

CUSTO DE CONFORMIDADE DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Natalie Verndl
USP
Brasil

José Roberto Ferreira Savoia
USP
Brasil

RESUMO

O sistema tributário brasileiro é amplamente reconhecido pela sua complexidade, que inclui uma grande quantidade de tributos, fragmentação entre as esferas de governo e frequentes alterações nas normas fiscais. Este cenário acarreta desafios substanciais tanto para o cumprimento das obrigações fiscais quanto para a conformidade tributária, resultando em elevados custos operacionais para empresas e indivíduos. O conceito de custo de conformidade tributária envolve não apenas o pagamento dos tributos em si, mas também os custos associados ao cumprimento de obrigações acessórias e à manutenção da regularidade fiscal. Esse estudo busca analisar esses custos, destacando as dificuldades e implicações para o ambiente empresarial brasileiro. Ademais, o estudo se propõe a explorar alternativas e práticas que possam reduzir esses custos, como a modernização dos sistemas de controle e a adoção de tecnologias digitais que possibilitem a automação e a integração de dados fiscais, tornando o processo mais eficiente e menos oneroso.

Palavras-chave: Sistema Tributário Brasileiro; Custos de Conformidade; Sistemas de Controle.

*Autor para correspondência / Author for correspondence / Autor para la correspondência.
Natalie Verndl - natalie.verndl@usp.br

COST OF TAX COLLECTION COMPLIANCE IN BRAZIL

ABSTRACT:

The Brazilian tax system is widely recognized for its complexity, which includes many taxes, fragmentation between spheres of government, and frequent changes in tax rules. This scenario poses substantial challenges for tax compliance and tax compliance, resulting in high operating costs for companies and individuals. The concept of tax compliance cost involves not only the payment of taxes themselves but also the costs associated with fulfilling ancillary obligations and maintaining tax regularity. This study analyzes these costs, highlighting the difficulties and implications for the Brazilian business environment. Furthermore, the study proposes to explore alternatives and practices that can reduce these costs, such as the modernization of control systems and the adoption of digital technologies that enable the automation and integration of tax data, making the process more efficient and less costly.

Keywords: Brazilian Tax System; Compliance Costs; Control Systems.

1. INTRODUÇÃO

A estrutura tributária brasileira é caracterizada em diversas avaliações internacionais como uma das mais complexas do mundo, notadamente pela diversidade de tributos e à segmentação entre diferentes esferas de governo (União, Estados, Municípios e o Distrito Federal). Esta configuração produz um ambiente regulatório permeado por intensa burocracia e as frequentes modificações nas normas tributárias, fatores que exigem das empresas e cidadãos um acompanhamento constante. Em decorrência, esse cenário eleva os custos de conformidade tributária, que abrangem o tempo e os recursos necessários para garantir que as operações estejam em conformidade com as regulamentações fiscais vigentes a padrões mais elevados do que os observados em outros países.

É notório que os custos de conformidade representam um desafio significativo para o setor empresarial brasileiro, pois envolvem despesas com sistemas de controle e gestão, contratação de especialistas, consultorias, auditorias e o tempo dedicado de colaboradores ao cumprimento das obrigações acessórias. Para as empresas, em especial as de menor porte, esses custos representam um obstáculo à competitividade

e ao crescimento, visto que parte significativa de seus recursos é destinada ao cumprimento tributário em vez de investimentos na expansão e inovação de suas atividades.

Nesse contexto, o estudo analisa as características do sistema tributário nacional e os fatores que influenciam a elevação dos custos de conformidade. Com base em uma análise das obrigações tributárias e acessórias, bem como nas dificuldades para mensuração precisa desses custos, o estudo revela a importância de reformas que promovam a simplificação e a harmonização tributária. Além disso, discute como a digitalização e a automação dos processos fiscais poderiam reduzir os encargos, tornando o sistema mais eficiente e menos oneroso para os contribuintes.

A proposta em discussão de reforma tributária, que inclui a unificação de tributos sobre bens e serviços, é apresentada como uma alternativa para simplificar o sistema. A previsão é que a reforma possa tornar o ambiente tributário mais acessível e transparente, facilitando o cumprimento das normas e diminuindo os custos operacionais. Contudo, o estudo alerta para a importância de uma abordagem cautelosa, que considere as especificidades do sistema e o impacto das mudanças nas empresas de diferentes portes.

Para amparar o desenvolvimento de funcionalidades baseadas na Inteligência Artificial e Aprendizado de Máquina, o estudo defende a criação de um fundo específico para o desenvolvimento de ferramentas que possam estar disponíveis às empresas e pessoas físicas para a realização do controle e preparação dos informes exigidos pela fiscalização

De forma semelhante, o estudo aborda ainda a importância de práticas fiscais avançadas e tecnologias inovadoras, como a Inteligência Artificial e a *blockchain*, na construção de um sistema mais ágil e seguro para a fiscalização. Essas tecnologias permitem um monitoramento mais eficiente das obrigações tributárias, reduzindo o risco de sonegação e os custos administrativos. A implementação de um sistema tributário mais simples, transparente e digitalizado é vista como um passo essencial para melhorar o ambiente de negócios no Brasil, promovendo uma economia mais competitiva e justa.

