimento das exigências legislativas. (EVANS; TRAN-NAM, 2001, p.7) [tradução nossa].

Sandford, Godwin e Hardwick (1989) distinguem ainda os custos de conformidade nas categorias de custos transitórios ou recorrentes. O termo custos transitórios é comumente usado para referir-se a custos de início de tributos (*commencement or start-up costs*) e a custos temporários (*temporary costs*). Os custos recorrentes ou regulares (*recurrent or regular costs*) são os que se mantêm, depois da fase inicial de aprendizado. Uma vez que a legislação tributária tende a mudar continuamente, os custos de início e os custos recorrentes existem, simultaneamente, no sistema tributário como um todo.

Evans e Tran-Nam (2001) indicam que os custos iniciais podem incluir o treinamento inicial de funcionários para lidar com as mudanças tributárias propostas. O custo temporário pode ser um tempo adicional requerido pela equipe para cumprir com as novas regras enquanto ainda está se familiarizando com as nuances das alterações tributárias. E o custo recorrente pode ser o tempo que se leva para cumprir com as mudanças da legislação tributária, uma vez que o pessoal interno está familiarizado com elas.

Os custos de conformidade transitórios podem, portanto, incluir: os custos de aprendizado e suas implicações (tempo e custos de treinamento de pessoal); a análise das mudanças e eventuais pagamentos a consultores tributários externos; a aquisição de novos *softwares* fiscais ou sua atualização para adaptar-se às mudanças; e outras modificações necessárias de sistemas contábeis e gerenciais. Os custos recorrentes compreendem os custos

que permanecem depois que as rotinas são incorporadas à cultura da entidade e quando a empresa já atingiu o nível de eficiência adequado.

Outra convenção presente na literatura sobre conformidade tributária é a distinção entre os custos de conformidade brutos e líquidos. Os custos de conformidade líquidos são iguais aos custos de conformidade brutos menos o valor de benefícios da conformidade tributária (EVANS *et al*, 2000; DAS-GUPTA, 2003).

Esses benefícios, segundo Evans *et al* (2000), incluem:

- Benefícios gerenciais, que proporcionam uma base para melhorar a tomada de decisões das empresas ou indivíduos. Esses benefícios podem originar-se da necessidade de se ter uma rigorosa manutenção de arquivos a fim de obedecer às exigências das leis fiscais. Esses benefícios teoricamente existem, mas são difíceis de quantificar, e normalmente são omitidos nos estudos empíricos;
- Benefícios de fluxo de caixa, que surgem quando as empresas têm o uso dos tributos por um período anterior ao que devam ser remetidos às autoridades fiscais;
- Benefícios da dedutibilidade fiscal, pois alguns sistemas tributários reconhecem certas atividades de conformidade tributária como fonte de legítimas despesas dedutíveis de impostos.

Conceitualmente uma distinção também pode ser feita entre os custos de conformidade sociais (*social compliance costs*) e os custos de conformidade dos contribuintes (*taxpayer compliance costs*). Para Evans e Tran-Nam (2001), os custos de conformidade sociais referem-se aos custos incorridos por toda a economia no cumprimento da legislação. Os custos de conformidade dos contribuintes referem-se aos custos incorridos por contribuintes na obediência à legislação, depois de levados em conta benefícios (se houver), tais como subsídios, dedutibilidade fiscal, fluxo de caixa e benefícios gerenciais.

3.2. Evolução dos estudos sobre custos de conformidade à tributação

O reconhecimento da existência e do impacto dos custos operacionais tributários (custos administrativos e custos de conformidade na tributação) não é um fenômeno recente. Evans (2003) ressalta que, tão antigas quanto o século XVIII, as famosas quatro máximas de

boas práticas tributárias (equidade, certeza, conveniência e economia), de Adam Smith, apresentadas em seu *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, de 1776, enfatizaram o impacto dos custos operacionais tributários no sistema tributário.

Evans (2003) acrescenta que a literatura contém muitas referências históricas à carga imposta aos contribuintes em consequência de suas obrigações tributárias. Evans (2003) cita, como exemplo, a obra de William Cobbett, de 1826 - meio século após o discurso de Smith, em que se observou que os fazendeiros enfrentavam não somente o custo de pagamento dos impostos, mas também as despesas para atender a esse pagamento, tais como as regras a que eles eram compelidos a obedecer na secagem e no ensacamento, e que lhes causavam grande dispêndio.

Contudo, se o reconhecimento não é novo, pesquisas sobre custos operacionais tributários têm desenvolvimento mais recente:

Os custos administrativos, como uma parte dos custos do setor público, foram naturalmente sujeitos a algum grau de medida por governos em toda a parte, embora o padrão e a abrangência dessa mensuração tenham variado consideravelmente por muito tempo e entre governos. Mas muito pouco foi feito no sentido de avaliar e de medir custos de conformidade até meados do século XX. (EVANS, 2003, p.1).

Evans *et al* (2000) afirmam que, a despeito da questão dos custos de conformidade na tributação ser discutida, explicitamente, no nascimento da economia moderna, a primeira tentativa de medir os custos de conformidade só aconteceu em 1935, com Robert M. Haig. Os autores elencam diversas razões para esta relativa negligência:

- Os custos de conformidade tributária têm sido considerados insignificantes;
- Não há um modelo pronto e formal para a minimização dos custos de conformidade;
- As estimativas de custos de conformidade tributária normalmente exigem pesquisas meticulosas envolvendo a coleta de grande quantidade de dados indisponíveis em fontes publicadas.

Entretanto, Evans *et al* (2000) ressaltam que tem havido um ininterrupto crescimento do interesse internacional, particularmente entre países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD), nos custos de conformidade à tributação, tanto por pesquisadores acadêmicos quanto pelos governos. Sandford (1995 *apud* EVANS, 2003)

identifica seis fatores aos quais podem ser atribuído o aumento do interesse e o envolvimento nas questões relacionadas aos custos de conformidade:

- A poderosa influência das mudanças na tecnologia (e especialmente nos computadores), permitindo a pesquisadores e governos empreenderem estudos maiores e mais confiáveis em custos de conformidade;
- a introdução de regimes de impostos sobre valor adicionado em diversos países. Os altos custos operacionais associados a tais impostos aumentaram o interesse em identificar e quantificar o potencial impacto;
- o crescimento da cultura das organizações e aumento da importância para economias modernas das pequenas empresas (onde os custos de conformidade são particularmente onerosos);
- a crescente complexidade dos sistemas tributários modernos e a carga que eles impõem aos contribuintes que têm sido expostos a uma grande diversidade de tributos;
- o aumento da ênfase pelos governos em conseguir a conformidade voluntária os fez mais conscientes do ônus que eles impõem aos contribuintes; e
- as medidas tomadas desde a década de 80 para reduzir custos administrativos (como parte das políticas para reduzir gastos públicos) podem ter aumentado o peso dos custos de conformidade, e, possivelmente assim, aumentaram de maneira geral os custos dos recursos à sociedade.

Dessa forma, nos últimos anos, esta área de pesquisa tributária tem florescido. Pope (2000) afirma que, de maneira geral, até o início da década de 90, havia mais de cinquenta estudos conhecidos sobre custos de conformidade na tributação, incluindo Reino Unido, Estados Unidos, Canadá, Nova Zelândia, Holanda e Austrália. Além disso, o autor enfatiza que o interesse no tema cresce, seja em termos do número de pesquisadores investigando custos de conformidade pela primeira vez em vários países e continuando investigações, seja na forma de novas pesquisas, atualização de pesquisas anteriores ou na simulação de estudos, por pesquisadores firmados em seus respectivos países. Pope (2000) acrescenta que o interesse começa a se espalhar além dos países europeus e anglo-saxões, com estudos sendo

realizados em Cingapura, Malásia e Hong Kong e interesse pelo tema em países como Japão, Índia e Croácia.

Sandford, Godwin e Hardwick (1989) pressupõem três grandes fases nas tentativas de identificar e medir custos operacionais tributários - uma fase norte-americana que dura da década de 30 a década de 60; uma fase européia nos anos 60 e 70; e uma fase mundial dos anos 80 em diante.

O estudo de 1935 de Haig envolveu uma pesquisa postal dos custos de conformidade à tributação encontrados em cerca de 1.500 grandes empresas nos Estados Unidos da América (EUA). Isso provocou uma série de estudos sobre custo da conformidade de menor escala, freqüentemente sem rigor científico, na América do Norte até o final da década de 1960. Evans (2003) revela que esses estudos eram empreendidos por pesquisadores de diversas formações acadêmicas, incluindo ciência administrativa, estudo dos negócios, contabilidade e economia. A metodologia utilizada incluía aproximações de estudo de caso e exames postais.

Segundo Evans (2003), os estudos norte-americanos sobre custos operacionais não foram tão prolíficos nos últimos 20 anos comparados àqueles primeiros, mas ainda tem havido alguns estudos importantes nos EUA e no Canadá, nos anos recentes, e há evidência de que o interesse está sendo reinflamado.

Evans (2003) ressalta que alguns estudos de custos de conformidade ocorreram na Europa quase ao mesmo tempo que a onda norte-americana inicial, mas tenderam a ser de pequena escala. Entretanto, o autor destaca que essa foi uma região onde muita atividade de pesquisa ocorreu nos últimos 20 anos. Curiosamente, apesar dessa difusão recente da atividade, somente um pequeno número de diferentes países (Reino Unido, Irlanda, Alemanha, Holanda, Suécia e Espanha) devotaram-se aos estudos europeus.

Evans (2003) afirma que, antes de 1990, não havia nenhum estudo de custo operacional publicado na “Australasia” ou no Sudeste Asiático. Por conseguinte, a literatura sobre custos operacionais do sistema tributário brotou rapidamente, com estudos publicados na Austrália, Nova Zelândia, Malásia e Hong Kong e o período desde então não tem sido menos prolífico.

Evans (2003) destaca ainda a existência de uma lista pequena, mas crescente, de estudos em diversos países como Tanzânia, Brasil (com Bertolucci, em 2002) e Índia, bem

como também a evidência do interesse dos órgãos supra-nacionais, tais como a OECD, na produção de estudos comparativos de custos da conformidade.

Um fator importante que contribuiu para o crescimento do interesse (e que reflete esse crescimento) de pesquisadores e governos foi uma série das conferências e simpósios considerando o assunto nas últimas duas décadas. Bertolucci (2003) destaca três congressos, que são: o Congresso do Rio de Janeiro, em 1988; o Congresso da Oxford, em 1994 e o Congresso de Sydney, em 2000.

A *Internacional Fiscal Association* (IFA) fez dos custos administrativos e custos de conformidade na tributação o assunto principal para sua conferência de 1988. Bertolucci (2003) relata que os representantes dos vários países deviam fornecer todo tipo de detalhes sobre os custos operacionais dos impostos e indicações da natureza e direção desses custos. Além disso, os estudos deviam concentrar-se sobre três tipos de impostos: Imposto de Renda das Pessoas Físicas (inclusive ganhos de capital), Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e Imposto sobre Vendas.

Para Bertolucci (2003), apesar da principal conclusão do Congresso mostrar que faltavam informações abrangentes e confiáveis tanto sobre os custos administrativos - que são os custos do Poder Público para controlar e arrecadar impostos – quanto, menos ainda, sobre custos de conformidade do contribuinte, esse foi um marco nos estudos de conformidade tributária, pois, até então, não havia a conscientização da importância do estudo no mundo acadêmico.

Os anais do Congresso listaram estudos de variados tamanhos e rigor em nove países (Argentina, Bélgica, Canadá, Alemanha, Holanda, Suécia, Suíça, Reino Unido e EUA). Além desses estudos, Israel e Noruega tentaram cálculos rudimentares sobre custos de conformidade. Bertolucci (2003) apresenta um resumo desse Congresso, exposto na tabela 2, e mostra o conjunto de informações disponíveis e evidencia, principalmente, as não disponíveis:

Tabela 2 – Incidência de custos de conformidade e de administração sobre o PIB no Congresso IFA 1988.

País	Custos de conformidade	Custos de administração	Custos operacionais tributários
Alemanha	2,36%	0,56%	2,92%
Argentina ¹	1,25%	ND	ND
Brasil	ND	ND	ND
Canadá	ND	0,4%	ND
Espanha	ND	ND	ND
Estados Unidos ²	ND	ND	ND
França	ND	1,5%	ND
Israel	1,1%	0,5%	1,6%
Itália	ND	ND	ND
Japão	ND	ND	ND
Noruega	ND	ND	ND
Holanda	0,67%	ND	ND
Portugal	ND	0,73%	ND
Reino Unido	1,0%	0,5%	1,5%
Suécia	0,5%	0,5%	1,0%
Suíça	ND	0,65%	ND

Fonte: Bertolucci (2003, p. 52)

(1) Empresas médias

(2) Há muitos dados, mas nada abrangendo o total da federação.

Em 1994, um importante simpósio foi realizado na faculdade de St John, Oxford, na Inglaterra, atraindo a maioria dos principais pesquisadores do mundo na área. Sandford (1995 *apud* BERTOLUCCI, 2003) afirmou que o Congresso tinha como principal objetivo discutir a metodologia de medição dos custos de conformidade e como poderia ser melhorada a definição de políticas de tributação. Sandford (1995) fez um retrospecto dos estudos sobre custos de conformidade e afirmou que foi só no final do século XX que se deu real importância a esse tema, com a conferência da *International Fiscal Association*, no Rio de Janeiro, em 1988, cujos anais foram editados em 1989.

Os anais do Congresso de Oxford foram publicados em um livro - *Tax Compliance Costs Measurement and Policy* (SANDFORD, 1995), mostrando que muitos daqueles países citados no Congresso de 1988 tinham empreendido estudos adicionais. Além disso, Austrália, Espanha e Nova Zelândia foram adicionados à lista dos países que empreendiam estudos importantes.

Em abril de 2000, foi realizado em Sydney, Austrália, um simpósio internacional sobre custos de conformidade:

Nota-se o progresso feito no período pelo fato de terem sido apresentados 21 trabalhos com um nível muito maior de sofisticação do que nos congressos anteriores, principalmente em relação ao do Rio de Janeiro em 1988, quando o assunto era praticamente desconhecido pelos participantes. (BERTOLUCCI, 2003, p. 94).

Bertolucci (2003) acrescenta que os temas tratados em Sydney evoluíram também de forma qualitativa; passou-se da discussão de Oxford, de como fazer a pesquisa dos custos de conformidade, para análises como a avaliação dos custos psíquicos ou a relação entre os custos de conformidade e a própria conformidade tributária. Instrumentos mais sofisticados de estatística para modelagem foram utilizados, e os participantes, que em Oxford eram principalmente economistas, passaram a ser também contadores, administradores e advogados, ampliando o raio de ação dos estudos.

O autor (2003) destaca ainda a participação das administrações tributárias de vários países quanto à preocupação com os custos de conformidade, com patrocínio de pesquisas e inclusão desse tema entre os estudados nas alterações dos tributos.

3.3. Custos de conformidade à tributação no mundo

O cenário de negligência inicial da pesquisa em custos operacionais tributários (custos administrativos e custos de conformidade na tributação) tem mudado no contexto internacional. Questões relacionadas a essa área de pesquisa deslocaram-se da periferia para uma posição mais central. Em consequência, há agora uma literatura extensiva e variada disponível que pode fornecer um ponto de referência útil para os estudos que se relacionam ao peso da regulamentação tributária.

Um resumo dos maiores (e de alguns menores) estudos dos custos administrativos e de conformidade, que foram publicados desde 1980, foi elaborado pelo professor e pesquisador do Programa de Estudos da Tributação Australiana (ATAX), da Universidade de New South Wales, Chris Evans, e está contido, com propósito ilustrativo, no anexo A.

Os principais resultados dos estudos identificados por Evans (2003) sugerem que os custos de conformidade são altamente significativos para os impostos sobre a renda e sobre o valor adicionado - tais como o *Personal Income Tax* (PIT), *Corporate Income Tax* (CIT), *Value Added Tax* (VAT)/*Goods and Services Taxes* (GST). Os estudos sugerem que os custos

de conformidade de tais impostos estão normalmente entre 2% e 10% do rendimento produzido por aqueles impostos e, no total, até 2,5% do PIB.

A pesquisa também aponta para a regressividade dos custos de conformidade desses tributos, particularmente dos impostos sobre o valor adicionado. Evans (2003) destaca que o tamanho da empresa é um fator chave na determinação dos custos de conformidade e que a maioria dos estudos confirma que as empresas menores suportam custos de conformidade, desproporcionalmente, mais elevados.

No mesmo sentido, as pesquisas realizadas por Slemrod e Blumenthal (1993) e Slemrod (1997) com grandes companhias do que era antes conhecido como *Coordinated Examination Program* (CEP), e que atualmente denomina-se *Coordinated Industry Case program* (CIC), do *Internal Revenue Service* (IRS) – que é a administração tributária federal dos Estados Unidos – sugerem que o tamanho das firmas é um importante determinador dos custos de conformidade. Os resultados estão resumidos na tabela 3:

Tabela 3 - Estimativa dos custos de conformidade do imposto de renda federal das empresas nos Estados Unidos

Estudo	Ano	Companhias abrangidas	Custo de Conformidade por Firma	Custo de Conformidade Total	% da Receita
Slemrod e Blumenthal (1993)	1992	~1300 maiores companhias americanas	\$1.55 milhões	\$2.02 bilhões	2.7
Slemrod (1997)	1996	~1300 maiores companhias americanas	\$1.80 milhões	\$2.34 bilhões	não calculado
Slemrod e Venkatesh (2002)	2000	Menores que as 1300 maiores, mais que \$5 milhões de ativos	\$104,000 - \$110,000	\$23.0 - \$24.4 bilhões	não calculado

Fonte: Slemrod (2006, p.36)

Os pesquisadores (2006) concluíram que, enquanto firmas com mais ativos incorrem em maiores custos de conformidade, há uma clara economia de escala, e os custos de conformidade, em proporção ao tamanho da empresa, decrescem à medida que o tamanho dos ativos da empresa aumenta. Assim, embora as grandes firmas geralmente incorram em custos de conformidade mais altos que firmas médias e pequenas, os custos de conformidade são regressivos no sentido de que firmas menores enfrentam maiores custos de conformidade na proporção de seu faturamento que empresas maiores.

Os estudos listados por Evans (2003) também apontam o fato que os custos de conformidade estão sendo percebidos como uma questão muito significativa para a maioria

das empresas, tornando-se motivo de preocupação contínua. Todavia, apesar de algumas tentativas de determinados governos, projetadas para reduzir o peso enfrentado pelos contribuintes, o problema persiste. A complexidade das legislações junto a frequência da mudança legislativa são identificadas como as principais causas de custos de conformidade elevados.

O CNN Money.com publicou notícia, em 10 de janeiro de 2006, intitulada *The high cost of tax compliance*, em que apresentou estudo realizado pela *Tax Foundation*, instituição norte-americana de pesquisas tributárias, no qual se estima que a complexidade do sistema tributário, especialmente do código do imposto de renda federal, custa aos contribuintes US\$0,22 (vinte e dois centavos de dólar) para cada dólar arrecadado pelo governo americano. Segundo a notícia, o estudo apurou que indivíduos, empresas e entidades sem fins lucrativos gastaram mais de seis bilhões de horas em 2005 conformando-se ao código do imposto de renda, o que representou um custo de US\$265.1 bilhões. Os contribuintes pagaram US\$1.2 trilhões em tributos federais em 2005. O estudo também concluiu que o custo de conformidade tem crescido nos últimos anos e ainda há expectativa de aumento.

Em relação a estudos internacionais comparativos, Warburton e Hendy (2006) expõem que há poucos estudos e a principal razão para isso é que comparações entre países são difíceis de conduzir e precisam ser tratadas com cautela.

As dificuldades na produção significativa de comparações de custos de conformidade à tributação decorrem de muitos aspectos que podem influenciar a mensuração desses custos entre os países, tais como diferenças na qualidade dos resultados, por exemplo, nas variações das taxas de resposta, questões ou procedimentos de validação; questões conceituais resultantes de diferenças nas percepções do que se constitui um custo de conformidade; diferenças na estrutura tributária, incluindo variações na compensação de tributos; a composição da população tributada, preferências por despesas tributárias sobre despesas diretas, em que benefícios são fornecidos pelo sistema tributário, entre outros.

Entretanto, Warburton e Hendy (2006) afirmam que as limitações anteriormente delineadas, não significam que comparações internacionais não possam ser feitas. Pope (2000) apresenta dados internacionais de pesquisas conduzidas por si e por Evans *et al* (2000) para o ano de 1994-95, em que os custos de conformidade à tributação para indivíduos variam de 3,6% da receita tributária e 0,38% do PIB no Reino Unido, para 7,9% e 1,05%,

respectivamente, na Austrália. Os números para os Estados Unidos são 6,1% e 1,00%, respectivamente. Os custos de conformidade na tributação da renda das empresas são estimados entre 16% e 23% da receita tributária na Austrália comparado com cerca de 2% no Reino Unido.

Do mesmo modo, Pope (2000) observa que as usuais recomendações de cautela aplicam-se a tais comparações internacionais.

3.4. Custos de conformidade à tributação no Brasil

Desde algum tempo até os dias atuais, muito se discute a respeito da carga tributária brasileira. Discute-se também, mas com menos intensidade, a complexidade das regras e normas tributárias existentes no atual sistema tributário brasileiro.

Entretanto, a tributação, como discutido neste capítulo, envolve outros custos que pesam na economia e que não podem ser desconsiderados, como por exemplo, os custos de conformidade dos contribuintes.

Bertolucci (2003) expõe que não encontrou bibliografia brasileira voltada especificamente aos custos de conformidade e que os autores brasileiros demonstram preocupação com relação ao tema, mas sempre dentro do âmbito maior que tem sido a reforma tributária. Ele destaca que, no Brasil, as partes envolvidas – contribuintes, administração tributária e o meio acadêmico – ainda não se debruçaram sobre a questão do custo de conformidade que, certamente, poderá levar à economia de grandes recursos pelo País.

Para Bertolucci (2003), um aspecto que influencia os custos de conformidade no Brasil é o próprio pacto federativo e a forma como a Constituição Federal define a competência tributária.

No Brasil, cada uma das pessoas jurídicas de direito público, vale dizer, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm sua competência tributária, e, portanto, competência legislativa, atribuída constitucionalmente pelos artigos 153 a 156: “[...] a Constituição Federal delimita, com razoável precisão, a matéria fática de que se pode valer o legislador na instituição de tributos” (MACHADO, 2005, p. 273).

Bertolucci (2003) resume os tributos e as competências tributárias no esquema da figura 4:

Sistema Tributário no Brasil		
União	Estados e Distrito Federal	Municípios
Impostos		
Renda Importação-Exportação Produtos Industrializados Operações Financeiras Territorial Rural Grandes Fortunas	Circulação de Mercadorias e Serviços <i>Causa Mortis</i> e Doações Propriedade Veículos Automotores	Propriedade Urbana Transferência de Bens Imóveis Serviços
Contribuições Sociais		
Cofins Folhas de Pagamento Lucro Líquido PIS Movimentação Financeira Loterias	Salários do Funcionalismo	Salários do Funcionalismo
Contribuições sobre o Domínio Econômico		
Transferência de Tecnologia Petróleo		
Taxas		
		Lixo Licença de Funcionamento Propaganda Visual [...]
Contribuições de Melhoria		
Empréstimos Compulsórios		
Contribuições de Categorias Profissionais		

Figura 4 – Tributos e competências tributárias no Brasil

Fonte: Bertolucci, 2003, p.115

Bertolucci (2003) entende que a descentralização da legislação tributária representa um alto custo para os contribuintes e que se os Constituintes tivessem determinado que os impostos fossem de competência de vários entes, mas impondo uma legislação federal e homogênea, as empresas não seriam tão oneradas. O autor (2003, p.118) destaca que, da forma atual, “os impostos dos Estados terão a legislação multiplicada por 27 e, no limite, as leis dos Municípios serão cerca de 5.000, que é o número aproximado de municípios no país”.

Condorcet Rezende, advogado tributarista, em artigo intitulado “Pandemônio Tributário”, ressalta que:

Se a ninguém é lícito escusar-se do cumprimento da lei alegando seu desconhecimento, torna-se imperioso que o contribuinte leia e entenda a legislação tributária que possa afetá-lo; e a expressão ‘legislação tributária’, nos termos do art. 96 do Código Tributário Nacional, compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, as medidas provisórias, os decretos e as normas complementares (abrangendo estas últimas os atos normativos tais como portarias, resoluções, instruções normativas e outros atos menores). (REZENDE, 2004, p.8).

Outro aspecto que influencia os custos de conformidade no Brasil é a instabilidade das normas tributárias brasileiras e a complexidade gerada também pelo volume e pelas constantes mudanças na legislação.

Becker (1989) observa, ironicamente, que “tal como estão formuladas as leis fiscais [...], elas exigem que esta terra seja habitada exclusivamente por gênios matemáticos e inventivos, todos filhos naturais de Pascal e Descartes”.