O estudo avalia, ainda, o caso da fiscalização do setor de bebidas e discute a implementação de um novo sistema de *track and trace*, que possibilita ao governo monitorar todo o ciclo de vida das bebidas, desde a produção até o consumo final.

Este sistema visa assegurar o pagamento dos tributos devidos em cada etapa da cadeia produtiva, contribuindo também para a prevenção de práticas ilícitas, como falsificação e contrabando. Além disso, os sistemas de rastreamento podem garantir que as bebidas comercializadas cumpram com os padrões sanitários e de qualidade, combatendo a informalidade no setor. Dessa forma, os consumidores ganham maior confiança nos produtos, o que, por sua vez, fortalece a competitividade das empresas legalmente estabelecidas. A experiência internacional aponta para a adoção de mecanismos semelhantes, como ocorre na União Europeia, onde o controle sobre a arrecadação de impostos sobre o consumo de bebidas alcoólicas (*excise tax*) tem sido intensificado.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional (STN), se refere ao ordenamento jurídico capaz de disciplinar a instituição, a cobrança, a arrecadação e a partilha de tributos (Correia Neto, 2019). Ele é regido pela Constituição Federal (1988) que regula a matéria no Capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”) do Título VI (“Da Tributação e do Orçamento”) e define as competências tributárias de cada ente federativo, além de impor limitações ao poder de tributar, garantindo a justiça e a segurança jurídica na aplicação dos tributos. O STN também organiza a partilha das receitas tributárias entre os entes, promovendo um equilíbrio na arrecadação e utilização dos recursos públicos.

Abaixo da Constituição Federal está estruturado pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 1966) regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965; pelas leis complementares: Lei Complementar n.123/2006; Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir); Lei Complementar n. 24/1975, e; a Lei Complementar n. 116/2003, responsáveis pela veiculação das normas gerais de Direito Tributário; as resoluções do Senado e; do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

O conceito de “sistema tributário” parte da noção de tributo, presente no art. 3º do CTN: “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” e também no art. 9º da Lei n. 4.320/64: “Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades”. De acordo com Correia Neto (2019), a definição do CTN, esclarece que o tributo é uma “prestação pecuniária”, enquanto a Lei Geral de Orçamentos o classifica como uma receita derivada. Trata-se, na realidade, de etapas distintas do mesmo processo.

Afirmar que uma determinada cobrança é um tributo significa reconhecer que sua criação e arrecadação precisam seguir as normas jurídicas específicas que regulam esse tipo de imposição estatal. Um tributo só pode ser instituído por meio de lei (art. 150, I da Constituição Federal, 1988), e sua aplicação não pode retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos antes da vigência dessa lei. Além disso, a exigência do tributo não pode ocorrer no mesmo ano em que a lei foi aprovada, nem antes de completados noventa dias após sua publicação (art. 150, I, III, “a”, “b” e “c”).

Alexandre (2017), Pêgas (2017) e Sabbag (2017) esclarecem que os tributos se subdividem em espécies tributárias distintas, sendo: impostos, taxas e contribuições. Correia Neto (2019) amparado pela concepção do Supremo Tribunal Federal, distingue não apenas três, mas cinco espécies tributárias, a saber: impostos (a), taxas (b), contribuições de melhoria (c), contribuições especiais (d) e empréstimo compulsório (e), descritos na Tabela a seguir. Essa distinção considera três critérios: (I) o fato gerador; (II) a destinação legal obrigatória das receitas arrecadadas e; (III) a previsão um dever de devolução dos valores arrecadados após certo tempo.

Espécies Tributárias	Objetivo	Legislação	Exemplo
Impostos	Exigidos em decorrência de fatos do contribuinte que indiquem alguma forma de propriedade ou riqueza, alheios a qualquer atividade estatal.	Artigos 145, I, 153, 155, e 156 da Constituição Federal.	Auferir renda (IR). Praticar operação relativa à mercadoria (ICMS). Ser proprietário de imóvel urbano (IPTU).
Taxas	Pressupõem uma atividade estatal específica que justifique sua cobrança. Essa atividade poderá consistir no exercício do poder de polícia ou na prestação de serviço público específico e divisível.	Art. 145, II e III da Constituição Federal.	Fiscalização do IBAMA. Expedição de Passaporte. Coleta Domiciliar de Lixo.
Contribuições de Melhoria	Pressupõem uma atividade estatal específica que justifique sua cobrança. Pressupõe realização de obra pública que implique valorização dos imóveis próximos. Trata-se de um tributo pouco utilizado no Brasil e com grande dificuldade de mensuração.	Art. 145, II e III da Constituição Federal.	Construção de uma Praça Pública ou Ponte.
Empréstimo Compulsório	É peculiar às demais espécies tributárias pois há o dever de restituição ao contribuinte dos valores cobrados. Além disso, sua instituição é condicionada à edição de lei complementar, que exige maioria absoluta para sua aprovação no Congresso Nacional, e à ocorrência dos graves fatos previstos na própria Constituição. A instituição desse tipo de tributo somente é admitida para atender a despesas extraordinárias. Deparando com tais circunstâncias, cabe ao legislador definir os fatos sobre os quais devem recair esses tributos.	Art. 148 da Constituição Federal.	Situações emergenciais de calamidade pública ou guerra externa. Investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.
Contribuições Especiais	Destinam-se a custear uma atuação específica do Estado, ou seja, suas receitas têm destino certo, cuja cobrança em geral decorre de um fato do contribuinte.	Art. 149 da Constituição Federal.	Pagamento de Aposentadorias.

Tabela 1 - Espécies Tributárias

Fonte: Elaboração própria com base em CORREIA NETO, Celso de Barros. *Sistema Tributário Nacional*, 2019.

O CTN estabelece no Título II: “Obrigação Tributária”, no Capítulo I: “Disposições Gerais”, especificamente no art. 113 os dois tipos de obrigações tributárias: a principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o

pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e 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.

De acordo Baleeiro e Derzi (2018), o contribuinte além do pagamento de tributos decorrentes da obrigação principal, também está sujeito às obrigações acessórias que envolvem o cumprimento de deveres conforme o interesse da administração tributária. Ademais, a obrigação acessória é capaz de fornecer à administração os recursos necessários para a apuração do montante arrecadado ou de sua fiscalização, possibilitando a criação de mecanismos capazes de impedir a sonegação e evasão tributária (Silva; Santos; Theóphilo, 2021, pág. 4).

O legislador e a administração pública têm liberdade para criar as obrigações principais e acessórias a partir da vinculação do fato gerador previsto nos arts. 114 e 115 do CTN. Todavia, como é amplamente conhecido o sistema tributário brasileiro como um dos mais complexos e burocráticos do mundo, tal liberdade aliada à falta de comunicação entre as repartições das competências tributárias, fazem com que as obrigações acessórias se multiplicaram desordenadamente, gerando custos para os contribuintes e principalmente para as empresas (Silva; Santos; Theóphilo, 2021, pág. 4). Segundo o IBPT são editadas 829 normas por dia útil no Brasil. São especificamente 226 normas tributárias por dia útil. A Constituição ao completar 34 anos obteve 18 emendas constitucionais tributárias. De acordo como levantamento da CNN, somente no ano de 2024, diante do projeto de reforma tributária, o Senado já recebeu 1.206 emendas que devem ser avaliadas.

O art. 150 prevê a competência tributária e a definição dos fatos que podem ser tributos por cada um dos entes políticos. Correia Neto (2019) destaca ainda que a União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir taxas e contribuições de melhoria, desde que tenham competência para realizar a atividade da qual decorra a cobrança desses tributos.

Tributo	Ente	Artigo da CF
Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria	União, Estados, DF e Municípios	145
Empréstimos Compulsórios	União	148
Contribuições Especiais	União	149
Contribuição de Iluminação Pública	Municípios e DF	149-A
Impostos Federais	União	153
Novos Impostos e Impostos Extraordinários	União	154
Impostos Estaduais	Estados e DF	155
Impostos Municipais	Municípios e DF	156
Contribuições para a Seguridade	União	195
Contribuições para o Regime Próprio de Previdência	União, Estados, DF e Municípios	149, § 1º
Novas Contribuições para Seguridade	União	195, § 4º

Tabela 2 - Repartição Constitucional de Competência Tributária

Fonte: CORREIA NETO, Celso de Barros. Sistema Tributário Nacional, 2019.

Já a divisão de impostos é mais complexa e está sintetizada na Tabela abaixo:

Ente	Impostos	Artigo da CF
União*	1. Importação de Produtos Estrangeiros (II); 2. Exportação para o exterior, de Produtos Nacionais (IE); 3. Renda e Proventos de qualquer natureza (IR); 4. Produtos Industrializados (IPI); 5. Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF); 6. Propriedade Territorial Rural (ITR); 7. Grandes Fortunas (IGF).	154
Estados e o DF**/***	1. Transmissão <i>causa mortis</i> e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD ou ITCMD); 2. Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); 3. Propriedade de veículos automotores (IPVA).	155
Municípios	1. Propriedade predial e territorial urbana (IPTU); 2. Transmissão "intervivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); 3. Serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar (ISS ou ISSQN).	156

Tabela 3 - Repartição Constitucional de Competência Tributária

Fonte: CORREIA NETO, Celso de Barros. Sistema Tributário Nacional, 2019.

Somente a União tem competência para instruir novos impostos e impostos extraordinários (art. 154, I e II) assim como os empréstimos compulsórios (art. 148) e contribuições especiais (art. 149). O Distrito Federal acumula a competência tributária estadual e municipal (art. 147). Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio do regime próprio de previdência (art. 149, § 1º).