Em recente levantamento do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2006b) para apurar a quantidade de normas editadas nos 18 anos de vigência da Constituição Federal de 1988, verificou-se um total de 229.616 regras tributárias editadas nos três níveis de governo. Em relação à complexidade, o estudo destaca que, em média, cada norma tributária editada tem 11,23 artigos, cada artigo tem 2,33 parágrafos, 7,45 incisos e 0,98 alíneas. Foram editados nesse período 2.578.588 artigos, 6.008.111 parágrafos, 19.210.484 incisos e 2.527.017 alíneas e, até a data do referido estudo, estavam em vigor 181.275 artigos, 422.370 parágrafos, 1.350.497 incisos e 177.649 alíneas.

Assim, custos de conformidade podem ser gerados em decorrência da instabilidade da legislação tributária, somada à complexidade do texto legal, que impõem às empresas dispêndios de recursos em atividades, como pesquisas e planejamento tributário, treinamentos, contratação de consultorias, além das tarefas de conformidade fiscal, bem como questionamentos no contencioso administrativo e judicial.

Bertolucci (2003) ressalta que é importante reconhecer que uma parte da administração tributária no Brasil tem demonstrado sensibilidade para o tema, como demonstrado nos pontos relatados pelo autor:

- A criação do "Simples" como forma de apuração dos impostos a serem recolhidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte;

- A implantação de sistemas amigáveis de cálculo, apuração, transmissão e pagamento de imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas com redução dos tempos de estudo, cálculo e preenchimento de declarações de renda;
- A criação da modalidade de cálculo do lucro presumido, que pode simplificar muito sua apuração de resultado com grande redução de custo de conformidade.

Em seu livro “Quanto Custa Pagar Tributos”, originalmente dissertação de Mestrado, Bertolucci (2003) apresenta pesquisa pioneira sobre custos de conformidade no Brasil, levantados junto às companhias abertas associadas da Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA). A pesquisa foi realizada mediante envio de questionário por *e-mail* às empresas associadas à ABRASCA e a criação de um *site* também contendo o questionário, cujas perguntas referiam-se ao exercício de 1999. Através dos resultados obtidos, correspondentes a 12% da população, verificou-se que os custos dos contribuintes – os custos de conformidade à tributação – correspondem a 0,75% do PIB na média das companhias abertas e pode alcançar 5,82% do PIB nas companhias abertas com receita bruta anual de até R\$ 100 milhões por ano.

Bertolucci (2003) apresenta tabela com os custos de conformidade levantados na pesquisa, no qual as empresas estão separadas por categorias de receita bruta e cujos custos de conformidade, em relação ao seu valor adicionado (que corresponde a seu PIB), assim, se apresentaram (tabela 4):

Tabela 4 – Custos de conformidade das companhias abertas – incidência sobre o PIB

CATEGORIA DE RECEITA BRUTA	INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR ADICIONADO (PIB)
ATÉ R\$ 100 MILHÕES	5,82%
DE R\$ 100 A 1.000 MILHÕES	1,88%
DE R\$ 1.000 A 5.000 MILHÕES	1,25%
ACIMA DE R\$ 5.000 MILHÕES	0,24%
TODAS AS EMPRESAS	0,75%

Fonte: Bertolucci, 2003, p.139

O autor (2003) destaca nas conclusões da pesquisa aspectos como a regressividade dos custos de conformidade, que se mostra muito acentuada nas empresas menores, e o desperdício de recursos:

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%. Calculando a incidência sobre o PIB dessas empresas, chega-se a 0,75% do total das companhias abertas e, considerando

apenas as empresas menores, a 5,82%. Assumindo que essas incidências sejam válidas para toda a economia, poder-se-ia afirmar que o Brasil desperdiça, no mínimo, R\$7,2 milhões por ano para cumprir as determinações das leis tributárias em vez de alocá-los à atividade produtiva. (BERTOLUCCI, 2003, p.16).

3.5. Questões relacionadas à identificação dos custos de conformidade à tributação

É preciso reconhecer que algumas questões de identificação e mensuração relacionadas aos custos de conformidade à tributação permanecem controversas em determinados aspectos.

Isso decorre, principalmente, do fato de que, como observado na evolução dos estudos dos custos de conformidade à tributação, embora o reconhecimento da existência e do impacto desses custos não seja novo, o desenvolvimento de pesquisas nesse campo é muito recente: reporta-se a meados do século XX.

Bertolucci (2003) ressalta que os custos de conformidade são percebidos pela maioria dos contribuintes de maneira instintiva e que não faz parte da cultura dar-lhes um tratamento sistemático e esse fenômeno é mundial, pois mesmo nos países mais desenvolvidos, não é prática comum criar mecanismos e dispositivos para apurá-los ou controlá-los.

O autor (2003) destaca que 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:

Para melhor avaliar a dificuldade conceitual que se tem para definir os itens que compõem os custos de conformidade, já se verificou que os Regulamentos de ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços dos 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. Saber o que compõe o custo de cumprir uma legislação que o próprio Fisco estadual reconhece que não conhece em todos os seus detalhes é realmente difícil. (BERTOLUCCI, 2003, p.25).

Sob o aspecto prático, o autor (2003) aponta que a dificuldade existente diz respeito ao modo como as empresas organizam seus sistemas de informação, ou seja, 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 preparados para levantar somente a parte dos custos das várias áreas da empresa que tem recursos voltados ao atendimento de normas tributárias. 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, Almoxarifados, Expedição de Produtos Acabados e Portarias, todos tem parte de suas funções relacionadas com o cumprimento de obrigações tributárias. (BERTOLUCCI, 2003, p.25).

Oliveira *et al* (2003) também argumentam que a contabilidade atualmente praticada no Brasil contribui muito pouco para a discussão da questão do real custo dos tributos e dos encargos sociais sobre os salários e seus impactos nas diversas atividades empresariais. “Qual é o custo da tributação, incluindo as obrigações acessórias, investimentos em informática, manutenção de equipe especializada etc.? Esse tipo de informação não é dado aos diversos usuários das demonstrações contábeis e demais relatórios gerenciais” (OLIVEIRA *et al*, 2003, p.16-17).

Pope (2000) discute a questão do tratamento dispensado às despesas gerais, o qual afirma que a literatura há muito tem reconhecido a dificuldade de alocação dessas despesas, tais como aluguel, energia, aquecimento/refrigeração, equipamentos de informática, usados no trabalho de conformidade tributária, nas empresas onde há um “uso conjunto” com as atividades normais dos negócios.

Sandford, Godwin e Hardwick (1989 *apud* POPE, 2000) adotam a visão de que o percentual de despesas gerais alocáveis ao trabalho de conformidade tributária aumenta conforme aumentam o tamanho da empresa e a complexidade do trabalho fiscal. As empresas maiores podem ter um departamento fiscal exclusivo do qual todas as despesas gerais podem ser alocadas ao trabalho de conformidade tributária. Para os autores, outro problema é o de alocação de despesas gerais entre diferentes tributos. A convenção adotada na maioria das pesquisas de custos de conformidade é deixar a alocação de despesas gerais implícita, eliminando qualquer estimativa arbitrária.

Uma questão que permanece um “problema espinhoso” na literatura é apontada por Pope (2000): a questão da valoração do tempo do contribuinte, sendo essa uma área onde diferentes abordagens têm sido adotadas pelos estudiosos desse campo. A questão essencial destacada pelo autor é o que o contribuinte está sacrificando ao realizar um trabalho de conformidade tributária e como isso deve ser avaliado em termos monetários.

Pope (2000) destaca ainda quanto à mensuração dos custos de conformidade da tributação que a convenção usual nos estudos é medir os custos de conformidade em termos monetários absolutos e como um percentual do rendimento tributável; muito embora, um

importante estudo apresentado por Arthur D. Little Corp., em 1988, tenha medido os custos de conformidade somente em termos de tempo, expressando uma estimativa total em bilhões de horas.

Uma medida alternativa ou adicional para a medida em percentual do rendimento tributável apresentada pelo autor e utilizada em algumas pesquisas no Reino Unido e na Austrália é expressar os custos de conformidade como um percentual do Produto Interno Bruto (PIB).

Sandford, Godwin e Hardwick (1989 *apud* BERTOLUCCI, 2003) percebem as dificuldades e limitações desse levantamento, contudo, afirmam que embora não haja uma solução perfeita para esse problema, entende-se que pode haver soluções que não levarão a um resultado exato até o último dígito, mas que podem servir para uma base valiosa para decisões de política tributária.

Objetivando caracterizar o setor em que está inserida a empresa estudo de caso da presente pesquisa, o próximo capítulo contextualiza o ambiente de saneamento, apresentando a atual situação sanitária no Brasil e no Estado do Ceará.

4. CARACTERIZAÇÃO DO SETOR DE SANEAMENTO

A discussão sobre a universalização dos serviços de água e esgoto vem ganhando relevância, paralelamente, ao reconhecimento da importância que o saneamento possui na qualidade de vida do ser humano e em seu meio ambiente. Essa preocupação com o saneamento e suas relações com a saúde da população remonta às mais antigas civilizações humanas, onde egípcios, gregos e romanos cuidavam de suas águas e dejetos.

No Brasil, até meados do século passado, eram proeminentes as deficiências quanto à quantidade e à qualidade no abastecimento de água. Foi entre os anos 70 e 80 que se expandiu notavelmente a oferta de serviços de saneamento básico, como resultado dos mecanismos institucionais e financeiros postos em marcha pelo Plano Nacional de Saneamento (PLANASA), em que se constituíram as companhias estaduais de saneamento, as quais, até hoje, controlam a maior parte das operações no setor (ARRETCHE, 2004).

Apesar dos grandes avanços verificados nos índices de abastecimento de água e, mais modestamente, na coleta e tratamento de esgotos, há ainda um déficit importante a superar para a universalização ansiada. Contudo, segundo a Associação das Empresas de Saneamento Básico Estaduais (AESBE, 2006), nos últimos anos, no sentido contrário das necessidades do setor, não só os investimentos fiscais em saneamento vêm caindo, como vem subindo significativamente a tributação imposta aos prestadores de serviços de saneamento básico.

No presente capítulo, são apresentados a evolução política do setor de saneamento básico das últimas décadas, a atual situação sanitária do Brasil e, especificamente, do Estado do Ceará e aspectos importantes no que se refere à carga tributária incidente.

4.1. Perspectiva histórica do saneamento

A Organização Mundial de Saúde (OMS) (1993 *apud* OHIRA, 2005) define saneamento como o controle de todos os fatores do meio físico do Homem que exercem ou podem exercer efeito deletério sobre seu bem-estar físico, mental e social.

O setor de saneamento abrange uma gama de atividades, tais como: abastecimento de água potável, esgotamento sanitário, limpeza urbana, manejo de resíduos sólidos, drenagem e manejo das águas pluviais urbanas. Dentre os serviços industriais de utilidade pública, os de saneamento básico têm uma relação incontestável com a saúde pública, o meio ambiente e a qualidade de vida.

Pena e Abicalil (2007) ressaltam que a ausência ou inadequação dos serviços de saneamento constituem riscos à saúde pública e que a implantação desses serviços tem forte impacto na redução dessas doenças e das taxas de mortalidade infantil.

Pena e Abicalil (2007) também destacam a importância dos serviços de saneamento para o meio ambiente e a qualidade de vida da população, que é sentida de forma mais evidente nos contextos de urbanização ou industrialização acelerada em que a ausência de tratamento adequado dos resíduos constitui a principal causa de degradação ambiental. A poluição das águas nessas áreas limita os usos múltiplos dos recursos hídricos (abastecimento de água, paisagismo, lazer e turismo, entre outros) e repercute negativamente na economia das regiões afetadas.

Portanto, o serviço de saneamento é considerado serviço essencial, seja sob o aspecto sanitário, baseado nos fatores que impactam na saúde pública, seja sob o enfoque ambiental e ecológico, dada a escassez de recursos naturais, sendo esse último uma preocupação mais recente.

Ohira (2005) enfatiza que, desde o início das civilizações, a preocupação com a infraestrutura, ou sistemas de tratamento de água e esgoto doméstico, é um assunto importante na qualidade de vida e saúde pública. A autora menciona antigos relatos de que os egípcios e cretenses apresentavam em suas civilizações noções de armazenamento e tratamento de água.

A civilização greco-romana também se destacou nas práticas sanitárias coletivas, tendo como marco a Cloaca Máxima de Roma, capaz de drenar o esgoto urbano e livrar o centro cívico da cidade das ameaças de inundações e possível contaminação urbana.

No Brasil, Ogera e Phillip Jr. (2005) consideram que a estruturação dos serviços de água e esgoto e intervenções de saneamento são, notadamente, marcadas por três grandes períodos: o primeiro, a partir da segunda metade do século XIX, quando estava em andamento o processo de industrialização e seus reflexos no país e em que a implantação dos sistemas de

saneamento ocorreu, juntamente com outros sistemas de infra-estrutura, como estradas de ferro, geração de energia, iluminação pública e transportes urbanos, dentre outros.

Ohira (2005) destaca que nesse período ocorreu uma estruturação das ações de saneamento sob o paradigma do higienismo, isto é, como uma ação de saúde, contribuindo para a redução da morbi-mortalidade por doenças infecciosas, parasitárias e, até mesmo, não infecciosas, bem como a organização dos sistemas de saneamento como resposta a situações epidêmicas.

Conforme Ogera e Phillip Jr. (2005), o segundo período teve início na década de 1930, marcada pela transformação do Estado brasileiro, que abandonou a oligarquia das terras e iniciou, em 1937, um período de centralização do governo, que levou a uma ditadura.

Faria e Faria (2004) destacam como marco histórico da política nacional de recursos hídricos o Decreto Federal n.º 24.643, de 10.07.1934, o Código de Águas. Esse Código preconizava assegurar o uso gratuito de qualquer corrente ou nascente de água para as primeiras necessidades da vida de qualquer indivíduo, desde que obedecesse aos regulamentos administrativos. Estabeleceu como prioridade o abastecimento humano e considerou ilícito qualquer tipo de contaminação da água que prejudique a terceiros, responsabilizando os infratores pelo dano.

Para Ogera e Phillip Jr. (2005), o Código das Águas foi de fundamental importância para a gestão pública do setor de saneamento, pois estabeleceu os primeiros instrumentos de controle do uso dos recursos hídricos e lhe dava o poder de fixar as tarifas.

O terceiro período é marcado pela criação do Sistema Financeiro da Habitação (SFH), através da Lei n.º 4.380, de 21 de agosto de 1964, e do Banco Nacional da Habitação (BNH), que seria o gestor do SFH. Posteriormente, em 04 de setembro de 1968, o Governo Federal, através da Portaria n.º 273, do Ministério do Interior, promoveu a instituição do Sistema Financeiro do Saneamento (SFS) do qual, o Banco Nacional da Habitação, foi designado órgão central, com competências definidas de disciplinar e estimular as atividades desse sistema e, em 1971, instituiu o Plano Nacional de Saneamento (PLANASA).

Faria e Faria (2004) expõem que o PLANASA constituiu um modelo de gestão centralizado de política de abastecimento urbano de água e esgoto, cujos recursos financeiros eram originados do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), do Orçamento Geral da

União (OGU), dos Estados e dos municípios, bem como do próprio BNH, de empréstimos externos junto a agências multilaterais de fomento e empréstimos internos.

Para Faria e Faria (2004), o PLANASA tinha como principais objetivos: aumentar cobertura dos serviços de abastecimento urbano de água e coleta de esgotos em um curto espaço de tempo, instituir uma política tarifária com valores reais para o setor de saneamento e concentrar a prestação dos serviços sob a coordenação das Companhias Estaduais de Saneamento Básico (CESBs).

O PLANASA representou um grande marco do crescimento dos índices de abastecimento de água e, em menor grau, da coleta de esgotos no país. Arretche (2004) destaca que, em 1980, a população atendida pelo Plano, com os serviços de abastecimento de água, era de cerca de 50 milhões de pessoas, ou 42% da população total, então de 119 milhões de pessoas. Os serviços de esgotamento sanitário, apesar de números mais modestos, cobriam cerca de 17,5 milhões de pessoas.

Contudo, a partir de meados dos anos 80, as condições institucionais e financeiras de operação do PLANASA apresentaram evidentes sinais de erosão. A extinção do BNH em 1986 implicou o início de um longo período de indefinição institucional para o setor de saneamento.

Turolla (2002) destaca que, em meio à crise do setor de saneamento, a Constituição Federal de 1988 introduziu dispositivos referentes ao saneamento básico. O artigo 21 estabelece a competência da União:

Art. 21. [...]
XX - Instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento básico e transportes urbanos.

O artigo 23 estabelece competência comum da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios quanto à melhoria das condições de saneamento básico:

Art. 23. [...]
IX – promover programas de construção de moradias e melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico.

O texto constitucional do artigo 30 define que compete aos municípios:

Art. 30. [...]
V – organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão e permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial.

Pena e Abicalil (2007) ressaltam que, embora a titularidade dos serviços de interesse local esteja claramente expressa na Constituição, sendo uma atribuição dos municípios, não há clara definição constitucional nos casos em que predomina o interesse comum na prestação dos serviços, como nas regiões metropolitanas, nas quais os sistemas são total ou parcialmente integrados. Os mesmos autores destacam que essa situação tem gerado intenso debate e criado dificuldades em reformas na prestação e regulação dos serviços.

Dentro desse arcabouço legalinstitucional, segundo Faria e Faria (2004), o município pode prestar os seus serviços diretamente (por meio de Departamentos ou Serviços Autônomos de Água e Esgoto) ou indiretamente, por meio de concessões às CESBs (como sugerido no PLANASA) ou a empresas privadas que se encarreguem do abastecimento e do sistema de esgotamento sanitário.

Para Turolla (2002), o PLANASA foi o único mecanismo articulado de financiamento e de modernização do setor de saneamento no Brasil. Após o seu colapso, as iniciativas governamentais revelaram-se pontuais e desarticuladas, enquanto a Política Nacional de Saneamento permaneceu por toda a década de 1990 sem regulamentação.

Turolla (2002) afirma que as políticas públicas relativas ao saneamento, na década de 1990, apresentaram um padrão comum, caracterizado pela ênfase na modernização e na ampliação marginal da cobertura dos serviços. Os recursos disponíveis no período vieram dos programas federais, do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e das instituições de fomento, principalmente, o Banco Mundial (Bird) e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). O quadro 2 apresenta os principais programas federais implementados na década de 1990:

Programa	Período	Financiamento	Benefícios/Desdobramentos
PRONURB	1990/1994	FGTS e contrapartida	População urbana, em geral, com prioridade a baixa renda.
PRÓ-SANEAMENTO	1995	FGTS e contrapartida	Preponderantemente, em áreas com famílias com renda de até 12 salários mínimos.
PASS	1996	OGU e contrapartida BID e Bird	População de baixa renda em municípios com maior concentração de pobreza.
PROSEGE	1992/1999	BID e contrapartida	População de baixa renda, privilegiando comunidades com renda de até 7 salários mínimos.
FUNASA-SB	-	OGU e contrapartida	Apoio técnico e financeiro no desenvolvimento de ações com base em critérios epidemiológicos e sociais

Programa	Período	Financiamento	Benefícios/Desdobramentos
PMSS I	1992/2000	Bird e contrapartida	Estudos e assistência técnica aos estados e municípios em âmbito nacional; investimentos em modernização empresarial e aumento de cobertura dirigidos a Casan, Embasa e Sanesul.
PMSS II	1998/2004	Bird e contrapartida	Passa a financiar companhias do Norte, Nordeste e Centro-Oeste e estudos de desenvolvimento institucional.
PNCDA	1997-	OGU e contrapartida	Uso racional de água em prestadores de serviço de saneamento, fornecedores e segmentos de usuários.
FCP/SAN	1998-	FGTS, BNDES e contrapartida	Concessionários privados em empreendimentos de ampliação de cobertura em áreas com renda de até 12 salários municipais.
PROPAR	1998	BNDES	Estados, municípios e concessionários contratando consultoria para viabilização de parceria público-privada.
PROSAB	1996 -	Finep, CNPq, Capes	Desenvolvimento de pesquisa em tecnologia de saneamento ambiental.

Quadro 2 – Principais programas federais em saneamento na década de 1990

Fonte: Turolla (2002, p. 15)

Bezerra (2003) enfatiza que o setor de saneamento carecia de uma política nacional e, ao mesmo tempo, sentia de forma muito intensa a exigüidade de recursos para expansão dos serviços de água e esgotos. Por conseguinte, a sociedade brasileira passou a discutir o estabelecimento de uma política para o setor de saneamento, particularmente, com relação à regulação da prestação dos serviços de saneamento.

Este ano, o presidente reeleito Luís Inácio Lula da Silva sancionou a Lei n.º 11.445, de 5 de janeiro de 2007, que estabelece as diretrizes nacionais para o saneamento básico e para a política federal de saneamento básico.

A lei foi considerada um avanço necessário para o segmento no País, no sentido de refletir a nova consciência nacional sobre o saneamento, que é o de universalizar este serviço, e criar um marco regulatório que propicie uma maior atração de investimentos públicos e privados, no intuito de reduzir o atual déficit dos serviços do setor.

Todavia, permanece um importante ponto de discórdia: a questão da competência entre estado e município. Observa-se que a lei aprovada não define a questão da titularidade dos serviços de água e esgoto, ficando a cargo dos governos estaduais e prefeituras, por meio

de comissões e agências reguladoras, elaborar planos diretores que fixem metas a atingir. Isso se deve ao fato de que, num país federal, é a Constituição, e não a legislação que lhe é subalterna, quem tem o papel de distribuir as competências entre os diversos entes federativos. Com isso, os eventuais conflitos existentes acerca das competências deverão ser solucionados pela própria Constituição, cabendo a interpretação que a ela conferir o Supremo Tribunal Federal.

4.2. Panorama da prestação de serviços de saneamento no Brasil

Os serviços de saneamento básico são, atualmente, prestados em uma diversidade de arranjos institucionais, em que convivem prestadores municipais, estaduais e privados. Além disso, o setor apresenta uma grande diversidade nos níveis de qualidade, regulação e desempenho dos serviços prestados (BRASIL, MINISTÉRIO DAS CIDADES, 2005).

Moreira (1998) afirma que a prestação dos serviços de saneamento encontra-se, ainda hoje, concentrada principalmente em operadores públicos: as companhias estaduais de saneamento básico (CESBs) e os sistemas municipais. Pena e Abicalil (2007) ressaltam que a participação privada no setor é recente e ainda bastante incipiente, limitando-se a concessões concentradas na região Sudeste.

Segundo o Ministério das Cidades, através da Exposição de Motivos n.º 07/2005, a situação atual deriva, em boa parte, do Plano Nacional de Saneamento (PLANASA), instituído durante os anos 70-90. Nesse modelo, os serviços seriam prestados por empresas estaduais de saneamento, por meio de contratos de concessão celebrados com os municípios. Em algumas cidades, os serviços já eram prestados por órgãos estaduais que foram sucedidos pelas empresas do PLANASA, sem qualquer espécie de contrato.

Nesse contexto, Ogera e Phillip Jr. (2005) destacam que, embora os serviços de saneamento no Brasil sejam prestados mediante essas três modalidades (estados, municípios e empresas privadas), as companhias estaduais de saneamento básico (CESBs) ainda são responsáveis pelo atendimento da maior parte dos municípios no País, como apresentado na tabela 5, a seguir:

Tabela 5 – Organização da prestação dos serviços de saneamento básico

Número de municípios	com serviços de água (redes)			com serviços de esgoto (redes)		
	5.560	5.444			2.875	
População urbana atendida	138,42			81,24		
Cobertura %	92%			54%		
	CESBs	Locais	Microrregionais	CESBs	Locais	Microrregionais
Número municípios	3.887	1.537	20	893	1.971	11
População urbana dos municípios	109,30	35,94	0,59	81,02	68,75	0,35
População urbana atendida - milhões	103,30	34,53	0,59	45,04	36,08	0,12
% da população urbana atendida	74,63	24,95	0,43	55,44	44,41	0,15
% médio de cobertura urbana	94,51	96,08	100,00	55,59	52,48	34,29

Fonte: AESBE (2006, p.2)

Conforme o Diagnóstico dos Serviços de Água e Esgoto-2005, elaborado no âmbito do Programa de Modernização do Setor Saneamento (PMSS) (2006), os prestadores de serviços de abrangência local são as entidades legalmente constituídas para administrar serviços e operar sistema(s) no município em que está sediada. Estão aí compreendidos os serviços municipais (públicos ou privados). Os prestadores de serviços de abrangência microrregional são as entidades legalmente constituídas para administrar serviços e operar sistema(s), atendendo a mais de um município, com sistema(s) isolado(s) ou integrado(s), normalmente adjacentes e agrupados em uma pequena quantidade. Estão aí compreendidos os consórcios intermunicipais.

Os índices de atendimento dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário no Brasil estão ainda distantes da universalização pretendida e necessária. Em que pesem os incrementos verificados na oferta dos serviços nas últimas décadas, persiste uma demanda não atendida, especialmente nos extratos sociais de mais baixa renda, nos municípios menores, nas pequenas localidades e na área rural.

Mota e Moreira (2005) concordam que a cobertura dos serviços de saneamento no Brasil teve grandes avanços, nos últimos 30 anos, no segmento de oferta de água e está acima dos níveis verificados em países de renda *per capita* equivalente. Por outro lado, os mesmos autores destacam que a cobertura de esgotamento sanitário dobrou no mesmo período, mas ainda há um déficit no segmento de coleta e tratamento de esgotos.