Por fim, deve-se estabelecer uma diferença entre dois conceitos: a competência tributária e a divisão da arrecadação. O primeiro, como foi visto, garante ao ente político a capacidade de instituir o tributo e discipliná-lo. Já a divisão da arrecadação é a partilha dos impostos entre os entes visando corrigir as diferenças entre os governos e que pode ser feito de duas formas: verticalmente (entre governos de diferentes níveis, como a União dividindo o dinheiro com os Estados) ou horizontalmente (Entre governos do mesmo nível, como diferentes Estados recebendo partes da arrecadação para equilibrar suas economias). Destaca-se que a divisão de arrecadação recai somente nos impostos.

Sobre a boa prática tributária, Sandford; Godwin; Hardwick (1989) relembram dos quatro princípios contidos na obra Adam Smith “*Enquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*” (1776), sendo eles: Equidade, Certeza, Conveniência e Economia. Além disso: (I) Cabe aos cidadãos contribuírem para o apoio do governo em medida proporcional às suas respectivas capacidades, e o poder público recepcionando e administrando tais valores da forma mais eficiente possível; (II) O tributo deve ser certo e não arbitrário. O tempo, forma e valor devem ser claros e objetivos. Quando isso não ocorre, o contribuinte fica refém do coletor de impostos; e (III) Todo tributo deve ser exigido no tempo ou maneira mais conveniente a ser pago (Bertolucci, 2005, págs. 19-23). Estes já indicam alguns aspectos que deveriam ser observados ao traçar as linhas dos sistemas tributários nacionais.

Pêgas (2017) resume estes princípios em apenas três, sendo: justiça (o sistema tributário considera a capacidade contributiva de cada contribuinte), simplicidade (a tributação deve ser simplificada e de fácil apuração e fiscalização) e neutralidade (não influencia o comportamento do livre mercado). O autor completa ainda que o STN é falho ao atender estes princípios uma vez que o sistema tributário brasileiro é regressivo, onerando o contribuinte.

Dantas et al. (2015) destacam que a complexidade da legislação tributária brasileira fere o princípio de simplicidade e Pêgas (2017); Lima (1999) e Varsano (2002) completam que a repartição constitucional de competência tributária gerou espécies tributárias distintas que somadas às numerosas alíquotas e a administração das atividades acessórias oneram o sistema tributário em sua totalidade.

Sobre o conceito de neutralidade, Sevegnani (2006) aponta que a disciplina dos tributos brasileiros ocasiona distorções com o excesso de formalidades e burocracia,

consequentemente resultando em elevados custos de administração e de cumprimento das obrigações tributárias, fazendo com que, do ponto de vista econômico, a competitividade seja reduzida e há um aumento da resistência fiscal.

Logo, a complexidade do sistema tributário decorre de uma combinação de fatores, tais como: a quantidade de tributos, a fragmentação entre as esferas de governo, e as frequentes mudanças nas normas tributárias. Essas características tornam o cumprimento das obrigações fiscais um grande desafio para empresas e indivíduos, gerando altos custos de conformidade e criando um ambiente de insegurança jurídica.

2.2 Reforma Tributária

O Projeto de Lei Complementar (PLP 68/2024) que regulamente a EC 132/2023 da reforma tributária, busca simplificar o sistema tributário unificando cinco tributos (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e cria um Imposto Seletivo Federal, também conhecido como o imposto do pecado, direcionado para produtos e serviços específicos considerados pelo Estado como itens prejudiciais, com a finalidade de desencorajar seu consumo ou incentivar comportamentos positivos, tais como cigarros, veículos em geral, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas, bens minerais e jogos de azar. Destaca-se que a matéria até o fechamento deste artigo encontra-se em tramitação no Senado Federal, com previsão de ser votada em dezembro de 2024.

Embora essa discussão não seja objeto deste artigo, é importante mencionar que se trata de uma escolha arbitrária do legislador sobre quais são os produtos prejudiciais, trata-se de uma escolha do Estado, impondo mediante a força coercitiva do direito um determinado padrão de consumo aos cidadãos versus sua escolha individual. É evidente que, mesmo com o imposto seletivo, a escolha pelos consumidores por produtos considerados prejudiciais pode permanecer, porém, ele será levado a desembolsar valores mais elevados que o costume. Em suma e a título de compreensão, fumantes inveterados continuarão a fumar. O desincentivo é justamente para minar novos fumantes. O combate frente ao vício é uma discussão multifacetada, que não se estigue apenas com a aplicação de mais carga tributária. É um problema inclusive de saúde pública e conscientização.

A transição tributária proposta pelo governo tem duração prevista de 10 anos, a

contar a partir de 2026, sem que haja redução da carga tributária e será implementada em duas fases bem definidas.

Na primeira fase, haverá um período de teste de dois anos no qual a alíquota da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) será reduzida. Importante destacar que essa redução não terá impacto financeiro para estados e municípios, preservando suas receitas. Paralelamente, será introduzido o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), atuando como um piloto para avaliar a eficiência e os efeitos da nova estrutura tributária.

Na segunda fase, iniciada após o período de teste, ocorrerá uma transição gradual onde, a cada ano, as alíquotas dos impostos atuais serão reduzidas em 1/8 até sua completa extinção. Simultaneamente, a alíquota do IBS será incrementada proporcionalmente para compensar a diminuição dos tributos anteriores, assegurando que a arrecadação total permaneça estável. O governo estima as alíquotas de IBS e CBS em 26,5%, sendo 17,7% do IBS e 8,8% do CBS.

Essa estratégia de transição visa simplificar e modernizar o sistema tributário brasileiro, unificando diversos impostos sobre consumo em um único tributo, o IBS. Espera-se que essa unificação reduza a complexidade burocrática, facilite o cumprimento das obrigações fiscais pelas empresas e promova um ambiente mais favorável aos negócios e investimentos.

Todavia, como não houve até o momento a Lei Complementar ou Regulamento aprovado, a própria carga tributária a ser definida, ainda geram muitas incertezas. Mas fato é que ela está posta à mesa e os contribuintes deverão estar prontos para ela, pois mais que uma reforma tributária é uma reforma de negócios e exige sobretudo um novo sistema que comporte essa magnitude de mudança conforme apontou a BMA Advogados.

2.3.Custos Operacionais Tributários

À primeira vista, análises sobre a Carga Tributária Bruta (CTB) do Governo Central sobre percentuais do PIB são extremamente comuns e igualmente fundamentais para monitoração e acompanhamento da realidade tributária no Brasil. Neste caso, o resultado para 2023 foi de 32,44% do PIB, representando uma redução de 0,64% em comparação com 2022, segundo dados do Tesouro Nacional. Entre as

esferas, o Governo Central teve uma redução de 0,41%, os Governos Estaduais 0,36% e os Governos Municipais um aumento de 0,14%. Em um período de 22 anos (de 2002 a 2023), a média da CTB é de 32,57%, logo, o resultado de 2023 ficou 0,13% abaixo da média observada.

Todavia, são postos de lado os custos operacionais tributários. Explica-se: os custos operacionais tributários são representados pela soma dos custos do Poder Público relacionados à tributação (custos administrativos) com os custos das obrigações principais e acessórias (custo de conformidade ou *compliance of costs of taxation*). Os custos administrativos envolvem: os custos de legislar (Poder Legislativo), os custos de arrecadar e controlar (Poder Executivo) e os custos de julgar (Poder Judiciário). No caso brasileiro esses custos são multiplicados por 27 Estados e mais de 5.000 municípios, como expõe Bertolucci; Nascimento (2002, pág. 22). Já no caso dos custos de conformidade, estes, se referem ao sacrifício de recursos para atender e se adequar às disposições legais como destaca Zittei at. Al. (pág. 7, 2015).

Especificamente os custos de conformidade compreendem custos monetários e não monetários. O primeiro é consequência do desempenho financeiro dos negócios e refletidos no lucro das entidades, incluindo custos como: aquisição de conhecimento necessário dos aspectos relevantes do sistema tributário (eventualmente até em uma metodologia *learning by doing*); compilação de arquivos; aquisição e manutenção dos sistemas contábeis e fiscais; preenchimento de formulários fiscais; avaliação da eficácia tributária de transações e métodos alternativos no cumprimento de exigências legais; e reter e recolher impostos cobrados dos empregados e dos negócios.

Interessante destacar o posicionamento do Secretário Extraordinário da Reforma Tributária, subordinado ao Ministério da Fazenda, Bernard Appy, em 12 de setembro de 2024, que apontou tais custos como um peso morto. O secretário aponta para uma ineficiência de mercado, advinda da perda de excedente total. Ademais, importante destacar que estudos sobre a incidência tributária dissertam sobre quem suporta o ônus de um tributo, geralmente recaindo mais intensamente na curva inelástica. Fato é que qualquer imposto ou tributo implica em mudanças no equilíbrio de mercado. Quanto maior a incidência tributária, conseqüentemente maior o peso morto.

É fundamental avaliar o ponto ótimo tributário, ao qual a arrecadação é

maximizada. Para Arthur Laffer em “*The Laffer Curve: Should Taxes Be Reduced?*” de 1974 ele verificou uma condição *sui generis* onde a economia americana havia atingido níveis elevados das alíquotas, fazendo com que se eventualmente fossem reduzidas, a receita tributária se elevaria. Para ele, alíquotas maiores fazem com que indivíduos e empresas evitem ou evadam os impostos, ou até mesmo parem de trabalhar e/ou investir. Por outro lado, alíquotas mais baixas poderiam estimular o trabalho e o investimento e ainda assim permitir que o governo capturasse sua parte (peso morto). Os economistas divergem quanto a magnitude dos efeitos arrecadatários para mais ou para menos, a depender da elasticidade. Não se discute, porém, que uma mudança nos impostos deva ser calculada apenas considerando as alíquotas, mas todo o comportamento dos indivíduos (MANKKIW, 2009, págs. 163-167).

Dantas et al. (2015, pág. 9) observam que as alterações nas normas e a presença de múltiplas jurisdições acarretam fatores preponderantes para o aumento do custo de conformidade. Porém, dificilmente são verificadas quantificações e avaliações objetivas a respeito deste custo.