Segundo dados do Diagnóstico dos Serviços de Água e Esgoto, em 2005, o índice médio de atendimento urbano dos prestadores de serviços participantes do Sistema Nacional de Informações Sociais (SNIS) foi de 96,3% para água e 47,9% para coleta de esgotos. Em relação ao tratamento dos esgotos, os resultados são ainda mais preocupantes. Para o ano em referência, o índice médio nacional foi de apenas 31,7%.

A pesquisa destaca os resultados dos índices de atendimento, segundo a distribuição por regiões geográficas do País (tabela 6):

Tabela 6 – Níveis de atendimento urbano com água e esgotos dos prestadores de serviços participantes do SNIS em 2005, segundo a região geográfica

Abrangência	Índice de atendimento urbano (%)		
	Água	Coleta de esgotos	Tratamento dos esgotos gerados
Norte	68,5	6,7	10,0
Nordeste	98,6	26,7	36,1
Sudeste	96,8	69,4	32,6
Sul	100,00	33,7	25,3
Centro-oeste	100,00	45,4	29,7
Brasil	96,3	47,9	31,7

Fonte: PMSS (2006, p.89)

A Associação das Empresas de Saneamento Básico Estaduais (AESBE) (2006) reconhece que um dos desafios atuais para o setor de abastecimento de água e esgotos é a estrutura da demanda pelos serviços e, por conseguinte, de necessidades de financiamento:

A universalização dos serviços de água e esgotos requer investimentos médios anuais da ordem de R\$11,0 bilhões até o ano 2024 – 0,6% do PIB. Nos últimos anos, os investimentos realizados se situaram próximos de R\$3,0 bilhões, ou 0,2% do PIB (melhor ano foi 1998, com 0,37% do PIB). A última década foi marcada por um curto período de forte expansão dos investimentos (1995-1998), seguido por queda acentuada em 1999 e manutenção em patamar semelhante até 2006. Neste período recessivo, destaca-se ampliação dos recursos do OGU em 2001 e 2002 (Projeto Alvorada), e a contratação de novas operações de crédito firmadas nos anos de 2003, 2004 e 2006. Estas últimas, entretanto, além de serem em volume insuficiente, tiveram procedimentos e normas que travaram e burocratizaram sua realização e politizaram o processo de seleção de crédito, resultando em níveis de desembolso (investimento realizado) muito baixos [...] (AESBE, 2006, p. 4-5).

A geração de empregos no setor de saneamento é muito significativa. Há, nos prestadores de serviços, segundo dados do SNIS, no ano de referência 2005, 117 mil empregados próprios aos quais se somam 57 mil terceirizados. A pesquisa ainda ressalta a importância de se considerar que, além desses postos de trabalho, a atividade de prestação de serviços de água e esgotos gera empregos na indústria de materiais e equipamentos, na execução de obras, na prestação de outros serviços de engenharia e nas áreas de projetos e consultoria (PMSS, 2006).

Em relação a dados financeiros de receitas e despesas do setor de saneamento, conforme Diagnóstico dos Serviços de Água e Esgoto, no conjunto, os prestadores de serviços participantes do SNIS, em 2005, obtiveram receita operacional total de R\$20,2 bilhões, dos quais, 81,6% correspondem às companhias estaduais, e as despesas totalizaram R\$18,8 bilhões, 14,7% maior que observada em 2004 (R\$16,4 bilhões).

4.3. O saneamento no Estado do Ceará

O clima do Ceará, na região Nordeste do Brasil, é caracterizado por um regime de chuvas escassas, irregulares e concentradas em um curto período de três ou quatro meses, sob a forma de precipitações intensas de curta duração. A este quadro extremamente adverso vem somar-se o fenômeno da seca. Em um ano qualquer, as chuvas não se iniciam ou são tão escassas que não permitem o crescimento das plantações ou o armazenamento de água nos açudes.

Em consequência da adesão ao PLANASA, criou-se a Companhia de Água e Esgoto do Ceará - CAGECE, pela Lei n.º 9.499, de 20 de julho de 1971, formada com o objetivo de prestar serviço público de abastecimento de água e esgotamento sanitário em todo o território estadual, mediante contratos de concessão firmados com os municípios (CAGECE, 2007).

Reconhecendo a importância da garantia da oferta de água, como fator determinante para o desenvolvimento econômico e social do Ceará, o governo estadual criou, em 1987, a Secretaria dos Recursos Hídricos (SRH), órgão responsável pelo desenvolvimento das políticas públicas do setor. Em 1993, foi criada a Companhia de Gestão dos Recursos Hídricos (COGERH), vinculada àquela secretaria, cuja missão é o gerenciamento dos recursos hídricos de domínio do Estado, incentivando o uso racional, social e sustentado da água. (CEARÁ, SRH, 2007).

A água e o saneamento são também fatores importantes para a situação da saúde, podendo afetar as taxas de mortalidade infantil e a qualidade de vida. Nesse aspecto, o Ceará também começou com níveis mais elevados de déficit, mas tem conseguido reverter a situação. Para a Secretaria da Infra-estrutura (SEINFRA) (2007), o marco dessas mudanças foi o Programa de Infra-Estrutura Básica de Saneamento de Fortaleza - Programa SANEFOR/SANEAR, que atuou de forma integrada na área de saneamento ambiental, na região metropolitana de Fortaleza, construindo e implantando aterros sanitários, executando

obras de drenagem, preservação ambiental e de esgotamento sanitário, elevando o índice de cobertura do sistema de esgotamento sanitário da capital de 18%, em 1993, para 60%, em 2000, com investimentos da ordem de US\$314 milhões.

Outros programas foram e vêm sendo desenvolvidos no Estado, implantando, ampliando ou melhorando diversos sistemas de abastecimento de água, esgotamento sanitário e destinação final de resíduos, através da construção de aterros, centros de triagem e abatedouros públicos.

A prestação de serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário compete: a CAGECE, atuando em 149 municípios do Estado; ao Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE), atuando em 27 municípios do Estado; às Prefeituras Municipais, atuando diretamente em 8 municípios do Estado; e às associações comunitárias com apoio do Sistema de Saneamento Rural (SISAR), atuando no gerenciamento de sistemas de abastecimento de água de pequenas localidades com até 400 domicílios (CEARÁ, SEINFRA, 2007).

Com a criação de uma autarquia, denominada Agência Reguladora de Serviços Públicos Delegados do Estado do Ceará (ARCE), em 30 de dezembro de 1997, os serviços prestados passaram a ser fiscalizados por essa agência reguladora, que tem como finalidade promover e zelar pela eficiência econômica e técnica dos serviços públicos, propiciando aos seus usuários as condições de regularidade, continuidade, segurança, atualidade e universalidade.

Arretche (2004) enfatiza que ao instituir a agência regulatória, independente da companhia estadual, o governo do Estado do Ceará está adotando um caminho fortemente recomendado pelo PMSS e pelo Governo Federal, isto é, separar as atividades de prestação de serviços daquelas relativas à sua regulação. Nesse sentido, as atividades da companhia estadual estariam subordinadas à supervisão de um órgão independente, o que pode vir a representar incentivo para que pautasse suas decisões gerenciais em critérios de operação definidos segundo o interesse público.

No esforço para a concretização da universalização do abastecimento de água, segundo a publicação “Ceará em números – 2005”, elaborada pelo Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará (IPECE), ostenta-se um expressivo índice de crescimento no período 1998-2004, haja vista que, para o total do Estado, essa variável cresceu 50,11%, contando com um número de usuários (economias) do sistema de água tratada, em 2004, da

ordem de 1.167.831, dos quais 716.735 estavam localizados na região metropolitana de Fortaleza (RMF).

O IPECE (2006) enfatiza que o grande consumidor desse bem é o setor habitacional: o consumidor residencial responde por 94,54% do número total de usuários no Estado e 94,18% na região metropolitana. Corroborando o expressivo aumento no número de usuários no período 1998-2004, tem-se que a extensão da rede de abastecimento de água cresceu 13,71% para o Estado como um todo, e 27,73% para a região metropolitana de Fortaleza (tabela 7):

Tabela 7 – Dados gerais de abastecimento de água – Ceará e Região Metropolitana de Fortaleza – 1998-2004

Discriminação	Ceará		Região Metropolitana de Fortaleza	
	1998	2004	1998	2004
Economias	777.992	1.167.831	521.908	716.735
Residencial	729.334	1.104.101	487.649	674.994
Comercial	37.165	50.334	28.622	36.022
Industrial	1.754	2.060	1.366	1.556
Pública	9.739	11.336	4.271	4.163
Ligações reais	881.465	1.095.766	466.017	607.960
Ligações ativas	...	1.010.654	...	569.844
Volume produzido (m ³)	247.354.671	295.548.042	175.226.875	204.895.606
Volume faturado (m ³)	163.226.670	189.275.740	116.163.140	120.426.603
Extensão da rede (m)	7.708.978	8.765.697	4.215.928	5.384.862

Fonte: IPECE, 2006, p.121

No que diz respeito ao esgotamento sanitário, este serviço apresentou, no período 1998-2004, taxas de crescimento quanto à extensão da rede coletora de 24,57% para o Ceará e 2,74% para a região metropolitana de Fortaleza. Para o IPECE (2006), esse aumento na extensão da rede refletiu de imediato no comportamento do número de domicílios ligados à rede de saneamento básico. Estes, no Estado, passaram de 203.293, em 1998, para 508.462, em 2004; enquanto na região metropolitana o salto foi de 164.957 para 411.625. Em termos percentuais esses aumentos foram de 150,11% e 149,53%, para o Estado e para a região metropolitana, respectivamente.

Tabela 8 – Domicílios particulares permanentes, segundo as formas de esgotamento sanitário -1998-2004

Discriminação	1998			RMF	2004			RMF
	Ceará				Ceará			
	Total	Urbana	Rural		Total	Urbana	Rural	
Esgotamento Sanitário								
Rede coletora	203.293	203.293	-	164.957	508.462	507.958	504	411.625
Fossa séptica	312.365	295.995	16.370	156.500	291.877	267.007	24.870	119.893
Outra forma	643.604	508.729	134.875	291.503	960.057	741.710	218.347	303.437
Sem declaração	710	710	-	206	-	-	-	-
Não tinham	484.570	124.352	360.218	39.640	292.878	95.222	197.656	32.140

Fonte: IPECE, 2006, p.124

Apesar do esforço realizado no Ceará, os índices de cobertura dos serviços de saneamento básico precisam ser ampliados para valores compatíveis com o nível de vida que a população anseia. O IPECE (2006) conclui que há, ainda, muito a ser feito no Estado:

Os dados de 2004, por exemplo, revelam que 67,60% dos moradores em domicílios particulares usufruíam rede geral com canalização de água; mas apenas 23,13% desses moradores contavam com o serviço de rede coletora de esgotamento sanitário. Por outro lado, 84,27% dessa população tinham banheiro ou sanitário em suas residências, enquanto somente 53,50% contavam com o serviço de coleta direta de lixo. (IPECE, 2006, p.120).

4.4. Aspectos tributários do setor de saneamento

Um dos aspectos importantes da equação financeira necessária ao alcance da meta da universalização dos serviços se refere à carga tributária incidente. No sentido contrário das necessidades do setor, não só os investimentos fiscais em saneamento vêm caindo, como vem subindo significativamente a tributação imposta aos prestadores de serviços de saneamento básico (AESBE, 2004).

O Governo Federal, ao invés de criar condições para ampliação dos investimentos, com um marco regulatório que incentive investimentos, aumentando os seus investimentos fiscais, para atender às famílias, municípios e regiões mais pobres do país, onde se concentra o déficit e onde as tarifas não cobrem os custos e os investimentos, reduz significativamente os seus investimentos e aumenta os impostos sobre o setor. Em 2003 e 2004, enquanto os impostos subiram, caíram os investimentos fiscais. (AESBE, 2004, p. 4).

O Projeto de Lei n.º 7.361, de 2006, que originou a Lei n.º 11.445/2007, que estabelece diretrizes nacionais para o saneamento básico, traz em seu artigo 54 incentivo fiscal ao setor de saneamento. Todavia, esse artigo foi vetado por configurar “óbvia renúncia de receita tributária”, na medida em que previa a utilização como créditos, para efeito de

apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da contribuição ao PIS/PASEP, dos valores correspondentes a investimentos em ativo permanente.

A mensagem de veto n.º 9, de 5 de janeiro de 2007, expõe que essa medida poderia trazer graves repercussões sobre o alcance das metas de equilíbrio fiscal e que permitir desoneração adicional de tributos significaria dificuldades para a manutenção das despesas sociais em níveis satisfatórios, reduziria a capacidade de o Estado investir e geraria riscos adicionais para o cumprimento das metas fiscais compatíveis com a redução da dívida pública.

Segundo afirmou o economista e professor Frederico Turolla, em notícia veiculada pelo Valor Econômico, em 09/01/2007, o veto da isenção de PIS e COFINS para investimento das empresas de saneamento se constitui em “uma política social às avessas, porque o governo ao mesmo tempo em que tem programas de transferência de renda, tributa demais o setor e impede os investimentos em locais pobres” (IZAGUIRRE, 2007).

Em 2003, o Governo Federal reconheceu a importância de reduzir a tributação do setor de saneamento por meio da mensagem de veto n.º 362, de 31/07/2003, que vetou da Lista de Serviços relativa à Lei Complementar n.º 116/2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, dentre outros, os itens 7.14 (saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres) e 7.15 (tratamento e purificação de água) e, por razões de técnica legislativa, também os incisos X e XI do art. 3.º do Projeto de Lei. O Governo considerou como razões para o veto que:

a incidência do imposto sobre serviços de saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitários e congêneres, bem como sobre serviços de tratamento e purificação de água, *não atende ao interesse público*. A tributação poderia comprometer o objetivo do Governo em universalizar o acesso a tais serviços básicos. O desincentivo que a tributação acarretaria ao setor teria como consequência de longo prazo aumento nas despesas no atendimento da população atingida pela falta de acesso a saneamento básico e água tratada. (BRASIL, 2003, *grifo nosso*).

A AESBE (2004) ressalta que, embora os serviços de saneamento básico não sejam tributados pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), há uma série de outros impostos incidentes sobre os serviços de saneamento básico, como o Imposto sobre

Produtos Industrializados (IPI) e o ICMS sobre produtos, materiais e equipamentos utilizados na prestação dos serviços e na execução de obras e instalação de equipamentos:

Embora os serviços de saneamento não sejam tributados pelo ICMS, os insumos o são, como energia elétrica, comunicações e produtos químicos. Se somados estes e outros tributos incidentes sobre o setor, cerca de 19% de toda a receita anual das empresas prestadoras dos serviços de saneamento são consumidos com impostos. Ou seja, a cada ano, os usuários dos serviços pagam o equivalente a 2,3 meses de tarifas apenas para cobrir tributos (impostos, taxas e contribuições). (AESBE, 2004, p. 4).

A AESBE (2004) afirma ainda que, desde 2003, o setor saneamento experimentou uma significativa elevação da carga tributária federal, em função da elevação das alíquotas da COFINS e do PIS, representando 7% das receitas das empresas (R\$1,1 bilhão/ano), ou mais de 30% dos investimentos realizados (gráficos 4 e 5):

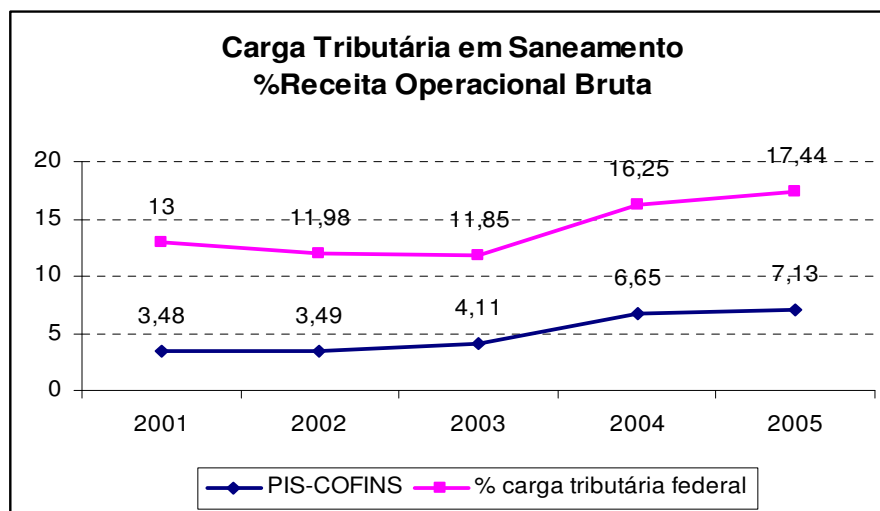


Gráfico 4 – Evolução da carga tributária federal e do PIS-COFINS
Fonte: AESBE, 2006, p.15

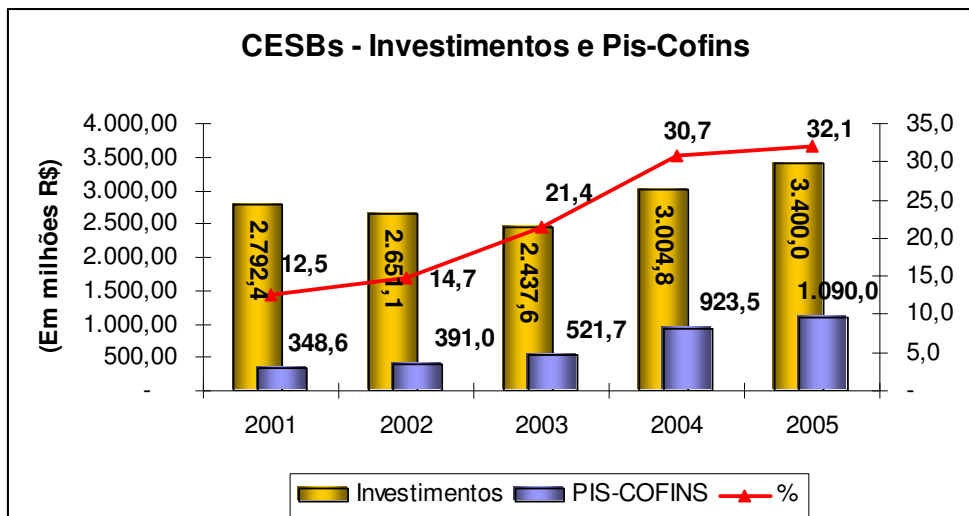


Gráfico 5 – Impacto do PIS e da COFINS nos investimentos das CESB
 Fonte: AESBE, 2006, p.15

Conforme a AESBE (2004), as mudanças na legislação tributária relativa ao PIS e à COFINS elevaram, sobremaneira, a carga tributária das empresas de saneamento, subtraindo recursos necessários aos esforços do setor, inclusive do próprio Governo Federal, para ampliação dos investimentos. As alterações contidas nas Leis n.^{os} 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004, com a instituição do regime não-cumulativo das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, acarretaram, segundo a AESBE (2004), um significativo aumento na carga tributária do setor. Enquanto as receitas nominais cresceram 41,1%, entre 2001 e 2004, a COFINS subiu 162,8%, e o PIS/PASEP subiu 183,9%.

A justificativa para a redução da carga tributária pleiteada por empresários e representantes do setor é a de que o saneamento necessita de subsídios e subvenções para cumprir com seus objetivos sociais – a universalização, em especial, o atendimento dos mais pobres, e que, ao invés de recebê-los, vem subsidiando o Governo com o pagamento de impostos e contribuições.

O aumento das alíquotas de PIS e COFINS, portanto, da carga tributária do setor, é considerado a principal razão da elevação de tarifas de serviços de água e esgoto, segundo estudo da área de assessoria tributária da consultoria KPMG, feito a pedido do Jornal do Brasil. O levantamento do estudo, publicado em 1º de maio de 2005, focalizou a variação da carga tributária incidente sobre os 20 produtos de maior peso na cesta que compõe o Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) e concluiu que a voracidade fiscal foi mais forte sobre produtos e serviços que têm preços administrados pelo governo (tarifas públicas). A maior

elevação ocorreu na tributação do serviço de água e esgoto: em dez anos, a carga passou de 2,9% para 9,63% (alta de 232%).

Os resultados do Sistema Nacional de Informações Sociais (SNIS), quanto às despesas fiscais e tributárias, no ano de referência 2005, revelaram o total de R\$ 2,0 bilhões, valor 26,9% superior ao verificado em 2004, que foi de R\$1,6 bilhão. Desse montante, 91,7% foram despesas dos prestadores de serviços regionais (as companhias estaduais).

Acrescenta-se que o custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias, denominado custo de conformidade à tributação, não é, em regra, considerado no cômputo das despesas fiscais, visto que os custos de conformidade são percebidos pela maioria dos contribuintes de forma instintiva; contudo, não faz parte da cultura dar-lhes um tratamento sistemático e não é prática comum criar mecanismos e dispositivos para apurá-los e controlá-los (BERTOLUCCI, 2003, p. 123).

Ressalta-se, assim, que, além da elevada carga representada pelos tributos, há que se considerar também os gastos administrativos com o gerenciamento e controle das atividades tributárias, que podem representar parcelas relevantes de sacrifícios dos recursos econômicos e financeiros das corporações, somente para atender a todas as obrigações acessórias impostas pela legislação tributária. Entretanto, não foram encontradas pesquisas voltadas aos custos de conformidade da tributação das empresas do setor de saneamento.

O capítulo seguinte abordará os aspectos metodológicos do trabalho. A empresa estadual de saneamento que constitui o estudo de caso da pesquisa será caracterizada no capítulo 6.

5. METODOLOGIA DA PESQUISA

Para obter novos conhecimentos no campo da realidade e da prática, a pesquisa científica é um importante recurso. Gil (1996) afirma que a mesma é um processo de descoberta para problemas elencados mediante o emprego de procedimentos científicos e através de um processo formal e sistemático.

Demo (2000) enfatiza que para que um trabalho possa ser reconhecido como científico precisa ser lógico, sistemático, coerente e, sobretudo bem argumentado. Isso o distancia de outros conhecimentos, como o senso comum, sabedoria, ideologia.

De acordo com Ruiz (1996), “pesquisa científica é a realização concreta de uma investigação planejada, desenvolvida e redigida de acordo com as normas da metodologia consagrada pela ciência”. A pesquisa é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos. Na realidade, a pesquisa desenvolve-se ao longo de um processo que envolve inúmeras fases, desde a adequada formulação do problema até a satisfatória apresentação dos resultados (GIL, 1996).

Analisar a percepção de uma empresa estadual de saneamento do Ceará, a respeito dos custos de conformidade à tributação, constitui-se o principal objetivo deste estudo. A fundamentação teórica realizada demonstrou que os estudos sobre o tema são relativamente recentes, mas que as empresas percebem, ainda que de maneira instintiva e não sistematizada, o peso provocado pelo cumprimento das obrigações acessórias da tributação. Assim, para atingir os objetivos propostos, o método de pesquisa desenvolvido busca aliar as concepções teóricas relativas ao tema às necessidades práticas da coleta de dados.

O presente capítulo apresenta uma visão geral da metodologia que orienta esta pesquisa. Nesta exposição, são definidos o tipo de pesquisa e a natureza das variáveis pesquisadas, as fontes de dados, as técnicas de coleta de dados e técnicas de análise utilizadas.

5.1. Natureza e tipo de pesquisa

Quanto à natureza das variáveis, a pesquisa classifica-se como um estudo qualitativo e quantitativo. Esse procedimento é recomendado por Thiollent (1997) ao observar que as estruturas do conhecimento científico não excluem o quantitativo e o qualitativo. Para o autor:

o qualitativo remete, no fundo, a uma questão de semântica da linguagem com a qual são descritas as situações observadas. O quantitativo, por sua vez, é voltado para a medição. Mas medição sem conceito ou sem apreensão qualitativa dos fenômenos não faz sentido. (THIOLLENT, 1997, p. 136).

A abordagem metodológica adotada é predominantemente qualitativa, compatível com o objetivo do estudo, à medida que a pesquisa qualitativa permite analisar aspectos subjetivos, como percepções, compreensão do contexto da organização e dinâmica das interações grupais através de seus significados para as pessoas (RICHARDSON, 1999). Neste estudo, utiliza-se a abordagem quantitativa no tratamento estatístico, tabulação e análise dos dados obtidos na empresa.

Para a classificação da pesquisa, utilizam-se as terminologias propostas por Gil (1996) e Vergara (2000) que a qualifica quanto aos fins ou objetivos e quanto aos meios e procedimentos técnicos.

Quanto aos fins e aos objetivos, a pesquisa pode ser considerada como exploratória, uma vez que a bibliografia sobre tributação e sobre reforma tributária é extremamente rica, mas relativamente poucos autores têm dedicado atenção aos custos operacionais tributários, e mais especificamente, aos custos de conformidade à tributação.

A pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o tema, com vistas a torná-lo mais explícito, aumentando a experiência em torno de um determinado problema (GIL, 1996; TRIVIÑOS, 1987). Além disso, usa-se também a pesquisa exploratória para o aprimoramento de idéias, a descoberta de intuições, a clarificação de conceitos e a verificação da existência de pesquisas semelhantes realizadas (GIL, 1996).

Contudo, a pesquisa pode ser considerada também como descritiva, porque busca descrever as características de determinada população ou fenômeno; examinar opiniões, atitudes e crenças de uma população; descobrir ou verificar a existência de associações, relações entre variáveis (GIL, 1996). Os estudos descritivos exigem do pesquisador uma série de informações sobre o que se deseja pesquisar e são, juntamente com os estudos

exploratórios, os que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática (TRIVIÑOS, 1987; GIL, 1996).

Quanto aos meios ou ao escopo, a pesquisa classifica-se como um estudo de caso único, desenvolvido na Companhia de Água e Esgoto do Ceará (CAGECE). Segundo Triviños (1987), o estudo de caso tem por objetivo aprofundar a descrição de determinada realidade. Essa técnica contribui, de forma inigualável, para a compreensão de fenômenos individuais, organizacionais, sociais e políticos; e permite uma investigação que preserva as características holísticas e significativas dos eventos da vida real (YIN, 2005).

Além disso, o estudo de caso apresenta uma série de vantagens, como: o estímulo a novas descobertas, em virtude da sua flexibilidade; a simplicidade dos procedimentos; bem como os instrumentos de coleta de dados podem ser diversificados, dando flexibilidade à análise dos dados (GIL, 1996; YIN, 2005).

O estudo de caso tem por objeto analisar com profundidade uma unidade, que pode ser um sujeito, uma pessoa ou empresa, ou uma situação. Ele procura estabelecer uma relação entre a teoria e a prática. Essa técnica é adequada quando o pesquisador quer responder a questões do tipo “como” e “por que” certos fenômenos ocorrem; quando há pouco controle sobre os eventos estudados; e quando o interesse é um fenômeno atual que só pode ser analisado dentro de um contexto de vida real (GODOY, 1995; YIN, 2005).

O interesse em reconhecer o contexto e as particularidades, principalmente no que concerne às motivações, estratégia utilizadas, e os impactos financeiros, resultaram na decisão de utilizar o método de estudo de caso. Yin (2005) detalha cinco aplicações diferentes para o estudo de caso, que são explicar vínculos causais em intervenções da vida real; descrever uma intervenção e o contexto na vida real em que ela ocorre; ilustrar tópicos de uma avaliação de forma descritiva; explorar situações em que o fenômeno que está sendo avaliado não apresenta um conjunto simples e claro de resultados; e propiciar um estudo de avaliação.

A decisão de elaborar um estudo de caso único foi adotada com lastro nas observações de Yin (2005), de que o estudo de caso único pode representar um projeto típico, a partir do qual podem ser extraídas lições sobre as experiências na instituição.

De acordo com Godoy (1995), o estudo de caso tem enfoque exploratório e descritivo. O autor (1995) acrescenta que o pesquisador deve estar sempre com a mente aberta para

novas descobertas, pois novos elementos podem surgir ao longo da pesquisa. As técnicas fundamentais de pesquisa são a observação e a entrevista. Nesse sentido, o estudo de caso produz relatórios que apresentam um estilo mais informal, narrativo, ilustrado com citações, exemplos e descrições fornecidas pelos sujeitos. Apesar de o estudo de caso ter em essência caráter qualitativo, ele pode conter dados quantitativos para aclarar algum aspecto da questão investigada, não tem, porém, um tratamento estatístico sofisticado. Os dados, de forma geral, são coletados através de entrevistas, observações e documentos. O pesquisador deve procurar observar e registrar o máximo de informações que interessam ao trabalho.

5.2. Fontes de dados

Segundo Mattar (1999), os dados podem ser:

- Primários: ainda não coletados, de posse dos pesquisados. Suas fontes são pessoas, pessoas com informações sobre o objeto de pesquisa, e outros;
- Secundários: já coletados, tabulados e até mesmo analisados para outros fins. Fontes típicas são publicações, relatórios etc.

Martins e Lintz (2000) manifestam que a pesquisa bibliográfica busca conhecer e analisar as contribuições científicas sobre determinado tema. Procura explicar e discutir um tema ou problema com base em referências teóricas publicadas em livros, revistas e periódicos.

Procurando-se conhecer as concepções existentes sobre os custos de conformidade à tributação, efetuou-se uma pesquisa da bibliografia nacional e estrangeira sobre o tema, exposta no referencial teórico deste estudo. Entendimentos mais recentes puderam ser localizados via pesquisa na *Internet*, base de dados de universidades, artigos científicos, revistas e jornais.

Dados coletados no campo, junto aos assessores, gerentes, supervisores e outros colaboradores da empresa pesquisada, também compõem as fontes de dados desta pesquisa.

5.3. Instrumentos e técnicas de coleta de dados

A coleta de dados desta pesquisa contemplou mais de uma fonte de evidência, caracterizando assim o processo de “triangulação” (YIN, 2005, p.125). O objetivo é que as análises, sob diferentes pontos de vista e a partir de diferentes vieses, possam levar a conclusões mais consistentes. Neste estudo, foram utilizadas como fontes de evidências, a pesquisa bibliográfica e documental, o questionário estruturado (Apêndice A) e roteiro de entrevista semi-estruturada (Apêndice B).

A técnica de questionário se adequa a esta pesquisa por ser capaz de descrever as características e conhecer determinadas variáveis de uma realidade. A escolha do questionário justifica-se por ser uma técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, e por ter como objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas dentre outros aspectos (GIL, 1994).

Os questionários foram enviados via *Internet (e-mail, correio eletrônico)* aos colaboradores das áreas de Análises e Controles Contábeis, subordinada à Gerência de Controladoria, Gestão de Fluxos e Disponibilidades, subordinada à Gerência Financeira, e Planejamento Econômico-financeiro, subordinada à Gerência de Estudos e Estratégia Econômico-financeira, sendo três supervisores, um de cada área, e seis funcionários sem função de chefia.

As perguntas do questionário são estruturadas e baseadas na literatura estudada. O questionário está dividido em quatro partes, assim compostas:

- Primeira parte: aspectos sócio-demográficos – objetiva caracterizar o respondente quanto ao cargo, ao tempo de atuação na empresa, à formação acadêmica, entre outros aspectos;
- Segunda parte: questões gerais sobre o peso da conformidade tributária – procura identificar os fatores que contribuem para o aumento dos custos de conformidade à tributação a partir de questões sobre aspectos da legislação fiscal vigente e pontos geradores de custos de conformidade dentre os encontrados na bibliografia pesquisada;
- Terceira parte: custos de conformidade internos e externos - procura identificar, a partir de uma variação da escala Likert, do nível 1 – nenhum/não se aplica a 4 – alto, o grau de

participação das diversas áreas da empresa e o nível de recursos aplicados em serviços externos no cumprimento da legislação tributária; bem como busca enumerar as atividades relacionadas à tributação em que há maior emprego de tempo e recursos da empresa;

- Quarta parte: percepções sobre os custos de conformidade à tributação - procura conhecer as opiniões dos respondentes, a fim de avaliar a intensidade com que concordam ou discordam com afirmativas propostas a respeito da qualidade da regulamentação fiscal, dos custos de conformidade à tributação e estratégias da empresa para conviver com a complexidade tributária.

As entrevistas semi-estruturadas (Apêndice B) foram desenvolvidas a partir de um roteiro construído com perguntas abertas, baseado no referencial teórico da pesquisa. Foram realizadas seis entrevistas nos níveis de assessoria da Presidência e assessoria jurídica da companhia e gerência nas áreas de Controladoria, Financeira e Gestão de Pessoas.

A formulação das perguntas da entrevista semi-estruturada está alicerçada nos seguintes blocos temáticos:

- Estratégias da empresa para enfrentar/conviver com a complexidade e a instabilidade das normas tributárias;
- Aspectos que contribuem para aumentar os custos de conformidade tributária;
- Relação entre a empresa e o Fisco;
- Sugestões para simplificação do sistema tributário e redução dos custos de conformidade à tributação.

5.4. Técnicas de análise de dados

Essa etapa, segundo Marconi e Lakatos (1999), realizada após a coleta dos dados, envolve a seleção, a codificação e a tabulação. A seleção é o exame minucioso dos dados e tem como objetivo detectar falhas, informações confusas ou incompletas. A codificação é a classificação dos dados, agrupando-os sob determinadas categorias, seja por semelhança ou por afinidade. A tabulação, por sua vez, é a disposição dos dados em tabelas, possibilitando uma melhor visualização e interpretação destes. Para as autoras (1999), a análise é a tentativa

de evidenciar as relações entre o fenômeno estudado e outros fatores, procurando dar um significado para o material coletado em relação aos objetivos propostos.

A análise de dados do presente estudo constitui-se de uma abordagem quantitativa e de uma qualitativa. Na análise das respostas obtidas com a aplicação do questionário, optou-se pelo uso de variáveis de estatística descritiva, como somatórias e percentagens. Os dados gerados pelas entrevistas foram analisados de maneira qualitativa. Considera-se que os entrevistados demonstram na sua fala experiências, percepções, sentimentos e exemplos ricos para análise e que vêm subsidiar, juntamente com outras evidências, a resposta aos objetivos da pesquisa. A análise das entrevistas busca obter, através da descrição do conteúdo das mensagens, expressões e idéias relacionadas ao tema ora estudado.

Os resultados estão apresentados de forma descritiva e divididos de acordo com os blocos temáticos, destacando aspectos que merecem maior atenção segundo o pesquisador. Contudo, por tratar-se de um estudo de caso, na análise dos resultados, leva-se em consideração que quaisquer conclusões refletem um determinado momento, uma determinada questão, e são passíveis de serem superadas por pesquisas ou afirmações futuras.

6. ESTUDO DE CASO

Reconhecida a importância do estudo de caso para a pesquisa científica, este capítulo apresenta, inicialmente, a Companhia de Água e Esgoto do Estado do Ceará (CAGECE), tratando do seu histórico, sua atuação no Estado e aspectos institucionais e tributários da companhia.

Em seguida, apresenta-se a análise dos resultados obtidos com o questionário aplicado com supervisores e colaboradores de áreas subordinadas à Gerência de Controladoria, à Gerência Financeira e Planejamento econômico-financeiro. Os dados são descritos conforme os blocos do questionário e são apresentados, em sua maioria, em tabelas com as frequências de resposta.

A análise dos resultados também contempla as entrevistas realizadas com assessores da Presidência e da Procuradoria jurídica da companhia e gerentes das áreas mencionadas, no intuito de cumprir com os objetivos desta pesquisa e apurar seus pressupostos.

6.1. A Companhia de Água e Esgoto do Ceará - CAGECE

A Companhia de Água e Esgoto do Ceará (CAGECE) é uma sociedade de economia mista, criada pela Lei estadual n.º 9.499, de 20 de julho de 1971, e tem por objetivo o tratamento e a distribuição de água tratada, a coleta e o tratamento de esgotos sanitários no Estado do Ceará. O Governo do Estado do Ceará, como acionista controlador, detém 84,07% do capital votante da companhia.

A criação da companhia estadual foi consequência da adesão ao Plano Nacional de Saneamento (PLANASA), que previa a expansão da oferta de serviços de saneamento básico no Brasil, com base na constituição de um modelo que se pretendia único e homogêneo para o território nacional.

Arretche (2004) destaca que, embora o PLANASA tenha viabilizado a expansão dos níveis de cobertura dos serviços de saneamento básico no País, a universalização da cobertura exigiria ainda grandes investimentos.

Nesse sentido, Arretche (2004) expõe que, visando aumentar suas taxas de cobertura e sua eficiência operacional, a CAGECE, entre os anos de 1995 e 1998, elevou o número de economias de água em aproximadamente 30% e de esgoto em cerca de 60%. Paralelamente, a empresa instalou cerca de 178.500 hidrômetros, passando de uma taxa de hidrometração de 34,62 % para 73,35%, e reduziu o índice de perdas de 43,81% para 31,67%.

Além disso, a empresa ampliou sua presença no meio rural. No ano de 1998, a CAGECE incorporou 19 novos municípios que até então não dispunham de nenhum serviço de distribuição de água e coleta de esgotos. A empresa buscou dar um salto comercial aumentando o faturamento obtido nos municípios do interior: de 5%, em 1991, para 20%, em 1995, embora as receitas tarifárias da companhia ainda sejam altamente dependentes da região metropolitana de Fortaleza (ARRETCHE, 2004).

Nos últimos anos, a CAGECE tem buscado alcançar um patamar de destaque no setor de saneamento brasileiro, através de um processo crescente de modernização administrativa e profissionalização de sua gestão. A empresa destaca-se pela utilização de moderna tecnologia. O macro sistema de distribuição de água de Fortaleza e o sistema de pré-condicionamento de esgoto são automatizados, operando através de sensores inteligentes que indicam em tempo real quaisquer ocorrências nos sistemas. A empresa também implantou o sistema de conta em Braille, e foi a pioneira no Estado em termos de leitura em código de barras (CAGECE, 2007).

No que se refere à regulação dos serviços, com o advento da Lei federal n.º 11.445/2007, tornou-se obrigatória a existência de uma entidade reguladora para os prestadores de serviços de saneamento, objetivando, entre outros, estabelecer padrões e normas para a adequada prestação dos serviços e para a satisfação dos usuários e garantir o cumprimento das condições e metas estabelecidas. A AESBE (2006) destaca que cinco empresas já estavam submetidas a agências reguladoras, dentre elas, a CAGECE.

Em 1997, o Governo do Estado do Ceará criou uma autarquia denominada Agência Reguladora de Serviços Públicos Delegados do Estado do Ceará (ARCE), que tem como finalidade promover e zelar pela eficiência econômica e técnica dos serviços públicos, entre outros, o saneamento, propiciando aos seus usuários as condições de regularidade; continuidade; segurança; atualidade; e universalidade.

Atualmente, a empresa está presente em cerca de 243 localidades, de 149 municípios, do Estado do Ceará. A companhia encerrou o ano de 2005 garantindo água tratada a 5,9 milhões de cearenses e beneficiando, aproximadamente, 2,1 milhões de pessoas com os serviços de esgotamento sanitário, presentes em 81% dos municípios cearenses com serviços de água e em 28% com o esgotamento sanitário. O índice de cobertura de água no Ceará é de 95,74% e o de esgotamento sanitário é de 33,63% - em Fortaleza, a cobertura de água é 96,39% e a de esgoto é 48,42%, sendo que 100% dos esgotos coletados são tratados (CAGECE, 2007).

A CAGECE atua na capital e interior através de unidades de negócios e serviços. São oito Unidades de Negócios do interior, quatro Unidades de Negócios da capital, além das Unidades de Serviços e da administração da empresa instalada na sede, em Fortaleza.

A Administração Superior é composta pela Assembléia Geral e pelos Órgãos de Administração (Conselho de Administração, Diretoria Colegiada e Conselho Fiscal). A Direção Executiva é composta por cinco diretorias, que formam um Colegiado, a saber: Diretoria da Presidência, Diretoria de Planejamento e Controle, Diretoria de Gestão Empresarial, Diretoria de Operações, Diretoria de Engenharia e Diretoria Comercial, representadas na figura 5:



Figura 5 – Representação da Diretoria Colegiada da CAGECE
Fonte: CAGECE, 2007

Em relação aos resultados financeiros da companhia, o exercício de 2005 refletiu a consolidação do processo de reestruturação administrativa focada no aumento da eficiência da companhia. O gráfico 6 demonstra a reversão dos resultados negativos apresentados até 2002, o que evidencia um movimento de crescimento significativo e consistente:

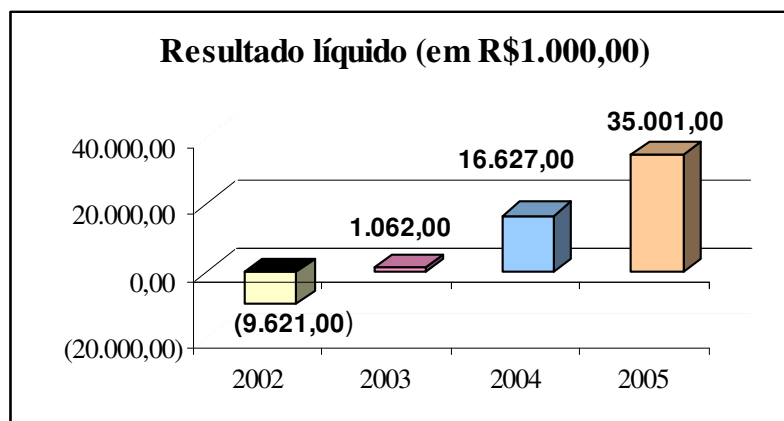


Gráfico 6 – Resultado líquido da CAGECE no período 2002 a 2005
Fonte: CAGECE, 2007

A lucratividade reflete solidez econômico-financeira para a companhia. A CAGECE encerrou o exercício de 2005 com um lucro líquido de R\$35 milhões, representando um aumento significativo frente ao resultado de 2004, no qual a empresa havia alcançado R\$16,6 milhões. Vale salientar que esse indicador evoluiu desde o exercício de 2003, quando o ciclo de prejuízos de anos anteriores foi interrompido com um lucro líquido de R\$1,06 milhão.

A CAGECE tem seu histórico marcado por diversas premiações. Em reconhecimento às ações sociais desenvolvidas, a companhia foi contemplada, em 2005, com o IV Prêmio Balanço Social, promovido pelo Instituto Ethos. O Guia Exame 2005 de Boa Cidadania Corporativa atribuiu ao projeto da construção do Centro de Pesquisa sobre Reuso de Água, em Aquiraz-CE, desenvolvido em parceria com o Centro de Tecnologia da Universidade Federal do Ceará, o primeiro lugar do prêmio nacional de práticas de gestão em meio ambiente. Merece também destaque o prêmio Delmiro Gouveia, do qual a CAGECE participou de todas as edições, sendo contemplada desde 2001 na categoria Desempenho Social (CAGECE, 2007).

6.2. Aspectos tributários da CAGECE

Na esfera federal, a empresa está sujeita a incidência do Imposto sobre a Renda (IR), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição ao PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza está previsto na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 153, inciso III, e é regulamentado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela lei n.º 7.689/88, também é de competência exclusiva da União e está prevista no artigo 149, do texto constitucional.

A CAGECE determina seu imposto de renda segundo as regras aplicáveis ao regime de tributação com base no Lucro Real, em que a base de cálculo do imposto é apurada segundo os registros contábeis e fiscais efetuados, de acordo com as leis comerciais e fiscais. Entretanto, em conformidade com a legislação fiscal, a empresa efetua pagamentos mensais do imposto, determinados sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação do percentual da atividade previsto na legislação sobre a receita bruta auferida.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

Visando minimizar a carga tributária incidente, a empresa busca incentivos fiscais de redução e isenção do imposto de renda, calculados com base no lucro da exploração, e incentivos fiscais de deduções do imposto, tais como, adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e incentivos de caráter cultural e artístico e à atividade audiovisual.

A Contribuição para o PIS e a COFINS têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

A incidência da Contribuição ao PIS e a COFINS na CAGECE se sujeita a não-cumulatividade, conforme instituído pelas leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, o que significa que do valor apurado das contribuições poderão ser descontados os créditos permitidos pela legislação fiscal.

Entre as obrigações acessórias impostas pela legislação federal, estão as exigências de manter escrituração contábil completa; de conservar em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros obrigatórios pela legislação fiscal, bem como os documentos que serviram de base para escrituração comercial e fiscal; e de efetuar as retenções e recolhimentos do imposto de renda e das contribuições na fonte, previstos na legislação vigente.

A empresa se sujeita ainda à entrega de diversas declarações previstas pela legislação fiscal, tais como:

- Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), de periodicidade anual;
- Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), de periodicidade anual;
- Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), de periodicidade mensal;
- Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), de periodicidade mensal;
- Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação (PERDCOMP)

A CAGECE é contribuinte do Imposto sobre as operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência estadual, previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal.

Entretanto, a empresa é contemplada com uma redução de 100% na base de cálculo do ICMS, nas operações de fornecimento de água natural, conforme preceitua o artigo 44, do Decreto n.º 24.569/97 – Regulamento do ICMS do Ceará (RICMS-CE).

Art.44 A base de cálculo do ICMS nas operações de fornecimento de água natural por órgãos, empresas públicas ou sociedades de economia mista nas quais o Estado seja o sócio majoritário controlador será reduzida em 100% (cem por cento) [Convênios ICMS 7/95 e 112/95b - indeterminado]

É oportuno esclarecer que é vedado à empresa apropriar-se de crédito relativo às entradas de insumos utilizados no tratamento da água natural vendida à população, em virtude do disposto no art. 65, V:

Art. 65. Fica vedado o creditamento do ICMS nas seguintes hipóteses:

[...]

V - entrada de mercadoria e respectivo serviço, quando for o caso, recebida para integrar o processo de industrialização ou de produção rural ou neles ser consumida e cuja ulterior saída do produto dela resultante ocorra sem débito do imposto, sendo esta circunstância conhecida na data da entrada;

Contudo, embora os serviços de saneamento não sejam tributados pelo ICMS, há incidência do imposto sobre produtos, materiais e equipamentos utilizados na prestação dos serviços, tais como, a energia elétrica.

Ressalte-se que não obstante a empresa seja beneficiada com a redução de 100% na base de cálculo nas operações de saída de água natural tratada que realiza, o que equivale, em termos quantitativos, a uma isenção fiscal, uma vez que não há tributo a recolher nessas operações, a companhia está obrigada a cumprir as obrigações acessórias impostas aos contribuintes do ICMS, tais como, registrar os valores totais de suas entradas e saídas em sua escrita fiscal e apresentar declarações de informações econômico-financeiras ao Fisco estadual.

Dentre os tributos de competência municipal, definidos no artigo 156, da Carta Magna, destaca-se que o Imposto sobre Serviços (ISS) não incide sobre os serviços prestados por empresas de saneamento, tendo em vista que foram vetados da lista de serviços, anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, os itens referentes à prestação de serviços de saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres e de tratamento e purificação de água. O Governo Federal considerou como razões para o veto que:

a incidência do imposto sobre serviços de saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitários e congêneres, bem como sobre serviços de tratamento e purificação de água, não atende ao interesse público. A tributação poderia comprometer o objetivo do Governo em universalizar o acesso a tais serviços básicos. O desincentivo que a tributação acarretaria ao setor teria como consequência de longo prazo aumento nas despesas no atendimento da população atingida pela falta de acesso a saneamento básico e água tratada. (BRASIL, 2003).

Não obstante a companhia não seja contribuinte do ISS, a mesma está obrigada a efetuar retenções do imposto daqueles a quem ela toma serviço, obrigando-se ainda a prestar

informações ao Fisco Municipal mediante apresentação da Declaração Digital de Serviços (DDS), de periodicidade mensal.

Ferreira (2002) expõe que foi com o advento do Código Tributário Nacional que se inaugurou a fundamentação legal do regime de substituição tributária, através da sujeição passiva por responsabilidade, disciplinada pelo art. 128 do citado diploma legal:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Com tal fundamento, que autoriza a atribuição a terceira pessoa, que não o próprio contribuinte, da responsabilidade, não pelo encargo do tributo em si, mas pela retenção e recolhimento deste, surgiu a figura do contribuinte substituto.

A legislação fiscal vigente e aplicável à empresa estudada atribui de modo expresso a responsabilidade pelo recolhimento e retenção de IR, CSLL, PIS, COFINS e ISS de terceiros. Embora objetivando minimizar ou evitar a evasão fiscal e facilitar o controle administrativo do Fisco, essa prática gera custos de conformidade para a organização, como, por exemplo, tempo dedicado e pessoal para a realização das tarefas.

Quanto às contribuições previdenciárias, a empresa, além de contribuir sobre sua folha de salários e demais rendimentos das pessoas por ela contratadas, também é obrigada a recolher as contribuições a cargo de seus empregados e dos prestadores de serviço, mediante desconto da remuneração a eles paga.

Ademais, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, a empresa está obrigada a informar mensalmente, em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), os seus dados cadastrais, os fatos geradores das contribuições sociais e outras informações de interesse do INSS; e a prestar ao órgão todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do mesmo, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários a eventuais fiscalizações.

Outros tributos previstos pela Constituição Federal e pelo Código Tributário, além dos impostos e contribuições já mencionados, embora não estejam diretamente relacionados à atividade da companhia, como o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

(IPTU) e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), também geram gastos administrativos com seu gerenciamento e controle.

6.3. Análise dos resultados da pesquisa

Depois de realizada a revisão bibliográfica sobre o cenário tributário brasileiro, a questão dos custos de conformidade e o setor de saneamento, procedeu-se a análise documental, com o levantamento de dados nos documentos internos disponíveis na CAGECE, no *site* da companhia e informações prestadas pela Gerência de Controladoria, através de *e-mails* e visitas à empresa, durante o período de agosto a setembro de 2006 e maio a julho de 2007.

Conforme descrito no capítulo que trata dos aspectos metodológicos da pesquisa, a verificação da percepção a respeito dos custos de conformidade à tributação foi realizada através de coleta de dados junto à assessoria da Presidência e assessoria da Procuradoria Jurídica da companhia e aos gerentes, supervisores e colaboradores, dentre as seguintes áreas:

- Gerência de Controladoria (GCONT) – subordinada à Diretoria de Planejamento e Controle (DPC), a GCONT tem, entre outras, as atribuições de planejar e organizar as atividades contábeis; emitir os demonstrativos contábeis, de acordo com a legislação vigente; realizar o planejamento e controle dos tributos; atender às demandas de auditorias interna e externa, bem como dos órgãos de fiscalização municipal, estadual e federal; disponibilizar informações gerenciais e análises de resultados corporativos e setoriais, visando subsidiar o processo decisório na CAGECE.
- Supervisão de Análises e Controles Contábeis – subordinada à GCONT, é responsável pela apuração dos tributos; manutenção da regularidade junto aos órgãos de fiscalização tributária; atualização e adequação contábil e fiscal às legislações pertinentes; planejamento e controle das oportunidades para redução da carga tributária através de mecanismos legais; relacionamento com instituições e órgãos de fiscalização para cumprimento de obrigações acessórias; escrituração e arquivo dos livros contábeis e fiscais; atendimento às auditorias interna e externa; arquivo e controle dos documentos contábeis; entre outras atribuições.