Silva; Santos; Theóphilo (2021, págs. 6; 11-15) apontam que a primeira tentativa de mensuração dos custos de conformidade ocorreu por meio de uma pesquisa feita por Robert Murray Haig em 1935 no território americano, resultando em diversas tentativas de se obter os custos operacionais até 1960, onde o objeto se estendeu para a Europa.

Os autores realizam em uma avaliação sobre a literatura tributária acerca dos custos de administração; gerenciamento de riscos; planejamento tributário; percepção dos gestores; custos de conformidade e os custos psicológicos.

A respeito dos custos de administração de tributos, destacando a dificuldade de obtenção de dados confiáveis para avaliar os custos administrativos do governo. Após a implementação do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), foi observada uma redução dos custos de administração, mas houve um aumento nos custos de conformidade para os contribuintes, que precisaram se adaptar às novas exigências fiscais (Silva; Santos; Theóphilo, 2021, págs. 6; 11-15).

Verificou-se a importância do gerenciamento de riscos tributários para as empresas. A falta de um gerenciamento adequado pode resultar em custos elevados, como a bitributação ou multas, acrescidos de custos psicológicos e administrativos. A implantação de processos para mitigar esses riscos pode, inicialmente, elevar os

custos de conformidade, mas traz benefícios a longo prazo, pois reduz a exposição aos riscos fiscais (Silva; Santos; Theóphilo, 2021, págs. 6; 11-15).

A despeito da relevância dos custos de conformidade no planejamento tributário empresarial foi verificado que apesar da isenção de impostos como o ICMS em alguns estados, os custos de conformidade das filiais continuam elevados. A escolha do regime tributário também influencia no resultado, onde, o Simples Nacional foi identificado como o menos oneroso em termos de conformidade, mas com menores benefícios fiscais em comparação a regimes como o Lucro Presumido (Silva; Santos; Theóphilo, 2021, págs. 6; 11-15).

Já os gestores reconhecem a complexidade do sistema tributário como um fator importante no aumento dos custos de conformidade. Eles também relatam dificuldades em identificar e mensurar esses custos devido à falta de controles internos adequados. Há um consenso sobre a necessidade de reduzir esses custos para melhorar a competitividade das empresas (Silva; Santos; Theóphilo, 2021, págs. 6; 11-15).

Os custos de conformidade, segundo os autores, apresentam dois problemas: quais itens compõem estes custos e como apurá-los. De todo modo não é possível verificar esses custos de forma precisa, devido à falta de padronização e à inclusão de despesas que não estão diretamente relacionadas à atividade tributária (Silva; Santos; Theóphilo, 2021, págs. 6; 11-15).

Autores	Gastos incluídos no cálculo dos custos de conformidade tributária
Bertolucci e Nascimento (2002)	Conselho de administração; conselho fiscal; diretoria; controladoria; jurídico; informática; arquivo; impostos diretos; custos; recursos humanos; preços de transferências; impostos de importação; tesouraria; auditoria interna; registros; auditores e consultores fiscais; advogados externos; arquivos terceirizados; despachantes aduaneiros; e informática.
Cavalcante Filho (2009)	Departamento fiscal; departamento jurídico; diretoria; contabilidade; recursos humanos; controladoria; conselho de administração; informática; conselho fiscal; arquivo; despachantes aduaneiros; auditores e consultores fiscais; advogados externos; escritório contábil; e informática;
Ferreira e Diehl (2012)	Auditoria externa; Correios; custo de infraestrutura; custo de depreciação; escritório contratado; internet; jornais e revistas; mão de obra; material de consumo; material de escritório; material de informática; serviços de reprografia; e telefone e transporte
Souza et al. (2013)	Folha de pagamento; software; contabilidade; advogados; alugueis; energia; telefone; e despesas administrativa.
Rosa et al. (2015)	Mão de obra auxiliar, pró-labore, energia elétrica, telefone e internet, condomínio, mensalidade do sistema contábil, aluguel do imóvel e outras despesas com serviços de terceiros, que envolvem gastos com a manutenção das instalações e serviços de consultoria.
Zittei et al. (2015)	Horas trabalhadas; contratação de assessorias e consultorias terceirizadas; treinamentos;
Lima et al. (2016)	Contratação e treinamento de pessoal; softwares e suas manutenções; e consultorias terceirizadas.
Almeida e Côrrea (2017)	Honorários contábeis; consultorias; assessorias; e softwares.
Cardoso et al. (2019)	Recursos humanos; treinamento de funcionários; ferramentas de validação; e consultoria.

Tabela 4 - Itens do cálculo dos Custos de Conformidade

Fonte: SILVA; SANTOS; THEÓPHILO. *O Estado da Arte da pesquisa em Custo de Conformidade Tributária no Brasil*, 2021, pág. 15.

Por fim, o impacto psicológico que a conformidade tributária pode ter sobre os contribuintes é resultado da ansiedade da interpretação das normas e o medo das fiscalizações ou multas, dificultando o cumprimento das obrigações fiscais.