A figura 6 mostra a posição no organograma da Diretoria de Planejamento e Controle da GCONT:

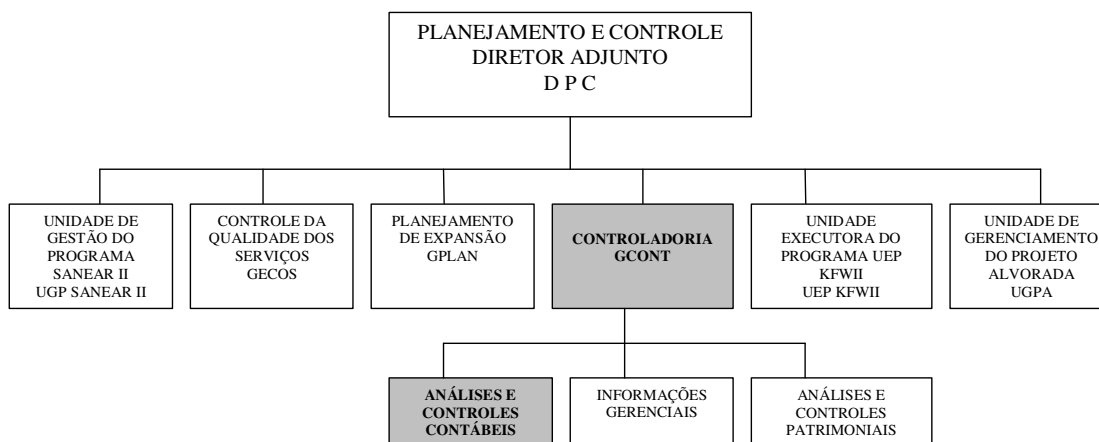


Figura 6 – Diretoria de Planejamento e Controle
Fonte: CAGECE, 2007

- Gerência de Pessoas (GEPES) - subordinada à Diretoria de Gestão Empresarial (DGE), tem as atribuições de gerenciar a aplicação da legislação trabalhista, previdenciária e tributária vigente, e de aplicar e acompanhar a atualização das normas aplicáveis à administração de pessoas; de realizar controles das obrigações sociais; e de prestar informações e esclarecimentos aos órgãos governamentais e fiscalizadores; entre outras.
- Gerência Financeira (GFIN) – subordinada à DGE, a GFIN tem, entre outras, as atribuições de controlar o fluxo financeiro e as disponibilidades da companhia, fornecendo informações gerenciais para tomada de decisão pela diretoria; de assegurar o cronograma de pagamentos dos tributos federais, estaduais e municipais através de acompanhamento dos prazos previstos em Lei; e de administrar o fluxo de caixa diário da companhia, a fim de equacionar os pagamentos.
- Supervisão de Gestão de Fluxos e Disponibilidades - subordinada à GFIN, é responsável por controlar o fluxo financeiro e as disponibilidades da companhia, fornecendo informações gerenciais para tomada de decisão pela diretoria; por validar os processos de pagamento com recursos próprios e financiados, observando os seguintes aspectos: documentação, retenção de tributos, consistência dos valores e autorizações pelas instâncias competentes; por prestar informações aos fornecedores, quanto à situação de pagamento e retenção de tributos; entre outras atribuições.

A figura 7 mostra a posição no organograma da Diretoria de Gestão Empresarial da GEPES e da GFIN:



Figura 7 – Diretoria de Gestão Empresarial
Fonte: CAGECE, 2007

- Gerência de Estudos e Estratégia Econômico-Financeira (GESEF) – vinculada à Diretoria da Presidência da instituição, a GESEF tem, entre outras, as atribuições de elaborar e acompanhar o planejamento econômico-financeiro; de acompanhar e implementar o orçamento corporativo; de fornecer à Presidência relatórios, estudos, avaliações, pareceres e informações econômicas da companhia para instruir decisões.
- Supervisão de Planejamento Econômico-financeiro – subordinada à GESEF, tem como atribuição o planejamento, controle e supervisão do desenvolvimento do processo orçamentário e da programação financeira da companhia, em consonância com as políticas, diretrizes e prioridades estabelecidas pela diretoria da companhia, entre outras.

A figura 8 mostra a posição da GESEF no organograma da Diretoria da Presidência da CAGECE:

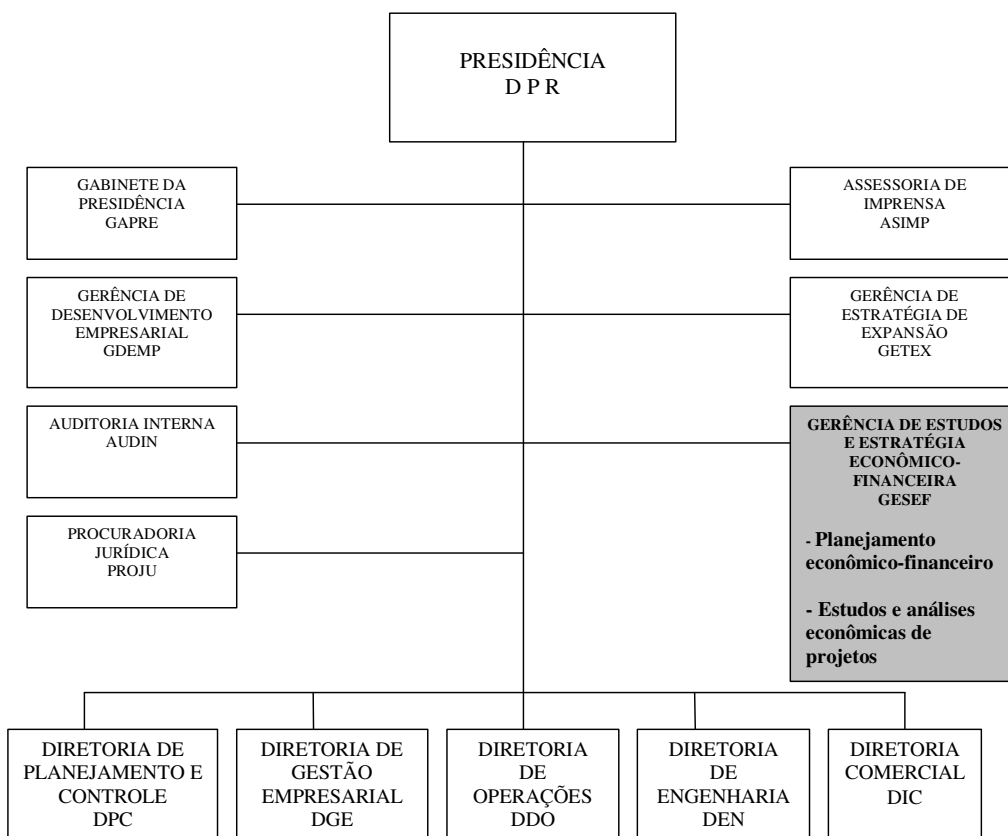


Figura 8 – Diretoria da Presidência
Fonte: CAGECE, 2007

6.3.1. Análise dos resultados - Questionários estruturados

Os questionários foram enviados via *Internet (e-mail, correio eletrônico)* aos três supervisores das áreas de (1) Análises e Controles Contábeis, (2) Gestão de Fluxos e Disponibilidades e (3) Planejamento Econômico-financeiro, e a seis funcionários sem função de chefia, lotados nas áreas mencionadas. Para aqueles que inicialmente não apresentaram resposta, o questionário foi aplicado na própria organização, através de um contato direto com os respondentes, de acordo com sua disponibilidade, no período de 1º a 29 de junho de 2007.

A pesquisa era acompanhada por uma carta de apresentação da autora, explanando os objetivos do estudo. A carta enfatizava que as questões da pesquisa referiam-se aos custos de conformidade à tributação e apresentava uma pequena explanação sobre o tópico (Apêndice A).

Dos nove questionários enviados, oito foram respondidos, pois um supervisor optou por não participar da pesquisa.

Inicialmente, buscou-se caracterizar o respondente, quanto ao cargo, tempo de empresa e formação acadêmica, entre outros. Todos os respondentes têm até cinco anos de empresa. A tabela 9 mostra os resultados quanto à formação acadêmica e à função exercida na empresa:

Tabela 9 – Relação entre a função exercida na empresa e a formação acadêmica

Formação acadêmica		Supervisor	Colaborador sem função de chefia
		Superior incompleto	-
	Superior completo	-	1
	Especialização	2	4

Fonte: Dados da pesquisa

Em seguida, a pesquisa apresentou questão para determinar que aspectos da legislação tributária vigente seriam as maiores fontes de complexidade. Os pesquisados foram questionados sobre oito aspectos do Código Tributário e legislação correlata; eles poderiam marcar mais de uma alternativa, se aplicável, bem como indicar outras opções. Os aspectos citados como maiores fontes de complexidade pelo maior número de respondentes (seis) foram as regras relativas à determinação da base de cálculo e do valor devido e isenções, reduções e deduções do imposto. A tabela 10 mostra as respostas:

Tabela 10 – Fontes de complexidade da legislação tributária

Aspectos	Frequência	%
Determinação da base de cálculo e do valor devido	6	75,0
Isenções, reduções e deduções do imposto devido	6	75,0
Tributação na fonte	3	37,5
Imunidades, isenções e não incidências	2	25,0
Outros ¹	2	25,0
Compensação e restituição de tributos pagos	1	12,5
Depreciação de bens / Depreciação acelerada incentivada	1	12,5

Fonte: Dados da pesquisa

(1) Outros: Interpretação das normas tributárias

O outro aspecto mencionado por dois respondentes como fonte de alta complexidade foi a interpretação das normas tributárias. De fato, considerando o grande quantitativo de normas tributárias, incluídas leis, decretos, medidas provisórias, portarias, resoluções, instruções normativas, convênios, pareceres, entre outras, e o modo como o texto legal é formulado e redigido, torna-se difícil uma compreensão precisa por parte do contribuinte.

Objetivando identificar os fatores que mais contribuem para o aumento dos custos de conformidade, foram apresentados aspectos diversos para que os respondentes classificassem,

numa escala de 1 a 10, aqueles que mais gerariam esses custos. Para os oito (100%) pesquisados, a complexidade da legislação tributária foi considerada o principal fator gerador de custos de conformidade, corroborando a questão anterior de que a dificuldade de interpretação das normas é fonte de custos. Em seguida, ficou a alternativa sobre as alterações das normas tributárias, indicada, em segundo lugar, por sete (87,5%) respondentes.

Percebe-se que os resultados corroboram o estudo de Green (1994 *apud* EVANS, 2003), realizado no Reino Unido, no qual se constatou que havia um aumento dos custos de conformidade associado diretamente ao sistema tributário, e as causas identificadas dessa tendência foram a complexidade do sistema tributário e as deficiências no processo legislativo.

Hall (1994) reforça que, juntamente com a rotina de tarefas de conservação de arquivos, preparação de relatórios financeiros, preenchimento de formulários fiscais e atendimento a auditorias fiscais, o alto custo de conformidade tributária resulta dos esforços dos contribuintes para compreender, e adaptar-se a, questões fiscais complexas, e freqüentemente modificadas.

A complexidade da legislação tributária brasileira pode ser evidenciada pela quantidade de normas vigentes. O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) levantou a quantidade de regras editadas nos 18 anos da Constituição Federal de 1988. Até a data do referido estudo, o IBPT (2006b) verificou que estavam em vigor 181.275 artigos, 422.370 parágrafos, 1.350.497 incisos e 177.649 alíneas. Em média, cada norma tributária editada tem 11,23 artigos, cada artigo tem 2,33 parágrafos, 7,45 incisos e 0,98 alíneas.

Quanto à instabilidade das normas, o levantamento do IBPT (2006b) constatou um total de 229.616 regras tributárias editadas nos três níveis de governo. Foram editados nesse período 2.578.588 artigos, 6.008.111 parágrafos, 19.210.484 incisos e 2.527.017 alíneas.

Os resultados obtidos na questão 3, que aborda as ações da empresa frente à instabilidade das normas tributárias, mostraram que a empresa lida com as freqüentes alterações na legislação, principalmente, através de treinamento de pessoal interno (sete respondentes), leitura da legislação fiscal e dos manuais (cinco) e da contratação de consultoria externa (quatro). A tabela 11 apresenta as ações mais utilizadas pela empresa, na percepção dos pesquisados, que poderiam indicar até três opções:

Tabela 11 – Ações da empresa para lidar com as alterações da legislação tributária

Aspectos	Frequência	%
Treinamento de pessoal interno	7	87,5
Leitura da legislação fiscal e dos manuais	5	62,5
Contratação de consultoria externa	4	50,0
Participação em seminários, congressos, simpósios	3	37,5
Troca de informações entre a equipe de trabalho	3	37,5
Acesso a plantões fiscais	2	25,0

Fonte: Dados da pesquisa

A terceira parte do questionário objetivava identificar custos de conformidade gerados dentro da empresa e aqueles gerados pelas atividades relacionadas à tributação realizadas por profissionais externos.

Os principais custos de conformidade internos, na visão dos respondentes, são identificados na Controladoria, no qual foi considerado um alto grau de participação no estudo, discussão e cumprimento da legislação tributária pelos oito (100%) pesquisados. Em seguida, ficaram os setores Financeiro, Jurídico e Gestão de Pessoas. Os resultados obtidos são demonstrados a seguir, na tabela 12:

Tabela 12 – Grau de participação das áreas da empresa nas questões tributárias

Áreas da empresa	Grau de participação da área no estudo, discussão ou cumprimento da legislação tributária			
	Nenhum / não se aplica	Baixo	Moderado	Alto
Conselho de Administração	5 (62,5%)	2 (25,0%)	1 (12,5%)	-
Conselho Fiscal	3 (37,5%)	4 (50,0%)	-	1 (12,5%)
Diretoria	-	2 (25,0%)	5 (62,5%)	1 (12,5%)
Controladoria	-	-	-	8 (100%)
Jurídico	-	1 (12,5%)	4 (50,0%)	3 (37,5%)
Informática	-	7 (75,0%)	2 (25,0%)	-
Arquivo	4 (50,0%)	1 (12,5%)	2 (25,0%)	1 (12,5%)
Recursos Humanos/Gestão de pessoas	-	3 (37,5%)	2 (25,0%)	3 (37,5%)
Tesouraria/Financeiro	-	-	2 (25,0%)	6 (75,0%)
Auditoria interna	1 (12,5%)	3 (37,5%)	3 (37,5%)	1 (12,5%)

Fonte: Dados da pesquisa

Entre outras atribuições relacionadas ao cumprimento das disposições tributárias, a gerência de Controladoria da CAGECE realiza o planejamento, cálculo dos tributos e controle de obrigações acessórias; a gerência Financeira efetua e presta informações sobre pagamento e retenções na fonte de tributos (INSS, PIS, COFINS, CSLL, IR) dos serviços prestados por terceiros; a gerência de Pessoas calcula e controla os tributos incidentes sobre a folha de pagamento (INSS, Salário-educação, SAT, INCRA, SENAI, SESI, SEBRAE, FGTS) e a retenção de tributos na fonte de seus empregados. Por sua vez, a Procuradoria Jurídica assessora todas as unidades organizacionais da empresa; pronunciando-se sempre que solicitada a respeito dos assuntos tributários em pauta ou remetendo questões de maior complexidade para escritório de advocacia especializado.

Nos custos externos, o predomínio é nos custos com advogados, auditoria, informática e treinamentos. A empresa mantém contrato com escritório de advocacia empresarial, especializado na prestação de serviços de acompanhamento de questões tributárias, para orientações preventivas até defesas nas esferas administrativas e judiciais, e com empresa de consultoria e auditoria externa. A companhia adquire de uma empresa responsável por desenvolvimento de *softwares* o sistema ERP que atende as áreas contábil-fiscal e financeira, entre outras. A tabela 13 abaixo apresenta os resultados obtidos:

Tabela 13 – Nível de recursos destinados aos serviços externos voltados às questões tributárias

Serviços externos	Nível de recursos destinados à contratação de serviços externos voltados ao estudo e atendimento da legislação tributária			
	Nenhum / não se aplica	Baixo	Moderado	Alto
Audidores e consultores	-	3 (37,5%)	3 (37,5%)	2 (25,0%)
Advogados	-	1 (12,5%)	3 (37,5%)	4 (50,0%)
Assinatura de jornais / revistas / livros	-	6 (75,0%)	2 (25,0%)	-
Treinamento / seminários / congressos etc.	-	1 (12,5%)	6 (75,0%)	1 (12,5%)
Arquivos terceirizados	6 (75,0%)	2 (25,0%)	-	-
Informática / desenvolvimento de sistemas	1 (12,5%)	1 (12,5%)	6 (75,0%)	-

Fonte: Dados da pesquisa

Os principais custos externos identificados pelos respondentes (custos com auditores, consultores e advogados) podem ser considerados, segundo a classificação apresentada por

Das-Gupta (2003), Warburton e Hendy (2006) e Evans *et al* (2000), como custos de conformidade voluntários, pois estão, principalmente, associados ao planejamento tributário, à tentativa de reduzir as obrigações fiscais e apelações fiscais. A participação dos setores de Controladoria e Financeiro na geração de custos de conformidade internos está, normalmente, relacionada ao custo do cumprimento da legislação tributária (custos obrigatórios), como manutenção de livros fiscais, preenchimento de formulários, obtenção de registros e permissões requeridas pela legislação, entre outras atividades exigidas pela lei.

A questão proposta no item 6 do questionário objetivava identificar em que atividades relacionadas à tributação a empresa emprega maiores esforços de tempo e recursos, sendo permitida a escolha de até cinco opções. Para sete (87,5%) respondentes as atividades que mais geram custos de conformidade são aquelas referentes ao cálculo e recolhimento dos tributos incidentes sobre a atividade da empresa e a efetuar as retenções e recolhimentos de tributos retidos na fonte. Foram marcadas por seis (75%) pesquisados, as alternativas que se referiam às ações de treinamento de pessoal interno para a realização de tarefas relacionadas a impostos, corroborando o resultado obtido na tabela 11, de que a empresa investe em treinamento para lidar com a instabilidade tributária, e também o item prestação de informações à administração tributária através do preenchimento e entrega de declarações.

A tabela 14 provê informações sobre a alocação da empresa de seus custos internos de conformidade à tributação:

Tabela 14 – Principais atividades relacionadas aos custos de conformidade à tributação

Aspectos	Frequência	%
Calcular e recolher os tributos incidentes sobre a atividade da empresa	7	87,5
Efetuar as retenções e recolhimentos de tributos retidos na fonte	7	87,5
Prestar informações à administração tributária através do preenchimento e entrega de declarações	6	75,0
Treinar pessoal interno para a realização de tarefas relativas a impostos	6	75,0
Contratar assessores tributários – advogados, auditores, contadores, economistas	4	50,0
Manter escrituração completa e livros registrados e autenticados	2	25,0
Responder intimações e notificações fiscais e atender fiscalizações	2	25,0
Inscriver a pessoa jurídica e seus estabelecimentos em cadastros fiscais	1	12,5
Arquivar e conservar livros e comprovantes fiscais	1	12,5
Pesquisar e planejar ações de elisão fiscal (planejamento tributário)	1	12,5
Adquirir e/ou alterar sistemas informatizados em decorrência de mudanças na legislação fiscal	1	12,5
Preparar dados e relatórios relativos aos tributos, solicitados pelos profissionais externos	1	12,5

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que as atividades relacionadas à tributação em que a empresa emprega maiores esforços, conforme sete (calcular e recolher tributos incidentes sobre a atividade da empresa, efetuar as retenções e recolhimentos de tributos retidos na fonte) e seis dos pesquisados (prestar informações à administração tributária através do preenchimento e entrega de declarações), são as que Slemrod e Blumenthal (1993) classificam como *filing activities*, nas quais os custos de conformidade decorrem das próprias atividades de coleta de dados, preparação de declarações fiscais e cálculo dos tributos.

A atividade de treinamento de pessoal interno para a realização de tarefas relativas a impostos, apontada por seis respondentes, pode ser considerada, conforme a classificação de Slemrod e Blumenthal (1993), como *pre-filing activite*, cujos custos de conformidade surgem do planejamento tributário, obtenção de orientação tributária e de informações, e manutenção de arquivos relacionados à matéria fiscal. A contratação de consultoria especializada, indicada por quatro pesquisados, também pode ser classificada como atividade geradora de *pre-filing costs*.

A quarta e última parte do questionário apresentava alternativas acerca da qualidade da regulamentação tributária, a relevância dos custos de conformidade e as estratégias da empresa para conviver com a complexidade tributária. Os respondentes deveriam indicar o grau de concordância ou discordância com as afirmações propostas. A tabela 15 apresenta os resultados obtidos:

Tabela 15 – Percepções sobre o cenário tributário brasileiro e sobre os custos de conformidade à tributação

Item	Discorda Totalmente		Discorda mais que concorda		Concorda mais que discorda		Concorda Totalmente	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
a) As autoridades têm incrementado continuamente o ônus tributário dos contribuintes.	-	-	-	-	4	50,0	4	50,0
b) As autoridades têm aumentado a complexidade do sistema tributário ano após ano, tornando o cumprimento das normas cada vez mais difícil e, conseqüentemente, mais custoso.	-	-	1	12,5	2	25,0	5	62,5
c) As exigências tributárias impostas aos contribuintes tornaram-se mais técnicas e dinâmicas, levando-os a recorrer a serviços de especialistas.	-	-	1	12,5	3	37,5	4	50,0

Item	Discorda Totalmente		Discorda mais que concorda		Concorda mais que discorda		Concorda Totalmente	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
d) Além dos tributos incidentes, os contribuintes estão obrigados a um excessivo número de obrigações acessórias e isso tem interferido na competitividade das empresas.	-	-	1	12,5	3	37,5	4	50,0
e) O tempo e o esforço empregados em atividades como preenchimento de declarações, retenção de tributos, manutenção de arquivos, consomem importantes recursos da empresa e geram pouco ou nenhum benefício para os negócios.	-	-	2	25,0	1	12,75	5	62,5
f) Os custos de conformidade em nada contribuem para a agregação de valor de produto ou serviço, ou seja, sua repercussão econômica pode implicar em aumento do preço sem qualquer contrapartida em diferenciais competitivos.	-	-	2	25,0	2	25,0	4	50,0
g) Os custos de conformidade são considerados insignificantes, por isso não se configuram uma preocupação desta empresa.	3	37,5	4	50,0	1	12,5	-	-
h) Embora haja a percepção de que os custos de conformidade representam um ônus para a empresa, a mesma não possui nenhum controle em relação a esses custos.	1	12,75	1	12,75	6	75,0	-	-
i) Os custos de conformidade surgem em diversas áreas desta empresa, isto é, não se restringem ao setor contábil ou Controladoria.	-	-	-	-	5	62,5	3	37,5
j) A contabilidade atualmente praticada no Brasil não contribui para a discussão do real custo da tributação. Esse tipo de informação não é dado aos usuários das Demonstrações contábeis e demais relatórios gerenciais.	-	-	2	25,0	3	37,5	3	37,5
k) Faz-se necessária uma maior atenção aos custos de conformidade à tributação nas políticas tributárias adotadas no Brasil.	-	-	-	-	2	25,0	6	75,0
l) A descentralização da legislação tributária (legislação federal, estadual e municipal) representa um alto custo para os contribuintes.	-	-	2	25,0	3	37,5	3	37,5

Item	Discorda Totalmente		Discorda mais que concorda		Concorda mais que discorda		Concorda Totalmente	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
m) Se a legislação tributária não mudasse mais, haveria uma significativa redução de custos nesta empresa.	1	12,75	2	25,0	3	37,5	2	25,0

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme os resultados apresentados, observa-se que os supervisores e colaboradores das áreas pesquisadas na empresa concordam que o ônus tributário imposto aos contribuintes tem aumentado e, para sete respondentes, a complexidade das normas torna o seu cumprimento mais difícil, mais custoso e sua dinâmica leva às empresas a recorrerem a serviços de profissionais especialistas.

Dentre os pesquisados, sete concordam, no todo ou em parte, que, além dos tributos incidentes, os contribuintes estão obrigados a um excessivo número de obrigações acessórias e isso tem interferido na competitividade das empresas.

Nesse sentido, matéria veiculada na Gazeta Mercantil, em 29 de setembro de 2006, expõe que as empresas brasileiras têm de entregar mensalmente cerca de 30 obrigações acessórias à Receita Federal, e a estimativa é que elas tenham que preencher entre 200 e 300 DARFs por mês. A consultora do Centro de Orientação Fiscal (Cenofisco), Terezinha Massambani, declarou ao jornal que a burocracia, aliada à elevada carga tributária, é responsável pelo desinteresse dos empreendedores na busca de novos investimentos no País.

Para cinco (62,5%) respondentes, o tempo e o esforço empregados em atividades como preenchimento de declarações, retenção de tributos, manutenção de arquivos, consomem importantes recursos da empresa e geram pouco ou nenhum benefício para os negócios. Dois (25%) dos pesquisados discordaram parcialmente dessa afirmativa. O resultado encontra correspondência em Evans *et al* (2000), que identifica benefícios gerenciais na conformidade tributária, ao afirmar que a necessidade de se ter uma rigorosa manutenção de arquivos, a fim de obedecer às exigências das leis fiscais, pode proporcionar uma base melhor para a tomada de decisões na empresa.

Os pesquisados concordaram que os custos de conformidade surgem em diversas áreas desta empresa e não só na Controladoria, corroborando os resultados apresentados na tabela

10, em que é apontado o grau de participação das áreas da empresa no estudo e no cumprimento da legislação tributária.

Seis (75%) dos respondentes concordaram, parcialmente, que, embora haja a percepção de que os custos de conformidade representam um ônus para a empresa, a mesma não possui nenhum controle em relação a esses custos. O resultado fortifica a afirmação de Bertolucci (2003), de que as organizações não estão preparadas para levantar somente a parte dos custos das várias áreas da empresa que têm recursos voltados ao atendimento de normas tributárias e que, mesmo nos países mais desenvolvidos, não é prática comum criar mecanismos ou dispositivos para apurar ou controlar os custos de conformidade.

Todos os respondentes estão de acordo, sendo que seis (75%) concordam totalmente e dois (25%) concordam mais que discordam, que se faz necessária uma maior atenção aos custos de conformidade à tributação nas políticas tributárias adotadas no Brasil. Tendo em vista a quantidade de obrigações acessórias previstas nas legislações federal, estaduais e municipais, o tema merece espaço e discussão das autoridades governamentais, no sentido de adotar medidas capazes de reduzir os custos de conformidade dos setores mais afetados e evitar a simples transferência de custos administrativos aos contribuintes.

6.3.2. Análise dos resultados – Entrevistas semi-estruturadas

As entrevistas semi-estruturadas foram desenvolvidas a partir de um roteiro construído com perguntas abertas, apresentado no Apêndice B. A análise das entrevistas, através do exame do conteúdo das mensagens, expressões e idéias obtidas dos entrevistados, busca subsidiar, juntamente com outras evidências, a resposta aos objetivos da pesquisa.

Foram realizadas seis entrevistas nos níveis de assessoria e gerência da companhia, tendo como entrevistados duas assessoras técnicas da Presidência, a assessora da Procuradoria Jurídica, o gerente de Controladoria, o gerente Financeiro e a gerente de Pessoas. O gerente da área de estudos e estratégias econômico-financeira optou por não participar da pesquisa.

Os cargos de direção, por serem cargos de confiança, são indicados a cada gestão do Governo do Estado. Portanto, optou-se por não entrevistar os diretores de Planejamento e Controle e de Gestão Empresarial, que assumiram seus cargos no ano de 2007, visando

manter uniformidade entre os entrevistados. Ressalta-se que as duas assessoras entrevistadas ocuparam os cargos diretivos na DPC e DGE na gestão anterior.

Ao serem informados sobre o tema da pesquisa, todos os entrevistados se mostraram interessados, ressaltando a originalidade do estudo. Embora todos reconhecessem a existência de custos de conformidade na empresa e a importância de se conhecer as determinantes e as consequências desses custos, afirmaram que ainda não se tratava de um assunto discutido dentre as questões tributárias da companhia.

Quando questionados sobre as estratégias da companhia para enfrentar ou conviver com a crescente complexidade tributária, dada a limitação de orçamento da empresa, os entrevistados enfatizaram a constante capacitação dos colaboradores da companhia, através de treinamentos. As assessoras técnicas frisaram que, embora os gastos com treinamento se caracterizem como custos de conformidade, a capacitação pode gerar benefícios no sentido de despertar uma postura pró-ativa dos colaboradores para o planejamento tributário. Para as assessoras, a participação dos funcionários em eventos relacionados à área tributária provoca troca de experiências e *insights* para ações que visem minimizar a carga incidente.

O gerente financeiro ressaltou que, além dos recursos aplicados em cursos e treinamentos, há também que se considerar o impacto gerado pela ausência do funcionário em treinamento, dado o reduzido quadro de pessoal nessa área da companhia.

O entrevistado destacou ainda a dificuldade para lidar com as leis orgânicas dos diversos municípios onde há prestação de serviços, para efeito da retenção do ISS. Ele mencionou um plano de ação da empresa que visa operacionalizar as retenções nas próprias unidades do interior do Estado, o que certamente demandará recursos em treinamento, contratação de pessoal e sistemas, mas facilitará o cumprimento das obrigações com o Fisco municipal, tendo em vista que grande parte do serviço está atualmente centralizada na sede administrativa.

Ainda sobre as estratégias da companhia para enfrentar a crescente complexidade tributária, os entrevistados informaram que a empresa dispõe de consultoria e assessoria de um escritório especializado nas questões tributárias, de modo a promover planejamento tributário, por meio de alternativas legais para redução do ônus fiscal, até demandas nas esferas administrativas e judiciais. Sobre os custos de conformidade associados ao planejamento tributário, Evans *et al* (2000) destacam que as ações de elisão fiscal são

empreendidas pelos contribuintes, tendo em vista que seus custos são presumivelmente menores que as conseqüentes reduções nas suas obrigações tributárias.

Os entrevistados mencionaram também, como estratégias para conviver com a complexidade, a assinatura de revistas especializadas na área fiscal, consultas a plantões fiscais e a melhoria do controle informatizado, que minimiza eventuais falhas humanas.

Quando indagadas sobre a existência de algum procedimento que reduziria o total da obrigação tributária, mas que a empresa deixou de fazer por causa da complexidade, as assessoras entrevistadas afirmaram que a empresa sempre busca alternativas legais para minimizar a carga tributária, independente do grau de dificuldade para obtenção do benefício.

O gerente de Controladoria destacou que a empresa utiliza benefícios fiscais permitidos pela legislação, tais como, adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), incentivos de caráter cultural e artístico, à atividade audiovisual e doações dedutíveis do imposto de renda. No ano de 2006, a companhia destinou parte do seu Imposto de Renda ao patrocínio de eventos, como o Cine Ceará, Festival de Jazz e Blues e Bienal do Livro.

O entrevistado acrescentou que a empresa evita as operações que possam gerar riscos de contingência fiscal e que procura sempre, em parceria com empresas de consultoria contratadas, ver novas formas legais de redução da carga tributária.

Ao supor a possibilidade da legislação tributária não mudar mais, os entrevistados citaram os seguintes pontos em que poderia haver redução de gastos na empresa:

- A atualização de *softwares* se tornaria desnecessária ou menos freqüente e os gastos diminuiriam, tendo em vista que o suporte em decorrência de alterações na legislação fiscal não está incluso no contrato inicial;
- Redução dos gastos com treinamentos direcionados tão-somente a tratar das alterações na legislação e mudanças nos formulários e declarações prestadas pela empresa;
- Redução do tempo dedicado à leitura de novos manuais e adaptação a novas regras pelos funcionários;
- Redução no contrato de assessoria e consultoria tributária.

O gerente financeiro ressaltou que a estabilidade das normas tributárias permitiria também uma maior segurança quanto ao planejamento financeiro e orçamentário elaborado pela empresa.

Quando questionado sobre se, de um modo geral, a empresa está satisfeita com sua interação com o Fisco (federal, estadual e municipal), o gerente de Controladoria destacou as exigências para a obtenção do alvará de funcionamento das Prefeituras e a dificuldade dos órgãos federais em emitirem Certidões Negativas de Débitos (CND), especialmente, se há débitos questionados judicialmente, situação esta também mencionada pela assessora jurídica.

Essa queixa se coaduna com o levantamento da Pricewaterhouse Coopers (2006), realizado com 117 grupos empresariais brasileiros, que constatou que 92,7% dos empresários já retardaram ou perderam negócios devido à dificuldade de conseguir a tempo a Certidão Negativa de Débito (CND), documentação exigida de quem quer participar de licitação, obter financiamento ou empréstimo bancário.

A gerente de Pessoas fez menção aos custos de conformidade gerados pelas fiscalizações, com os gastos de tempo e recursos no atendimento aos fiscais, na preparação de relatórios, expedição de cópias, e, porventura, dispêndios com advogados para apelações fiscais.

Foram solicitadas dos entrevistados sugestões para simplificação do sistema tributário e/ou para a redução dos custos de conformidade à tributação. As assessoras da Presidência destacaram que o ponto fundamental seria uma maior participação do setor de saneamento no processo legislativo, através do monitoramento, discussão e apresentação de propostas para o aperfeiçoamento da legislação tributária aplicável ao setor.

As assessoras enfatizaram que, dada a relevância do setor para o país, especialmente no que se refere ao caráter social de suas atividades, esse assunto deveria ser pauta nas políticas tributárias para o setor, de maneira que as empresas de saneamento pudessem concentrar seus esforços e recursos no alcance das metas de universalização dos serviços de água e esgoto. As entrevistadas sugeriram ainda a existência de incentivos fiscais que permitissem a aplicação integral dos tributos pagos diretamente nas atividades sociais desempenhadas pela companhia.

A assessora da Procuradoria Jurídica expôs que regras mais claras e formulários mais simples facilitariam a vida dos contribuintes. A redução do número de tributos e da quantidade de obrigações acessórias foi a sugestão emitida pela gerente de Pessoas para a simplificação do sistema tributário e redução dos custos de conformidade à tributação.

O gerente de Controladoria defendeu a criação de um imposto único para cada ente federativo (União, Estados e Municípios). A proposta do imposto único é sustentada por Cintra (1994) que estima que “a economia de custos da máquina arrecadadora do poder público e dos custos de pessoal administrativo do setor privado poderá chegar a 20% da arrecadação tributária bruta, acarretando uma participação de 4,4% do PIB”. Cintra (1994) ressalta que esses recursos poderiam ser canalizados para investimentos produtivos e alavancar o crescimento econômico.

Em síntese, os resultados obtidos revelam que os gestores e colaboradores da empresa pesquisada reconhecem a existência dos custos de conformidade à tributação e seu crescimento nos últimos anos, principalmente, em decorrência da complexidade e instabilidade das regulamentações fiscais. Há a percepção de que os principais custos internos são os da Controladoria e Financeiro e decorrem do cumprimento de obrigações previstas na legislação fiscal. Os custos de conformidade externos estão relacionados, principalmente, ao planejamento tributário e apelações fiscais.

Embora os pesquisados reconheçam a importância dos custos de conformidade à tributação e entendam que o assunto deva figurar na agenda política do País, visando o aperfeiçoamento da legislação tributária brasileira, as ações e preocupações da empresa, no âmbito fiscal, estão voltadas para a redução dos tributos pagos. Não há informações sobre os itens que compõem os custos de conformidade nem mecanismos e dispositivos para apurá-los ou controlá-los.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo em vista o problema, os objetivos e os pressupostos apresentados, o trabalho foi estruturado e desenvolvido a partir da revisão de literatura, pesquisa documental e dos resultados obtidos no estudo de caso realizado na Companhia de Água e Esgoto do Ceará (CAGECE). Neste capítulo, são apresentados os comentários finais e recomendações da pesquisa.

Conforme observado durante o estudo, a carga tributária brasileira está entre as maiores do mundo e, em constante ascensão, atingiu 35,21% do PIB no ano de 2006. Contudo, as medidas da carga tributária não fornecem uma imagem completa do impacto da tributação na economia nacional. Além dos tributos (impostos, taxas e contribuições) pagos, a tributação envolve outros dispêndios, por exemplo, aqueles com que os contribuintes têm que arcar para que sejam cumpridas as exigências da legislação tributária, tais como, preenchimento de declarações, retenção de tributos, conservação de documentos fiscais, atendimento a fiscalizações, bem como gastos com treinamentos, pesquisas e planejamento tributário – são chamados custos de conformidade à tributação.

Em relação à contribuição do referencial teórico consultado, verifica-se que os estudos sobre os custos de conformidade à tributação têm desenvolvimento recente em todo o mundo. Tais custos foram por muito tempo tratados como *hidden costs* (custos ocultos), tendo em vista que as empresas não têm informações sobre os itens que compõem esses custos e não há uma metodologia pronta e formal para apurá-los ou controlá-los. O crescimento do interesse internacional pelo tema gerou literatura disponível que forneceu um ponto de referência útil para este estudo, com destaque para as pesquisas de Cedric Sandford, no Reino Unido; Chris Evans, Tran-Nam e Jeff Pope, na Austrália; e Joel Slemrod, nos Estados Unidos.

No Brasil, embora a questão tributária seja amplamente discutida no meio acadêmico e no meio empresarial, ainda há pouca bibliografia voltada especificamente aos custos de conformidade à tributação, destacando-se os estudos de Aldo Bertolucci.

Através do referencial teórico, atinge-se o primeiro objetivo específico que é apresentar conceitos de custos de conformidade à tributação. A palavra custo empregada na

presente pesquisa não segue o conceito da terminologia contábil de um gasto relativo a consumo na produção de bens ou serviços. O termo “custo de conformidade” advém dos termos em inglês *tax compliance cost* ou *compliance cost of taxation*, compreendidos como os gastos incorridos pelos contribuintes para se conformar às leis e disposições tributárias. No Código Tributário Nacional, são designados como obrigações tributárias acessórias, diferenciando-se das obrigações principais, que consistem no próprio tributo.

Em relação ao problema da pesquisa e ao objetivo geral, observa-se que os gestores e colaboradores da empresa estadual de saneamento pesquisada, a Companhia de Água e Esgoto do Ceará (CAGECE), reconhecem a existência de custos de conformidade na empresa e a importância de se conhecer as determinantes e as consequências desses custos, mas esse não é um assunto discutido dentre as questões tributárias da companhia. A percepção dos gestores e colaboradores a respeito dos custos de conformidade é instintiva, de acordo com as experiências e vivências de cada respondente, tendo em vista que a companhia não monitora seus custos de conformidade em seu sistema de informações.

O primeiro pressuposto estabelecia que, embora não haja controle de quanto representam em termos monetários para a empresa, os custos de conformidade estão sendo percebidos pelos gestores como uma questão muito significativa, tornando-se motivo de preocupação contínua. Esse pressuposto foi corroborado parcialmente, pois os resultados obtidos revelaram que não há na empresa pesquisada mecanismos de controle e apuração dos custos de conformidade à tributação, mas seus gestores e colaboradores reconhecem a existência desses custos, seu crescimento nos últimos anos, e a importância da inclusão do tema na agenda política brasileira. Entretanto, as ações e preocupações da empresa, no âmbito fiscal, não priorizam a questão da conformidade tributária; estão mais voltadas à obtenção de incentivos fiscais e ao planejamento tributário, visando a redução dos tributos pagos.

A pesquisa identificou que os fatores que mais contribuem para o aumento dos custos de conformidade, na visão dos pesquisados, são a complexidade da legislação tributária, que gera dificuldade na interpretação das normas, e as frequentes alterações das regras tributárias, decorrentes da instabilidade na regulamentação brasileira. Os resultados corroboram o segundo pressuposto que estabelecia que a instabilidade da legislação tributária, somada à complexidade do texto legal, são identificadas como as principais causas dos custos de conformidade à tributação, e atingem o segundo objetivo específico, que é identificar os principais pontos geradores de custos de conformidade.

Em relação ao terceiro e último pressuposto, que trata do surgimento de custos de conformidade internos à empresa, verifica-se que há por parte dos gestores e colaboradores da empresa pesquisada a percepção de que diversas áreas da companhia participam do estudo, discussão ou cumprimento da legislação tributária, com maior ou menor grau de envolvimento, o que gera custos de conformidade dentro de toda a organização. Os resultados obtidos mostraram que os principais custos de conformidade internos são os da Controladoria, seguido pelo setor Financeiro, e decorrem da rotina de tarefas exigidas pela legislação fiscal, como calcular e recolher tributos incidentes sobre a atividade da empresa, efetuar as retenções e recolhimentos de tributos retidos na fonte e prestar informações à administração tributária através do preenchimento e entrega de declarações. Os custos de conformidade externos, gerados pela realização de atividades relacionadas à tributação por profissionais especializados, estão relacionados, principalmente, ao planejamento tributário e às demandas no contencioso administrativo fiscal e na esfera judicial. Dessa forma, corrobora-se o último pressuposto e atinge-se o último objetivo específico, ao identificar as áreas interna e externa à empresa envolvidas na realização de atividades relacionadas à conformidade tributária.

Assim, conclui-se que há uma percepção intuitiva da existência dos custos de conformidade à tributação na empresa pesquisada, pois não há informações sobre os itens que compõem esses custos, nem mecanismos e dispositivos para apurá-los ou controlá-los. Os pesquisados reconhecem a importância do assunto e entendem que essa matéria deva figurar na agenda política do País, visando o aperfeiçoamento da legislação tributária brasileira e minimização do ônus imposto ao contribuinte.

É importante reconhecer que a administração tributária brasileira demonstra preocupação com o tema, no sentido de que busca desenvolver sistemas mais amigáveis para o cálculo, transmissão e pagamento de tributos e em iniciativas como o Simples Nacional (“Super Simples”), que consiste em um regime especial unificado de arrecadação, que prevê tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte no que se refere, especialmente, à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive obrigações acessórias.

Todavia, tendo em vista que o assunto é contemporâneo, tendo despertado o interesse de pesquisadores no âmbito internacional, e aplica-se à realidade tributária brasileira, sugere-se que novos estudos sejam realizados, ampliando o alcance desta pesquisa, como desenvolver metodologias de apuração dos custos de conformidade, estudos sobre custos de

conformidade de tributos específicos e pesquisas que visem apresentar propostas para reduzir esses custos e, por conseguinte, reduzir o desperdício de recursos para cumprir determinações das leis tributárias em vez de serem alocados à atividade produtiva.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Erika Amorim. **Carga tributária brasileira: evolução histórica e principais características**. Campinas, 2004. Disponível em: <<http://www.nepp.unicamp.br/Cadernos/Caderno55.pdf>>. Acesso em: 6 ago.2006.

ARRETCHE, Marta T. S. **Política Nacional de Saneamento: A Reestruturação das Companhias Estaduais**. Brasília: IPEA, 1999. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/infraestrutura/saneamento/san_parte3.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2007.

ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS DE SANEAMENTO BÁSICO ESTADUAIS. **Saneamento e Governo Federal: Panorama 2003 / 2004: redução dos gastos orçamentários, aumento de impostos sobre o setor, financiamentos e aumento da burocracia e impasses sobre o marco regulatório**. Brasília, 2004. Disponível em: <<http://www.aguaonline.com.br/materias.php?in=download&id=1456>>. Acesso em: 8 abr. 2007.

_____. **Financiamento de Investimentos em Saneamento Básico: medidas sugeridas para expansão sustentável e modernizadora**. Brasília, 2006. Disponível em: <www.aesbe.org.br/documentos>. Acesso em: 8 abr.2007.

BANKMAN, Joseph. Who Should Bear Tax Compliance Costs? Berkeley Program in Law & Economics, **Working Paper Series**. Paper 84. April 17, 2003. Disponível em: <<http://repositories.cdlib.org/blewp/art84>>. Acesso em: 18 fev. 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **O custo de administração dos tributos federais no Brasil: Comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento**. Tese. 110f. Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo: São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/disponiveis/12/12156/tde-19012006-091616/>>. Acesso em: 14 mar.2006.

BEZERRA, Luiz Abner de Holanda. **As Interfaces entre História e Saúde**

Organizacional: O Caso da CASAN. 2003. 216 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, julho, 2003. Disponível em: <<http://teses.eps.ufsc.br/result.asp?Regs=10&Busca=saneamento&Ordem=Data&VerResumo=1&Form=3&Pag=4>>. Acesso em: 6 abr.2007.

BORDIN, Luiz Carlos Vitali. **A Carga Tributária Brasileira em 2002.** Porto Alegre: SEFAZ/RS, fev.2003.

BORSOI, Zilda Maria Ferrão; TORRES, Solange Domingo Alencar. A Política de Recursos Hídricos no Brasil. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, n. 8, p. 143-166, dez. 1997. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br/conhecimento/revista/rev806.pdf>>. Acesso em: 6 abr.2007.

BRASIL. **Constituição Federal (1988).** 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Código Tributário Nacional.** 32ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. Lei n.º 11.445, de 05 de janeiro de 2007. Estabelece diretrizes nacionais para o saneamento básico; altera as Leis n.ºs 6.766, de 19 de dezembro de 1979, 8.036, de 11 de maio de 1990, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995; revoga a Lei n.º 6.528, de 11 de maio de 1978; e dá outras providências. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11445.htm>. Acesso em: 8 abr. 2007.

_____. Tribunal de Contas da União. Carga tributária nacional. Metodologia. Ausência de informações sobre a contribuição de advogados para a OAB. Considerações sobre a matéria. Aprovação da metodologia e dos cálculos efetuados. Determinação à Semag. Encaminhamento de cópia. Acórdão 902/2005 Plenário. Relator: Benjamin Zymler. TCU, Sala das Sessões, 6 de jul. 2005. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 2 dez.2006.

_____. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei n.º 7.361. Estabelece diretrizes nacionais para o saneamento básico e dá outras providências. jul.2006. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/proposicoes>>. Acesso em: 6 abr. 2007.

_____. Mensagem de veto n.º 9, de 05 de janeiro de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Msg/VEP-09-07.htm>. Acesso em: 8 abr. 2007.

_____. Mensagem de veto n.º 362, de 31 de julho de 2003. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm>.
Acesso em: 17 abr.2007.

_____. Ministério das Cidades. Exposição de Motivos n.º 07, de 16 de maio de 2005.
Disponível em:
<https://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/Projetos/EXPMOTIV/MCid/07.htm>. Acesso
em: 17 abr.2007.

BRASILEIRO, Ana Maria (1973): Federalismo Cooperativo. In: **Simpósio de Relações Intergovernamentais**. IBAM, Rio de Janeiro.

CARDOSO, Laís Vieira. Atos de Gestão Elisivos e o Abuso de Direito. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CEARÁ. Secretaria da Infra-estrutura.[Saneamento]. Disponível em:
<http://www.seinfra.ce.gov.br/obras_saneamento.php?pag=prest_energia.php&pagina=SA NEAMENTO&cont=O_SANEAMENTO&COD_COOD=007>. Acesso em: 17 abr. 2007.

_____. Secretaria dos Recursos Hídricos.[Institucional] Disponível em:
<<http://www.srh.ce.gov.br>>. Acesso em: 17 abr.2007.

CINTRA, Marcos. Burocracia e opressão. **Tributario.net**, São Paulo, a. 5, 20/3/2006.
Disponível em: <http://www.tributario.net/artigos/artigos_ler.asp?id=33002>. Acesso em:
8 jun. 2006.

_____. Competitividade e Tributos. **Tributario.net**, São Paulo, a. 5, 12/7/2004.
Disponível em: <http://www.tributario.net/artigos/artigos_ler.asp?id=31563>. Acesso em:
8 jun.2006.

_____. Tributação no Brasil e o Imposto Único. **Tributario.net**, São Paulo, a. 5,
12/7/2004. Disponível em: <http://www.tributario.net/artigos/artigos_ler.asp?id=31563>.
Acesso em: 8 jun.2006.

COMPANHIA DE ÁGUA E ESGOTO DO CEARÁ. [Institucional]. Disponível em:
<www.cagece.com.br>. Acesso em: 6 ago.2006.

DAS-GUPTA, Arindam. The Income Tax Compliance Cost of Corporations in India, 2000-01. **Goa Institute of Management**. Setembro 2003. Disponível em: <<http://www.nipfp.org.in/working%20paper/wp08.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2007.

DEMO, Pedro. **Metodologia do Conhecimento Científico**. São Paulo: Atlas, 2000.

EVANS, Chris. Studying the studies: an overview of recent research into taxation operating costs. **eJournal of Tax Research**, Vol. 1, n.º 1, 2003, p. 64-92. Disponível em: <<http://bar.austlii.edu.au/au/journals/eJTR/2003/4.html>>. Acesso em: 6 ago. 2006.

_____. et al. Tax compliance costs: research methodology and empirical evidence from Australia. **National Tax Journal**, Vol. 53, n.º 2, Junho 2000, p. 229-252. Disponível em: <[http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/08044A4AEB96D54B85256AFC007F2302/\\$FILE/v53n2229.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/08044A4AEB96D54B85256AFC007F2302/$FILE/v53n2229.pdf)>. Acesso em: 18 fev. 2007

_____. TRAN-NAM, Binh. The compliance and administrative costs of the TVM: What are the implications?. In: Australian Tax Research Foundation. **ATAX and the Board of Taxation Tax Value Method Consultative Conference** (Sydney, NSW: Julho 2001). Disponível em: <http://www.taxboard.gov.au/content/Tax_Value_Method/tvm_papers/downloads/evans.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2007.

FARIA, Simone Alves de; FARIA, Ricardo Coelho de. Cenários e Perspectivas para o Setor de Saneamento e sua Interface com os Recursos Hídricos. **Engenharia Sanitária e Ambiental**, v. 9, n.3, p.202-210, jul./set 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/esa/v9n3/v9n3a06.pdf>>. Acesso em: 6 abr.2007.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **A substituição tributária progressiva**. Jus Navigandi, ago. 2002. Disponível em:<<http://www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?>>. Acesso em: 11 jun.2007.