De forma geral, a análise de conteúdo de Silva; Santos; Theóphilo (2021) conclui que os custos de conformidade tributária são elevados e afetam principalmente as pequenas empresas, além de envolver uma série de dificuldades na sua mensuração e gerenciamento.

2.4. Implementação para a Redução dos Custos de Conformidade no Brasil

Diante deste do sistema tributário brasileiro, sobretudo a respeito dos custos de conformidade, este estudo se objetiva verificar os Custos da Administração do Poder Executivo do Brasil, sobretudo a respeito da afirmação de Bertolucci (2003):

“não há outros trabalhos que tenham procurado levantar os custos de administração tributária e que, mesmo a Secretaria da Receita Federal, o principal ente dedicado à administração tributária, mostra limitações no conhecimento e controle desses custos, como observou a Divisão de Estudos Tributários da Coordenação Geral de Política Tributária da Secretaria da Receita Federal em correspondência ao autor desta pesquisa”, de modo a perpassar pelas respectivas questões:

- (I) Qual é o custo anual da Receita Federal para realizar a arrecadação de tributos?
- (II) Qual é a estimativa de custo para as empresas e pessoas físicas de realizarem a gestão de tributos?
- (III) Quais medidas podem ser implementadas para reduzir os custos de conformidade tributária das empresas no Brasil?

A arrecadação das receitas federais em 2024 (até o mês de julho) foi de R\$ 1.094.466, um aumento de 47% na comparação com o estudo de Bertolucci (2003) que verificou os dados apurados para o ano de 1997. Já a receita previdenciária de 2024 foi de R\$ 371.698, um aumento de 63,60% na comparação com o resultado de 1997.

A Secretaria da Receita Federal tem três principais administrações tributárias no nível federal, sendo ela própria, subordinada ao Ministério da Fazenda, e o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), subordinado ao Ministério da Previdência e Assistência Social e a Procuradoria da Fazenda Nacional, responsável pela arrecadação da dívida ativa da União.

Para RFB, os custos de conformidade incluem gastos com a fiscalização, processos administrativos, manutenção de sistemas e pessoal. O estudo de Bertolucci (2003) verificou que a RFB melhorou sua eficiência em cerca de 30%, mas ainda enfrenta altos custos operacionais. O Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) também enfrenta desafios significativos, com altos gastos em pessoal para a arrecadação de contribuições previdenciárias e custos elevados com processos judiciais relacionados a benefícios sociais.

Bertolucci (2003) esclarece que os custos de conformidade anual da Receita Federal representam uma parcela significativa do PIB. Para realizar a arrecadação de

tributos corresponde, em média, a 1,35% da receita arrecadada e a 0,36% do PIB. Somados aos custos de conformidade enfrentados pelos contribuintes, o custo total chega a 1,07% do PIB, o que representa cerca de R\$ 16,2 bilhões, para o ano de 1997.

Considerando os valores arrecadados e administrados pela RFB para 2023 e corrigidos à preços de julho de 2024 pelo IPCA, tem-se o montante de R\$ 2.306.311,10, o que corresponde a uma participação de 20,31% no PIB e um custo de arrecadação de R\$ 31.135,20.

A estimativa de custo para empresas e pessoas físicas gerenciarem seus tributos no Brasil, conhecido como custos de conformidade, é significativa. Em média, esses custos correspondem a 0,75% do PIB para empresas abertas, podendo chegar a 5,82% do PIB em empresas menores, com receita bruta anual de até R\$ 100 milhões. Isso inclui despesas com sistemas de contabilidade, auditoria, pessoal especializado e tempo dedicado ao cumprimento das obrigações fiscais.

Esses valores refletem o custo operacional para a administração e fiscalização dos tributos federais no país. Além disso, a falta de uniformidade e transparência nas contas públicas brasileiras demandam melhorias na eficiência da administração tributária. Comparando com a realidade internacional, Bertolucci (2003) destaca que o Brasil gasta mais do que outros países em atividades de arrecadação, e detém a maior carga de trabalho devido à complexidade das obrigações acessórias o que pode resultar em sonegação, mesmo que por desconhecimento destas obrigações.

O estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário acerca da sonegação fiscal das empresas brasileiras apontou que o faturamento não declarado é em torno de R\$ 2,16 trilhões por ano, sendo R\$ 374 bilhões por ano de tributos sonegados. Os indícios de sonegação estão presentes em 47% das empresas de pequeno porte, seguido de 31% das empresas de médio porte e 16% das grandes empresas. Em valores, a sonegação de tributos federais é maior no setor industrial, seguido pelo comércio e pelas empresas de serviços financeiros e por atividade econômica o ICMS é o imposto mais sonegado. O estudo ainda aponta que as obrigações acessórias eletrônicas, cruzamento de informações, retenção de tributos e fiscalização mais efetiva são os principais responsáveis pela emissão de autos de infração. Em 2023, em uma nova comparação entre países, sobretudo os latino-americanos, os novos sistemas de controle do Brasil detêm o menor índice de sonegação fiscal empresarial, já atingindo a média dos países desenvolvidos.