FRANZONI, Luigi A. **Tax Evasion and Tax Compliance**.(September, 1998). Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=137430>>. Acesso em: 18 fev.2007

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 4.^a ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3.^a ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa. Tipos fundamentais. **RAE Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v.35, n.3, mai/jun. 1995. p.20-29.

HALL, Arthur P. The Cost of Unstable Tax Laws. Tax Foundation. **Special Report**, n.º 41, Outubro, 1994. Disponível em:
<<http://www.taxfoundation.org/files/79985a8649fa8a5d501dec544dc13960.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi (Coord). **Carga tributária 2005**. IBPT. Disponível em:
<http://www.ibpt.com.br/estudos/estudos.viiv.php?estudo_id=a5771bce93e200c36f7cd9dfd0e5deaa>. Acesso em: 16 out.2006 a.

_____. AMARAL, Gilberto Luiz do. et al (Coord.). **Quantidade de normas editadas no Brasil: 18 anos de Constituição Federal de 1988**. IBPT. Disponível em:
<http://www.ibpt.com.br/estudos/estudos.viiv.php?estudo_id=9a1158154dfa42caddbd0694a4e9bdc8>. Acesso em: 16 out.2006 b .

_____. AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi (Coord). **Carga tributária Brasileira (revisada)**. IBPT. Disponível em:
<[http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/2006_-_C_T_B_\(REVISADA\).pdf](http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/2006_-_C_T_B_(REVISADA).pdf)>. Acesso em: 21 fev.2007.

INSTITUTO DE PESQUISA E ESTRATÉGIA ECONÔMICA DO CEARÁ. **Ceará em números - 2005**. Ceará, 2006. Disponível em:
<http://www.ipece.ce.gov.br/publicacoes/ceara_em_numeros/2005/PDFs/3%20Desenvolvimento%20Infra%20Estrutura/14%20saneamento.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2007.

IZAGUIRRE, Mônica. Lula veta artigos da lei de saneamento para evitar perdas de receita para a União. **Valor Econômico Online**. Brasília: 09. jan. 2007. Disponível em:
<<http://noticias.uol.com.br/economia/ultnot/valor/2007/01/09/ult1913u63036.jhtm>>. Acesso em: 17 mai.2007.

JAYME JR., Frederico G.; SANTOS, Valéria C.V. **Distribuição dos recursos tributários, carga tributária e reforma tributária: impacto nos municípios**. Belo Horizonte: IPEA, junho, 2003. (Texto para Discussão n. 205).

LIMA, Samantha. Imposto pesa mais sobre tarifas públicas. **Jornal do Brasil Online**. Rio de Janeiro, 01.mai.2005. Disponível em:
<<http://clipping.planejamento.gov.br/Noticias.asp?NOTCod=191942>>. Acesso em: 6 ago.2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo, Malheiros, 2005.

MARTINS, G. A. e LINTZ, A. **Guia para Elaboração de Monografias e Trabalhos de Conclusão de Curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de Marketing: metodologia e planejamento**. São Paulo: Atlas, 1999.

MINTZBERG, Henry. et al. **Safári da Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MIRANDA, João Damasceno Borges de; LEMOS, Alexandre Marques Andrade. Planejamento Tributário para Empresas Prestadoras de Serviços em face das recentes alterações legislativas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MOREIRA, Terezinha. A Hora e a Vez do Saneamento. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro: dez.1998. Disponível em:<
<http://www.bndes.gov.br/conhecimento/revista/rev1009.pdf>>. Acesso em: 6 abr. 2007

_____. Saneamento Básico: Desafios e Oportunidades. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, n. 6, p. 157-172, dez.1996.

MOTTA, Ronaldo Seroa da; MOREIRA, Ajax R. B. **Eficiência e Regulação no Setor Saneamento no Brasil**. IPEA: Rio de Janeiro, 2004. (Texto Para Discussão n.º 1059) Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/2004/td_1059a.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2007.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Luís Martins. et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OGERA, Rita de Cássia. PHILIPPI JR., Arlindo. Gestão dos Serviços de Água e Esgoto nos Municípios de Campinas, Santo André, São José dos Campos e Santos, no Período de 1996 a 2000. **Engenharia Sanitária e Ambiental**, v.10, n.1, p. 72-81, jan./mar. 2005.

Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/esa/v10n1/v10n01a08.pdf>>. Acesso em: 6 abr. 2007.

OHIRA, Thelma Harumi. **Fronteira de Eficiência em Serviços de Saneamento no Estado de São Paulo**. 2005. Dissertação (Mestrado em Ciências). Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Universidade de São Paulo: Piracicaba, fevereiro, 2005. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11132/tde-06052005-165749/>>. Acesso em: 6 abr.2007.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DE SAÚDE. **Guidilines for drinking-water quality**: n. 1 recommendations. 2ª ed. Geneva, 1993.

PENA, Dilma Seli; ABICALIL, Marcos Thadeu. **Saneamento**: Os Desafios do Setor e a Política Nacional de Saneamento. Ministério do Planejamento e Orçamento. SEPURB-IPEA: Brasília. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/infraestrutura/saneamento/san_parte4.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2007.

POPE, Jeff. The administrative and compliance costs of international taxation: an introduction for research students. **Curtin university, Austrália**. Outubro 2000. Disponível em: <http://www.cbs.curtin.edu.au/files/cbsstaffpublications/The_administration_and_compliance_costs_of_international_taxation.doc>. Acesso em: 21 fev. 2007

PORTER, Michael. **Estratégia competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

PRICE WATERHOUSE COOPERS. Estudo mostra que quase todas as empresas já perderam negócios por causa de certidões negativas. Disponível em:<<http://cbn.globoradio.globo.com/cbn/arquivos/economia/2006/07/1/economia2006071-6.asp>>. Acesso em: 6 abr. 2007.

PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO DO SETOR SANEAMENTO. **Sistema Nacional de Informações sobre Saneamento**: Diagnóstico dos serviços de água e esgotos – 2005. MCIDADES/SNSA: Brasília, 2006. Disponível em: <www.snis.gov.br>. Acesso em: 6 abr.2007.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação-Geral de Política Tributária. Carga tributária no Brasil 2004. Brasília, agosto de 2005. (Estudo Tributário 14). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/EstudoTributario/cargafiscal/CTB2004.pdf>>. Acesso em: 25 jul.2006.

_____. Coordenação-Geral de Política Tributária. Carga tributária no Brasil 2005. Brasília, agosto de 2006. (Estudo Tributário 15). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/EstudoTributario/cargafiscal/CTB2005.pdf>>. Acesso em: 25 jul.2006.

REZENDE, Condorcet. **Pandemônio Tributário**. Disponível em <http://www.econ.puc-rio.br/gfranco/PANDEMONIO_TRIBUTARIO.htm>. Acesso em: 18 fev. 2007.

RICHARDSON, R. J. *et al.* **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3.^a ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RUIZ, J. A. **Metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1996.

SANDFORD, Cedric. **Tax Compliance Costs Measurement and Policy**. Bath, UK: Fiscal Publications, 1995.

_____; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. **Administrative and Compliance Costs of Taxation**. Bath, UK: Fiscal Publications, 1989.

SECCO, Alexandre. Para tirar a fera da sala. **Veja**, São Paulo, n.35, p.36-43, 03.set.2003.

SILVA, Napoleão Luiz Costa da. Reforma tributária e crescimento econômico. 2005. **Boletim de conjuntura IPEA n.º. 69**. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/bccj/bc_69l.pdf>. Acesso em: 6 ago.2006.

SLEMROD, Joel. The (compliance) cost of taxing business. **University of Michigan**. June 2006. Disponível em: <<http://www.competitivetaxation.org/papers/Slemrod-businesscompliancecosts.pdf>>. Acesso em: 21 fev. 2007.

_____. BLUMENTHAL, Marsha. The Income Tax Compliance Cost of Big Business. **Tax Foundation**, Washington, D.C. Novembro 1993. Disponível em: <<http://www.taxfoundation.org/files/a3a792509ccb161d00a8895e31cb90ba.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2007.

_____; VENKATESH, Varsha. The Income Tax Compliance Cost of Large and Mid-Size Businesses. **Office of Tax Policy Research**. Setembro 2002. Disponível em: <<http://www.bus.umich.edu/OTPR/WP2004-4.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2007.

THE high cost of tax compliance. **CNN Money.com**. USA. Disponível em: <http://money.cnn.com/2006/01/10/pf/tax_costs/index.htm>. Acesso em: 21 fev. 2007.

THIOLLENT, M. **Pesquisa-ação nas organizações**. São Paulo: Atlas, 1997.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

TUCCI, Carlos E. M.; HESPANHOL, Ivanildo; CORDEIRO, Oscar. Relatório Nacional sobre o Gerenciamento da Água no Brasil. jan. 2000. Disponível em: <<http://www.cepis.ops-oms.org/bvsarg/e/fulltext/infbra/infbra.pdf>>. Acesso em: 6 abr 2007.

TUROLLA, Frederico A. **Política de Saneamento Básico: Avanços Recentes e Opções Futuras de Políticas Públicas**. IPEA: Brasília, 2002. (Texto Para Discussão n.º 922). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/2002/td_0922.pdf>. Acesso em: 6 abr 2007.

VARSANO, R. **A evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, janeiro, 1996. (Texto para Discussão n. 405).

_____. Sistema Tributário para o desenvolvimento. In: CASTRO, A.C. (org.). **Desenvolvimento em debate: painéis do desenvolvimento brasileiro**. Rio de Janeiro: Mauad/BNDES, p.231-250, 2002.

_____. **Financiamento do Regime Geral de Previdência Social no contexto do processo de Reforma tributária em curso**. Rio de Janeiro: IPEA, junho, 2003a. (Texto para Discussão n. 583).

_____. Por uma Reforma Tributária Modelo 2004. **Boletim de conjuntura IPEA n.º 62**. set, 2003b. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/bccj/bc_62j.pdf>. Acesso em: 6 jan.2007.

VARSANO, R. et al. **Uma Análise da Carga Tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, agosto, 1998. (Texto para Discussão n. 583). Disponível em: <www.ipea.gov.br/pub/td/td0583.pdf>. Acesso em: 6 jan.2007.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

VIANNA, Salvador Werneck. et al. **Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil**: Avaliação de sua incidência nas Grandes Regiões Urbanas. Rio de Janeiro: IPEA, 2000. (Texto para Discussão n. 757).

WARBURTON, Richard; HENDY, Peter. International comparison of Australia's Taxes. (Abril 2006). Disponível em:
<http://comparativetaxation.treasury.gov.au/content/report/downloads/15_Chapter_13.pdf>
Acesso em: 21 fev. 2007.

WERNECK, Rogério L.F. Reforma tributária: urgência, desafios e descaminhos. In: CASTRO, A.C. (org.). **Desenvolvimento em debate**: painéis do desenvolvimento brasileiro. Rio de Janeiro: Maud/BNDES, 2002.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso**: planejamento e métodos. 3ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.



Caro(a) respondente,

No Brasil, além dos impostos, taxas e contribuições pagos pelos contribuintes, a tributação envolve também outros dispêndios que não devem ser desconsiderados, por exemplo, os gastos incorridos para que sejam cumpridas todas as obrigações acessórias e exigências da legislação fiscal – são chamados **custos de conformidade à tributação**.

Normalmente, eles incluem os custos do trabalho ou tempo consumido na conclusão de atividades tributárias, tais como, preenchimento de declarações, retenção de tributos, conservação de documentos fiscais, atendimento a fiscalizações, bem como os dispêndios de recursos em pesquisas e planejamento tributário, treinamentos, contratação de consultorias e outros gastos incorridos para cumprir todas as formalidades que são exigidas pela legislação tributária.

Os estudos internacionais têm reconhecido a importância dos custos de conformidade e aumentado o interesse no desenvolvimento de novas pesquisas sobre o tema.

Em vista do exposto, com o objetivo de verificarmos a percepção de gestores e colaboradores da companhia a respeito dos custos de conformidade à tributação, solicitamos a sua participação neste estudo ora desenvolvido para dissertação de Mestrado em Controladoria.

Ao completar sua pesquisa, favor enviar o questionário para **glavany@uol.com.br**

Ressalte-se que este estudo, sob a orientação da Prof.^a Dr.^a Maria Naiula Monteiro Pessoa, tem caráter exclusivamente acadêmico.

Grata,

Glavany Lima Maia
Aluna do Mestrado Profissional em Controladoria

Parte I - Sobre o respondente:

Sexo () M () F Cargo exercido na empresa: _____

Tempo de atuação na empresa: _____ Tempo de atuação no cargo: _____

Formação acadêmica:

() Ensino médio incompleto () Ensino médio completo

() Graduação Informe o curso: _____

() Pós-graduação. Qual? _____

Parte II - Questões gerais sobre o peso da conformidade tributária*Esta seção visa identificar os fatores que contribuem para o aumento dos custos de conformidade à tributação.*

1. Que aspectos da legislação vigente são os maiores responsáveis pela complexidade tributária? Por favor, marque os que mais se aplicarem.

() Determinação da base de cálculo e do valor devido

() Compensação e restituição de tributos pagos

() Isenções, reduções e deduções do imposto devido

() Tributação na fonte

() Imunidades, isenções e não incidências

() Depreciação de bens / Depreciação acelerada incentivada

() Decadência e prescrição

() Penalidades e acréscimos moratórios

() Outros: cite _____

2. Classifique, numa escala de 1-10 (sem repetição), os principais pontos geradores de custos de conformidade apresentados abaixo:

(Nota: 1, para a opção que, na sua opinião, MAIS gera custos de conformidade e 10, para a opção que MENOS gera esses custos):

___ Complexidade da legislação tributária / dificuldade de interpretação das normas

___ Número de declarações/guias/formulários e seu nível de detalhamento

___ Alterações das normas tributárias

___ Intimações, fiscalizações e processos administrativos/judiciais

- ___ Divergência entre os conceitos contábeis, societários e fiscais
- ___ Necessidade de responder a várias jurisdições (múltiplas competências tributárias)
- ___ Regras aplicáveis aos contribuintes substitutos
- ___ Atualização dos sistemas informatizados
- ___ Arquivo e conservação de livros e comprovantes fiscais
- ___ Outros: cite _____

3. Como a empresa lida com as alterações ocorridas na legislação tributária? Por favor, marque **até 3 (três)** opções:

- Treinamento de pessoal interno
- Contratação de consultoria externa
- Assinatura de jornais e revistas especializadas
- Leitura da legislação fiscal e dos manuais
- Acesso a sites especializados
- Participação em seminários, congressos, simpósios
- Acesso a plantões fiscais
- Troca de informações entre a equipe de trabalho
- Outros: cite _____

Parte III - Custos de conformidade internos e externos

Esta seção refere-se aos recursos internos ou externos necessários à realização das atividades relacionadas à conformidade tributária.

4. Indique o GRAU DE PARTICIPAÇÃO das diversas áreas internas da empresa no estudo, discussão ou cumprimento da legislação tributária:

1 – Nenhum / não se aplica 2 – baixo 3 – moderado 4 – alto

Áreas da empresa	Nenhum / não se aplica	Baixo	Moderado	Alto
Conselho de Administração	1	2	3	4
Conselho Fiscal	1	2	3	4
Diretoria	1	2	3	4
Controladoria	1	2	3	4

Áreas da empresa	Nenhum / não se aplica	Baixo	Moderado	Alto
Jurídico	1	2	3	4
Informática	1	2	3	4
Arquivo	1	2	3	4
Recursos Humanos	1	2	3	4
Tesouraria/Financeiro	1	2	3	4
Auditoria interna	1	2	3	4
Outros: cite	1	2	3	4

5. Indique o NÍVEL DE RECURSOS destinados à contratação de serviços externos voltados para o estudo e atendimento da legislação tributária:

1 – Nenhum / não se aplica 2 – baixo 3 – moderado 4 – alto

Serviços externos	Nenhum / não se aplica	Baixo	Moderado	Alto
Audidores e consultores	1	2	3	4
Advogados	1	2	3	4
Assinatura de jornais / revistas / livros	1	2	3	4
Treinamento / seminários / congressos etc.	1	2	3	4
Arquivos terceirizados	1	2	3	4
Informática / desenvolvimento de sistemas	1	2	3	4
Outros: cite	1	2	3	4

6. Em que atividades relacionadas à tributação a empresa emprega maiores esforços de tempo e recursos? Por favor, marque **até 5 (cinco)** opções:

- Inscrever a pessoa jurídica e seus estabelecimentos em cadastros fiscais
- Arquivar e conservar livros e comprovantes fiscais
- Manter escrituração completa e livros registrados e autenticados
- Pesquisar e planejar ações de elisão fiscal (planejamento tributário)
- Treinar pessoal interno para a realização de tarefas relativas a impostos
- Comprar livros, revistas, jornais especializados
- Calcular e recolher os tributos incidentes sobre a atividade da empresa

- () Efetuar as retenções e recolhimentos de tributos retidos na fonte
- () Prestar informações à administração tributária através do preenchimento e entrega de declarações
- () Adquirir e/ou alterar sistemas informatizados em decorrência de mudanças na legislação fiscal
- () Contratar assessores tributários – advogados, auditores, contadores, economistas
- () Preparar dados e relatórios relativos aos tributos, solicitados pelos profissionais externos
- () Retificar declarações e formulários fiscais
- () Responder intimações e notificações fiscais e atender fiscalizações
- () Monitorar e participar do processo legislativo fiscal, discutindo e apresentando propostas para o aperfeiçoamento da legislação tributária aplicável ao setor

Parte IV - Percepções sobre os custos de conformidade à tributação

Esta seção busca verificar a percepção da empresa a respeito da qualidade da regulamentação tributária, dos custos de conformidade à tributação e estratégias para conviver com a complexidade tributária.

7. Indique o grau de concordância para cada afirmação abaixo:

- 1 - discordo totalmente 2 - discordo mais que concordo 3 - concordo mais que discordo
4 - concordo totalmente

	Discordo totalmente	Discordo mais que concordo	Concordo mais que discordo	Concordo totalmente
a) As autoridades têm incrementado continuamente o ônus tributário dos contribuintes.	1	2	3	4
b) As autoridades têm aumentado a complexidade do sistema tributário ano após ano, tornando o cumprimento das normas cada vez mais difícil e, conseqüentemente, mais custoso.	1	2	3	4
c) As exigências tributárias impostas aos contribuintes tornaram-se mais técnicas e dinâmicas, levando-os a recorrer a serviços de especialistas.	1	2	3	4
d) Além dos tributos incidentes, os contribuintes estão obrigados a um excessivo número de obrigações acessórias e isso tem interferido na competitividade das empresas.	1	2	3	4

	Discordo totalmente	Discordo mais que concordo	Concordo mais que discordo	Concordo totalmente
e) O tempo e o esforço empregados em atividades como preenchimento de declarações, retenção de tributos, manutenção de arquivos, consomem importantes recursos da empresa e geram pouco ou nenhum benefício para os negócios.	1	2	3	4
f) Os custos de conformidade em nada contribuem para a agregação de valor de produto ou serviço, ou seja, sua repercussão econômica pode implicar em aumento do preço sem qualquer contrapartida em diferenciais competitivos.	1	2	3	4
g) Os custos de conformidade são considerados insignificantes, por isso não se configuram uma preocupação desta empresa.	1	2	3	4
h) Embora haja a percepção de que os custos de conformidade representam um ônus para a empresa, a mesma não possui nenhum controle em relação a esses custos.	1	2	3	4
i) Os custos de conformidade surgem em diversas áreas desta empresa, isto é, não se restringem ao setor contábil ou Controladoria.	1	2	3	4
j) A contabilidade atualmente praticada no Brasil não contribui para a discussão do real custo da tributação. Esse tipo de informação não é dado aos usuários das Demonstrações contábeis e demais relatórios gerenciais.	1	2	3	4
k) Faz-se necessária uma maior atenção aos custos de conformidade à tributação nas políticas tributárias adotadas no Brasil.	1	2	3	4
l) A descentralização da legislação tributária (legislação federal, estadual e municipal) representa um alto custo para os contribuintes.	1	2	3	4
m) Se a legislação tributária não mudasse mais, haveria uma significativa redução de custos nesta empresa.	1	2	3	4

APÊNDICE B - ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA

EMPRESA: COMPANHIA DE ÁGUA E ESGOTO DO CEARÁ

ENTREVISTADO:

FUNÇÃO:

TEMPO DE EMPRESA:

DATA:

1. Quais as estratégias da companhia para enfrentar ou conviver com a crescente complexidade tributária, dada a limitação de orçamento da empresa?
2. Há algum procedimento que reduziria o total da obrigação tributária, mas que a empresa deixou de fazer por causa da complexidade?
3. Suponhamos que a legislação tributária não mudasse mais, que redução de custos poderia haver para a empresa?
4. De um modo geral, a empresa está satisfeita com sua interação com o Fisco (federal, estadual e municipal)?
5. Quais suas sugestões para simplificação do sistema tributário e/ou para redução dos custos atualmente incorridos pela empresa para atender às exigências fiscais de preenchimento de declarações, retenção de tributos, manutenção de livros e documentos fiscais, entre outras obrigações acessórias?

ANEXO A – RESUMO DOS PRINCIPAIS ESTUDOS DE CUSTOS OPERACIONAIS DA TRIBUTAÇÃO POR REFERÊNCIA DE LOCALIZAÇÃO GEOGRÁFICA

North American Studies

Year of publication (Year(s) under review)	Author(s)	Country (population studied)	Taxes studied	1. Methodology 2. Sample frame 3. Respondents 4. Response rate	Major outcomes	
					Compliance costs	Administrative costs
1984 (1982)	Slemrod & Sorum	USA (Minnesota residents)	Personal income taxes	1. Postal survey 2. 2,000 3. 653 4. 33%	Compliance costs were 5% to 7% of revenue yield; self employed incur relatively higher costs	Not addressed
1984 (1979)	Thompson	Canada (Ontario personal taxpayers)	Personal income taxes	1. Estimate, based on assumptions applied to provincial tax statistics 2. Not relevant 3. Not relevant 4. Not relevant	Compliance costs that would be associated with the introduction of a personal income tax system in Ontario would be roughly C\$150m or C\$42 per taxpayer	Not addressed
1985 (1984)	Arthur Andersen & Co for the Department of Finance	Canada (Canadian businesses)	Federal sales and excise taxes	1. Documentary analysis for administrative costs; for compliance costs (a) face to face interviews (using survey instrument) with large firms (b) postal survey for other firms 2. (a) 76 (b) 1,600 3. (a) 36 (b) 171 4. (a) 47% (b) 11%	Compliance costs were C\$731.4m or 7.56% of revenue yield; significant variation depending on size of firm, with compliance costs being higher for smaller firms	Administrative costs were C\$76.4m or 0.8% of revenue yield

1985 (1984)	Arthur Andersen & Co for the Department of Finance	Canada (Ontario businesses)	Ontario retail sales tax	<ol style="list-style-type: none"> 1. Documentary analysis for administrative costs; postal survey for compliance costs 2. 600 3. 43 4. 7% 	Compliance costs were 5.85% of revenue yield; significant variation depending on size of firm, with compliance costs being higher for smaller firms	Administrative costs were C\$39.9m or 0.6% of revenue yield
1988 (1983-1985)	Arthur D Little Inc	USA (USA individuals and businesses)	Federal taxes	<ol style="list-style-type: none"> 1. (a) diary study of 750 individuals (b) postal survey of 6,200 individuals (c) postal survey of 4,000 businesses 2. (a) 750 (b) 6,200 (c) 4,000 3. (a) 750 (b) 3,831 (c) 1,474 4. (a) 100% (b) 62% (c) 37% 	Total estimated taxpayer paperwork burden increased from 4,342m hours in 1983 to 5,427m hours in 1985; record keeping accounted for 50% of this time and form preparation 29%; high degree of correlation between the total time spent on record keeping, learning, preparation and sending time associated with filing individual tax returns and the number of line items present on the tax return	Not addressed
1989 (1986 & 1987)	Vaillancourt	Canada (Canadian individual taxpayers and employers)	Personal income taxes & payroll taxes	<ol style="list-style-type: none"> 1. (a) Interviews (face to face) with questionnaire for individuals (b) postal survey for employers 2. (a) 2,040 (b) 4,196 3. (a) 2,040 (b) 385 4. (a) 100% (b) 9% 	Individuals' compliance costs were C\$1.95b, or 2.5% of revenue yield, with the tax complexity of the taxpayer situation being the main determinant; employers' compliance costs were C\$2.75b, or 3.5% of revenue yield, with a decreasing cost-size relationship	Administrative costs were C\$0.77b, or 1% of revenue yield

1992 (1989)	Blumenthal & Slemrod	USA (Minnesota residents)	Personal income taxes	1. Postal survey 2. 2,000 3. 826 4. 40%	Upward drift in compliance costs 1989 compared to 1982 survey by Slemrod & Sorum; Tax Reform Act 1986 did not stem this growth	Not addressed
1992 (1991)	Erard & Vaillancourt	Canada (Ontario personal taxpayers)	Personal income taxes	1. Simulation: estimate based on line count of items on individual returns 2. Not relevant 3. Not relevant 4. Not relevant	Introducing a personal income tax system to Ontario would increase net steady state compliance costs for taxpayers, employers and financial institutions by between C\$244.5m and C\$372.5m (between 2% and 3.1% of provincial revenue yield), depending on the model adopted	Not addressed
1993 (1993)	Plamondon	Canada (Canadian small businesses)	Goods and services tax	1. Interviews (face to face) conducted by accountants with questionnaire 2. 200 3. 200 4. 100%	Compliance costs were not as high as previous studies had shown, but were regressive; businesses using computers for accounting routines had compliance costs 20% to 40% lower than those operating manually	Not addressed

1993 (1995)	General Accounting Office (US)	USA (Federal administration)	Value added tax	<ol style="list-style-type: none"> 1. Estimate of administrative costs of a value added tax 2. Not relevant 3. Not relevant 4. Not relevant 	Not addressed	<p>Recurrent administrative costs of a value added tax would be between US\$1.22b and US\$1.83b, with 70% of those costs related to audit work; transitional costs of introducing a value added tax would be US\$800m; costs would vary with key design features of the tax, and a simple single rate, broad-based VAT would minimise administrative costs</p>
1995 (1994)	Friedman & Waldfogel	USA (Massachusetts & New Jersey toll road users)	Road tolls	<ol style="list-style-type: none"> 1. Case study 2. Not relevant 3. Not relevant 4. Not relevant 	Operating costs of tolls in the US are between 15% and 42% of revenue yield during rush hour, and between 11% and 19% of revenue yield over an entire weekday.	
1995 (1994)	Gunz, Macnaughton & Wensley	Canada (Ontario corporations)	Tax expenditures (scientific research and experimental development (SRED) initiatives)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Face to face or telephone interviews with survey instrument 2. 111 3. 51 4. 46% 	Compliance costs of SRED initiatives were quite low in aggregate, representing less than 1% of the credits claimed; compliance costs not regressive based on firm size, but were highly regressive based on the size of the claim	Not addressed

1995 (1995)	Plamondon	Canada (Canadian small businesses)	Goods and services tax (Quick method of accounting for GST)	1. Interviews (face to face) conducted by accountants with questionnaire 2. 200 3. 200 4. 100%	Small businesses were not using the Quick method of accounting for GST due to a lack of awareness; those who knew of it but did not use it were not overly concerned about compliance costs; savings in tax were more important than savings in compliance costs	Not addressed
1996 (1992)	Slemrod & Blumenthal	USA (largest US corporations)	Federal and sub-federal corporation income taxes	1. Postal survey 2. 1,329 3. 365 4. 27%	Compliance costs of 1,329 largest US corporations US\$2.1b, or 3.2% of revenue yield; the state ratio (5.6%) is higher than the federal (2.6%), reflecting non-uniformity of state tax systems; Tax reform Act 1986 increased compliance costs	Not addressed
1997 (1995)	Erard	Canada (large Canadian corporations)	Federal and provincial corporate income and capital taxes	1. Postal survey 2. 250 3. 59 4. 24%	Compliance costs of top 500 corporations were C\$250m, or between 4.6% and 4.9% of revenue yield; the compliance burden increases with firm size, but less than proportionately; foreign operations and involvement in the mining, oil and gas industries likely to lead to relatively higher compliance costs	Not addressed

1998 (1996)	Plamondon & Zussman	Canada (Canadian business taxpayers)	Canadian federal & provincial business taxes	<ol style="list-style-type: none"> 1. Estimation of compliance costs followed by panel discussion and poll 2. Not relevant 3. Not relevant 4. Not relevant 	Compliance costs for Canadian business estimated at C\$3.4b, or 0.4% of GDP, 1.5% of revenue yield; a single tax administration would reduce annual compliance costs by between C\$171m and C\$285m	Administrative costs of Federal & Provincial business tax system estimated to be C\$2.2b; a single tax administration would reduce annual administrative costs by between C\$97m and C\$162m
2002 (1998 and 1999)	Stavrianos & Greenland (PwC Consulting)	USA (individuals with wage and investment income)	Personal income taxes	<ol style="list-style-type: none"> 1. Postal surveys or telephone interviews 2. 11,086 3. 6,366 (2,551 by post and 3,815 by telephone) 4. 57% 	The objective is to develop an improved methodology for measuring and modelling the compliance burden. The initial report does not provide any estimates; only details of the microsimulation model used	Not addressed
2002 (2001)	Slemrod & Venkatesh	USA (large and mid-size businesses)	Business taxes	<ol style="list-style-type: none"> 1. Postal surveys of (a) corporations and (b) tax advisers 2. (a) 2,499 (b) 1,824 3. (a) 225 (b) 218 4. (a) 9% (b) 12% 	Compliance costs are regressive; compliance costs of corporations required to file as "non-US corporations" were, on average, higher than for other similar sized corporations; compliance costs of firms in the media, communications and technology industry had the highest average total compliance costs and those in the retail, food and healthcare group had the lowest average amount	Not addressed

European studies

Year of publication (Year(s) under review)	Author(s)	Country (population studied)	Taxes studied	1. Methodology 2. Sample frame 3. Respondents 4. Response rate	Major outcomes	
					Compliance costs	Administrative costs
1981 (1978-1980)	Sandford, Godwin, Hardwick & Butterworth	UK (UK VAT registered traders and their advisers)	Value added tax	1. Documentary analysis for administrative costs; for compliance costs (a) postal survey, followed by (b) telephone and personal interviews and (c) interviews with advisers (sample and responses not published for this element) 2. (a) 9,094 (b) 445 3. (a) 2,799 (b) 263 4. (a) 31% (b) 59%	Gross compliance costs for VAT estimated as £392m in 1977-78, and administrative costs £85m. Total operating costs of c. £480m represented 11% of VAT revenue; VAT compliance costs “exceptionally regressive in their incidence” (and administrative costs also likely to be regressive); cash flow benefits (£73m) and managerial benefits (difficult to quantify) exacerbate the regressiveness; net compliance costs affected by size of firm, sector (relatively lower compliance costs in primary production and higher in financial and services sector), payment or repayment situation	
1985 (1983)	Leonard & O’Hagan	Ireland (employers)	Pay as you earn and Pay related social insurance (PRSI)	1. Postal survey 2. 300 3. 119 4. 40%	Total operating costs of PAYE/PRSI were IR£108m, or 4.6% of revenue yield; compliance costs exceeded the administrative costs by a factor of three; compliance costs were regressive – gross cost per employee decreased as firm size increased; firms employing more than 100 staff enjoyed a net compliance benefit as a result of cash flow benefits from operating PAYE	

1989 (1981-82)	Sandford, Godwin & Hardwick	UK (UK employers)	Pay as you earn and national insurance contributions	<ol style="list-style-type: none"> 1. Postal survey with some (17) interviews 2. 3,039 3. 783 4. 29% 	Aggregate compliance costs in 1981-82 were £449m, or just over 1% of combined revenue yield from PAYE and NIC; the impact of compliance costs was regressive; substantial cash flow benefit of £878m, which probably wiped out compliance costs for the larger firms	Administrative costs were just under 1% of the revenue yield
1989 (1983-84)	Sandford, Godwin & Hardwick	UK (UK personal taxpayers)	Personal income taxes	<ol style="list-style-type: none"> 1. Postal survey followed by anonymised matching data from Inland Revenue 2. 4,241 3. 1,776 4. 43% 	Compliance costs in 1983-84 were £1.15b, or 3.6% of revenue yield; impact was regressive for the self employed, though they enjoyed cash flow benefits; the most important factors determining the level of compliance costs were size of income and category of employment; CGT was an important source of high compliance costs but affected relatively few taxpayers	Not addressed
1989 (1983 & 1988)	Sandford, Godwin & Hardwick	UK (UK alcohol, tobacco and oil companies)	Excise duties	<ol style="list-style-type: none"> 1. Postal survey of alcohol industry (a), and interviews with tobacco (7) & oil (3) companies and others 2. (a) 369 3. (a) 99 4. (a) 30% 	“Administrative and compliance costs of the main excises are outstandingly low in absolute and proportional terms” (but estimates somewhat speculative); for 1986-87 administrative costs were £41.9m and compliance costs were £33.3m; total operating costs of £75.2m were 0.45% of revenue yield; some regressiveness, but not as pronounced as with VAT studies	

1989 (1986-87)	Sandford, Godwin & Hardwick	UK (UK oil companies)	Petroleum revenue tax	1. Postal survey 2. 14 3. 9 4. 64%	Compliance costs in 1986-87 were £5.25m, or 0.44% of revenue yield; low revenue yield in 1986-87 makes this ratio particularly unreliable; but compliance costs are relatively low (compared to other central government taxes)	Administrative costs 1986-87 were £1.4m, or 0.12% of revenue yield
1989 (1986-87)	Sandford, Godwin & Hardwick	UK (UK VAT registered traders)	Corporation tax (part of value added tax survey below)	1. Postal survey 2. 3,000 3. 680 4. 24%	In 1986-87 compliance costs were £300m (2.22% of revenue yield) and administrative costs were £70.3m (0.52% of revenue yield); total operating costs were 2.74% of revenue yield; roughly 50% of compliance costs were external fees to advisers; compliance costs were regressive; cash flow benefits exceeded compliance costs	
1989 (1986-87)	Sandford, Godwin & Hardwick	UK (UK VAT registered traders)	Value added tax	1. Postal survey 2. 3,000 3. 680 4. 24%	Aggregate compliance costs were £791m (3.69% of revenue yield) and cash flow benefits (disproportionately enjoyed by larger firms) were £580m; net compliance costs were 1% of revenue yield; compliance costs very regressive; compliance costs fallen since 1977-78	Administrative costs of £220m in 1986-87 were 1.03% of revenue yield

1989 (1987)	Bannock & Albach	UK & Germany (UK and German businesses)	Value added tax	<p>1. Postal survey (a) UK and (b) Germany, with very limited telephone follow up (15 calls in each country)</p> <p>2. (a) 600 (b) 800</p> <p>3. (a) 262 (b) 197</p> <p>4. (a) 44% (b) 25%</p>	Dissatisfaction with VAT system was much greater among smaller firms in the UK than in Germany, and compliance costs for smaller traders were significantly higher in the UK than in Germany	Not addressed
1994 (1990)	Allers	The Netherlands (Dutch individuals)	Total Dutch tax-benefit system	<p>1.(a) postal survey for business compliance costs; (b) commercial postal polling for non-business costs; (administrative costs determined by way of documentary analysis)</p> <p>2. (a) 5,252 (b) Not known</p> <p>3. (a) 1,116 (b) 10,992</p> <p>4. (a) 21% (b) 44%</p>	Total operating costs of the Dutch tax-benefit system amounted to 15.3b Guilders, or 3% of GDP. The operating costs of the tax system alone were in the region of 11b Guilders, or 2.1% of GDP. Most (60%) operating costs were incurred by the private sector (compliance costs), with businesses accounting for about 80% of those costs. Regressivity of compliance costs confirmed, and self employed also typically incurred high compliance costs.	
1994 (1992-93)	National Audit Office	UK (UK VAT traders)	Value added tax	<p>1.Update of earlier VAT surveys conducted by Sandford et al (1981 & 1989)</p> <p>2. Not relevant</p> <p>3. Not relevant</p> <p>4. Not relevant</p>	Compliance costs of VAT were £1.6b off set by compliance benefits (cash & management) of £750m; compliance costs regressive	Administrative costs were £399m

1994 (1992)	Green	UK (UK tax practitioners)	Income tax (including national insurance), corporation Tax and capital taxes	1. Postal survey 2. c. 6,000 3. c. 1,500 4. c. 25%	Practitioners perceived that there were increasing compliance costs associated with the UK direct tax system; the causes of this trend were the complexity of the tax system and deficiencies in the legislative process	Not addressed
1995 (1983-1993)	Malmer	Sweden (Swedish individuals and businesses)	Personal income taxes and business taxes	1.(a) Postal survey of individuals 1986, 1989 & 1992 (b) personal interviews of individuals 1983, 1985, 1986, 1987, 1988, 1989, 1992 & 1993 (c) postal survey of individuals and companies 1993 2. (a) 12,000 (b)1,000 (c) 1,000 3. (a) 8,040 (b) 1,000 (c) 599 4. (a) 67% (b) 100% (c) 60%	Swedish tax reform in 1990 and 1991 resulted in lower operating costs; compliance costs for individuals were reduced, but employers faced higher compliance costs; compliance costs were twice as high as administrative costs; total operating costs of the Swedish tax system estimated at SEK14b, or 1% of GDP and 2% of revenue yield; income tax accounts for 62% of this amount and VAT for 29%; VAT is the most expensive of the major taxes by reference to revenue yield	
1995 (1991)	Diaz & Delgado	Spain (Spanish taxpayers)	Personal income taxes	1. Interviews (face to face) with questionnaire 2. 2,500 3. 2,355 4. 94%	Compliance costs were 3.3% of revenue yield, with time costs comprising 73% and monetary costs 27%	Not addressed

1996 (1991-96)	KPMG	UK (UK listed companies)	Corporate taxes	<ol style="list-style-type: none"> 1. Postal survey 2. 1,200 3. 266 4. 22% 	Total compliance costs for UK listed companies estimated to be £265m; tax compliance costs have increased by 33.6% in the period 1991-96; major causes were complex, uncertain and badly drafted legislation	Not addressed
1998 (1995-96)	Collard, Green, Godwin & Maskell	UK (UK employers)	Pay as you earn and national insurance contributions	<ol style="list-style-type: none"> 1. (a) Postal survey followed by (b) in-depth face to face interviews 2. (a) 4,168 (b) 310 3. (a) 1,338 (b) 310 4. (a) 32% (b) Not relevant 	Compliance costs were £1.32b, or 1.3% of revenue yield; compliance costs highly regressive (bottom 30% pay 75% of compliance costs); labour costs account for approximately half of compliance costs	Not addressed
2001 (1998 & 1999)	Delgado Lobo, Salinas-Jiminez & Sanz Sanz	Spain (Spanish individuals)	Personal income taxes	<ol style="list-style-type: none"> 1. Interviews (face to face) with questionnaire 2. 2,500 3. 2,388 (1998); 2,449 (1999) 4. 96% (1998); 98% (1999) 	Compliance costs were 1.8% of revenue yield in 1998 and 1.3% in 1999. Reduction due to PIT reform operative from 1 Jan 1999; psychological costs also fell	Not addressed

2002 (2000)	Hasseldine & Hansford	UK (business taxpayers)	Value added tax	1. Postal survey 2. 6,232 3. 1,449 4. 23%	Increased compliance costs are associated with increased turnover, newly registered businesses, increased complexity and perceived psychological costs; no significant differences in patterns of core compliance costs and planning costs; businesses with computerised systems faced relatively higher compliance costs than businesses with manual procedures	Not addressed
-------------	-----------------------	-------------------------	-----------------	--	--	---------------

Australasian and South East Asian Studies

Year of publication (Year(s) under review)	Author(s)	Country (population studied)	Taxes studied	1. Methodology 2. Sample frame 3. Respondents 4. Response rate	Major outcomes	
					Compliance costs	Administrative costs
1990 (1986-87)	Pope, Fayle & Duncanson	Australia (Australian registered voters)	Personal income taxes	1. Postal survey 2. 6,737 3. 1,098 4. 16%	Compliance costs of PIT were between \$2.8b and \$3.8b, or between 7.9% and 10.8% of revenue yield; they were relatively higher than countries with comparable PIT systems; they were regressive; main determinants were level of income and type of return submitted	Not addressed

1991 (1986-87)	Pope, Fayle & Chen	Australia (Australian public companies)	Companies income tax	1. Postal survey 2. 1,837 3. 298 4. 16%	Gross compliance costs of public companies were between \$0.65b and \$1.3b, or between 11.4% and 23.7% of revenue yield; cash flow benefits were \$0.95b, or 16.9% of revenue yield; compliance costs were regressive and higher than other comparable countries	Not addressed
1992 (1989-90 & 1990-91)	Sandford & Hasseldine	New Zealand (New Zealand businesses)	Business taxes (employers and business income tax and GST)	1. Postal surveys of (a) employers and (b) businesses 2. (a) 4,743 (b) 9,541 3. (a) 1,887 (b) 2,954 4. (a) 40% (b) 31%	Compliance costs of business taxes were large and cumulative in impact (2.5% of GDP); and they were regressive, falling with disproportionate severity on smaller businesses	Not addressed
1993 (Nov. 1991-Nov 1992)	Wallschutzky & Gibson	Australia (Australian small businesses)	Business taxes	1. Case study (using diaries and face to face interviews) 2. 12 3. 12 4. Not relevant	With the exception of Wholesale Sales Tax, participants found taxes neither difficult to deal with nor time-consuming. Outcomes caused researchers to question their initial assumption that compliance costs were significant	Not addressed

1993 (1989-90)	Pope, Fayle & Chen	Australia (Australian businesses)	Employer related taxes (pay as you earn, fringe benefits tax, prescribed payment system, payroll tax)	1. Postal survey 2. 2,739 3. 745 4. 27%	The compliance costs of employers' PAYE and payroll tax were reasonable by international standards (1.7% of revenue yield compared to Canada's 3.5%); FBT compliance costs were relatively high (10.9% of revenue yield); high burden of employment related taxes on small businesses noted	Not addressed
1993 (1990-91)	Pope, Fayle & Chen	Australia (Australian businesses)	Wholesale sales tax	1. Postal survey 2. 2,467 3. 593 4. 24%	Net compliance costs of WST were \$201m, or 2.1% of revenue yield; compliance costs were highly regressive; WST generated a cash flow cost overall rather than a benefit	Not addressed
1994 (1990-91)	Pope, Fayle & Chen	Australia (Australian companies)	Companies income tax	1. Postal survey 2. 2,531 3. 571 4. 23%	Net compliance costs of companies were \$2.05b, or 14.5% of revenue yield; compliance costs were regressive	Not addressed
1995 (1991 & 1992)	Prebble	New Zealand (New Zealand companies)	Companies subject to controlled foreign company regime	1. Two personal interviews 2. 200 3. 14 4. Not relevant	Compliance costs for controlled foreign companies are relatively lower than compliance costs for domestic companies of a comparable size	Not addressed

1995 (1994)	Ariff, Loh & Talib	Singapore (Singapore Stock Exchange listed corporate taxpayers)	Corporate income taxes	<ol style="list-style-type: none"> 1. Postal survey 2. 200 3. 65 4. 33% 	Compliance costs were “reasonable” compared to other countries, but the large element of fixed costs caused them to be particularly regressive	Not addressed	146
1996 & 1997 (1994-95)	Evans, Ritchie, Tran-Nam & Walpole	Australia (Australian business and personal taxpayers)	All federal taxes	<ol style="list-style-type: none"> 1. Postal survey of (a) business taxpayers and (b) personal taxpayers 2. (a) 7,496 (b) 1,867 3. (a) 2,464 (b) 936 4. (a) 33% (b) 50% 	Federal taxpayer compliance costs (after taking into account the value of tax deductibility of certain costs and the value of cash flow benefits) were \$6.2b (1.4% of GDP or 7% of revenue yield); compliance costs were regressive, and larger businesses actually enjoyed net compliance benefits rather than costs	Not addressed	
1996 (1996)	Yellow Pages Small Business Index	Australia (small businesses)	All taxes	<ol style="list-style-type: none"> 1. Telephone interviews (commercial opinion poll) 2. 1,200 3. 1,200 4. 100% 	Small businesses spend 832 hours pa (16 hours per week) on financial accounts, invoices, tax and other compliance matters; tax element is less than 25% (3 hours per week); the hours a firm spent on tax matters increased directly with the size of the firm, the number of taxes involved and the sector of activity; one third of all small businesses considered the time spent on tax compliance to be excessive	Not addressed	

1997 (1995)	Ariff, Ismail & Loh	Singapore (Singapore Stock Exchange listed corporate taxpayers)	Corporate income taxes	1. Postal survey 2. 234 3. 62 4. 26%	Limited reduction in compliance costs of larger firms as a result of simplification, compared to 1994 study; most of the reduction was due to lower computational (as opposed to planning) costs	Not addressed
1997 (1995)	Loh, Ariff, Ismail, Shamsher & Ali	Malaysia (Malaysian Stock Exchange listed corporate taxpayers)	Corporate income taxes	1. Postal survey 2. 300 3. 80 4. 27%	Compliance costs were regressive, and primarily comprised computational costs (59%) as opposed to planning costs (41%)	Not addressed
1999 (1995-96)	Chan, Cheung, Ariff & Loh	Hong Kong (Hong Kong Stock Exchange listed corporate taxpayers)	Corporate income taxes	1. Postal survey 2. 496 3. 75 4. 15%	Established a positive relationship between company size and compliance costs; compliance costs were regressive; average compliance costs were relatively high compared to Singapore and Australia (as a result of low administrative costs, difficulties with territorial source basis and higher level of external costs); no major industry variations in patterns of compliance costs	Not addressed

2002 (1998-2000)	Rametse & Pope	Australia (Western Australian business taxpayers)	Start-up costs of the Goods and Services Tax (GST)	1. Postal survey 2. 3,199 3. 868 4. 27%	Estimated GST start-up compliance costs for small businesses were AUD\$7,600; this included owner/manager time of 131 hours; start-up costs were considerably higher than official government estimates	Not addressed
2002 (Jun 1999- Jun 2001)	Tran-Nam & Glover	Australia (small business taxpayers)	Transitional costs of the Goods and Services Tax (GST), Australian Business Number (ABN), Pay As You Go (PAYG) and Business Activity Statement (BAS)	1. Case study 2. 31 3. 31 4. Not relevant	Small businesses incurred net transitional compliance costs of AUD\$4,853 (mean) or AUD\$2,393 (median); (median was preferred); in addition to monetary costs, small business taxpayers appeared to suffer substantial psychological costs during the transitional period	Not addressed
2002 (2002)	Evans, Tran-Nam & Jordan	Australia (business taxpayers)	Tax Value Method (TVM)	1. Case study 2. 40 3. 40 4. Not relevant	There would be significant transitional compliance costs for businesses of all sizes and in all sectors if the Tax Value Method of identifying and calculating assessable income were to be introduced. Practitioners and businesses were unable to identify any recurrent compliance benefits that would offset these transitional costs over the longer term after the introduction of the Tax Value Method	Not addressed
2003 (2003)	CPA Australia	Australia (small business taxpayers)	Business taxes	1. Telephone interviews of (a) small businesses and (b) tax	Many businesses, particularly non-employers, have experienced little change in	Not addressed

2003 (2002)	Evans	Australia and the UK (tax practitioners)	Personal capital gains tax	<ol style="list-style-type: none"> 1. Postal survey of (a) Australian and (b) UK tax practitioners for compliance costs and documentary analysis for administrative costs 2. (a) 321 (b) 320 3. (a) 94 (b) 89 4. (a) 29% (b) 28% 	Operating costs in both countries are high (by reference to the amount of tax payable on capital gains, revenue yield, GDP and relative to other types of tax), have not reduced over time and are both horizontally and vertically inequitable; the primary factors causing the high operating costs are legislative complexity and frequency of legislative change, together with record keeping and valuation requirements; that there was relatively greater concern among UK practitioners about CGT compliance costs issues compared to their Australian counterparts.
-------------	-------	--	----------------------------	--	--

International Studies and Studies from the Rest of the World

Year of publication (Year(s) under review)	Author(s)	Country (population studied)	Taxes studied	<ol style="list-style-type: none"> 1. Methodology 2. Sample frame 3. Respondents 4. Response rate 	Major outcomes	
					Compliance costs	Administrative costs
1999 (1995-96)	Shekidele	Tanzania (Tanzanian large businesses)	Excise duties	<ol style="list-style-type: none"> 1. Hand-delivered survey (supplemented with semi structured interviews with firms and tax officials) 2. 14 3. 9 4. 64% 	Compliance costs of excise duties were relatively high (15.57% of revenue yield) compared to developed countries; some evidence of regressive nature of compliance costs	Not addressed

2001 (1998-99)	Cordova-Novion & De Young	Multi-country (Australia, Austria, Belgium, Finland, Iceland, Mexico, New Zealand, Norway, Portugal, Spain and Sweden) (businesses)	Business taxes	1. Postal survey 2. 22,544 3. 7,859 4. 35%	Tax regulations impose high compliance costs on businesses; regressive nature of compliance costs confirmed; compliance costs appear to be increasing over time	Not addressed
2002 (1999)	Bertolucci	Brazil (Brazilian public companies)	Corporate and business taxes	1. Email & postal 2. 211 3. 25 4. 12%	Compliance costs were R\$7.2b, or 0.75% of GDP; highly regressive; internal compliance costs approximately 80% of all costs	Administrative costs estimated as 0.2% of GDP (but only on very unscientific basis of being 25% of compliance costs)
2002 (2001)	Chattopadhyay & Das-Gupta	India (Indian personal taxpayers)	Personal income taxes	1. Postal survey 2. 5,435 3. 128 4. 2%	Compliance costs for individuals were “extraordinarily high” (between 49% and 56% of revenue yield); high for salary earners and “excessive” (7-10 times higher) for non-salaried taxpayers; regressive	Administrative costs estimated as 2.49% of individual income tax collected
2002 (2000-2001)	Chattopadhyay & Das-Gupta	India (Indian corporate taxpayers)	Income taxes of companies	1. Postal survey 2. 3,913 3. 45 4. 1%	Gross compliance costs for companies were between 5.6% and 14.5% of revenue yield (but negative when cash flow benefits and tax deductibility of certain costs are taken into account; regressive	Not addressed