O combate à evasão fiscal é essencial para fortalecer a arrecadação tributária. A abordagem de *follow the money and follow the product* (siga o dinheiro e siga o produto) tem se mostrado como práticas eficazes para esse propósito. Estas práticas se baseiam no rastreamento detalhado de fluxos financeiros e cadeias de produtos, utilizando tecnologias avançadas e a integração de sistemas de informação entre órgãos reguladores. Quando bem implementadas, essas estratégias podem não apenas aumentar a arrecadação de tributos, mas também promover maior transparência e justiça fiscal.

No contexto atual, em que as inovações tecnológicas se tornaram potenciais aliadas para a redução dos custos de conformidade, torna-se fundamental adotar modelos rastreamento eletrônico. Soluções como inteligência artificial e *blockchain* oferecem uma infraestrutura robusta, permitindo maior precisão, consolidação e controle dos dados e combate à evasão fiscal. Essas ferramentas facilitam a compreensão dos fluxos informacionais, elevam a transparência e aprimoram a eficiência e eficácia dos processos, evitando a geração de autos de infração e assim contribuindo para a redução dos custos de conformidade.

A aprimoração de modelos de rastreamento eletrônico com o uso das novas tecnologias poderia advir da criação de um fundo de recursos destinado ao seu desenvolvimento com o objetivo de garantir a conformidade regulatória de empresas e pessoas físicas, especialmente para o controle e a preparação de informes fiscais. Sua criação pode envolver a participação de diferentes atores, como o governo, instituições financeiras, empresas de tecnologia e até mesmo órgãos de fiscalização, formando uma estrutura de financiamento integrada e colaborativa.

Os recursos para a constituição desse fundo podem ser resultantes de uma parceria público-privada incluindo aportes governamentais e incentivos fiscais, empresas interessadas em utilizar e implementar esse novo ferramental, bem como investidores. Seria possível oferecer recursos financeiros em diferentes modalidades, como subsídios diretos, prêmios de inovação, financiamentos a juros baixos, ou até mesmo investimentos em participação. Poderia, também, promover editais de chamada pública para desenvolvimento de soluções específicas, fomentando a criação de startups especializadas e estimulando a inovação.

São exemplos internacionais de modelos de rastreamento eletrônico: os sistemas de faturamento eletrônico europeu (*e-invoicing*); o monitoramento em

tempo real de transações comerciais para combater fraudes fiscais, especialmente no que diz respeito ao *VAT gap*; o *Transaction Network Analysis (TNA)* que ajuda a rastrear transações suspeitas e conecta dados financeiros entre países, promovendo a identificação eficiente de fraudes tributárias, também implementadas pela União Europeia; o programa inglês do *Making Tax Digital (MTD)* para arrecadação de tributos e envio de relatórios fiscais, aumentando a precisão e o controle sobre a conformidade fiscais; a iniciativa italiana do *Split Payment System*, que transfere o valor do imposto sobre valor agregado (IVA) diretamente ao governo, evitando que a empresa envolvida retenha o valor do imposto e o exemplo americano de *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)* que exige que instituições financeiras estrangeiras reportem os ativos mantidos por cidadãos americanos em outros países, auxiliando no combate à evasão de impostos sobre renda e investimentos no exterior e se fazendo o uso de *big data* para monitorar transações financeiras.

No Brasil, há grupos de trabalho e comissões envolvidos na redução dos custos de conformidade tributária. O governo tem criado grupos de estudo e realizados consultas públicas como parte da Reforma Tributária em tramitação. Além disso, órgãos como a Receita Federal e entidades empresariais, como a CNI (Confederação Nacional da Indústria), colaboram em iniciativas para simplificar o sistema tributário. A digitalização e a automação de processos fiscais também são parte dessas iniciativas, muitas vezes debatidas em fóruns técnicos e grupos de trabalho.

Para alcançar de modo efetivo a redução dos custos de conformidade no Brasil, é necessária uma abordagem integrada que contemple diversas frentes, a serem destacadas: primeiro, se faz necessária a simplificação tributária, buscando reduzir o número de tributos e a simplificar as obrigações acessórias. Isso faz com que a complexidade do sistema tributário seja minimizada, o que facilita o cumprimento das normas. Essa simplificação se relaciona com a necessidade de reformas tributárias, uma vez que ao reestruturar a legislação para eliminar tributos redundantes ou de baixa arrecadação e introduzir regimes mais acessíveis, como o Simples Nacional, para pequenas e médias empresas, reduzem essa complexidade. A título de compreensão, a introdução do IBS, ao unificar os tributos, pode reduzir a complexidade do sistema e promover um ambiente mais coeso e eficiente para os negócios.

Também se faz necessária a harmonização entre as esferas governamentais,

pois unifica a legislação tributária entre União, Estados e Municípios, evitando divergências e sobreposições entre as esferas. Ao estabelecer uma padronização, torna o sistema tributário mais previsível e o esforço exigido das empresas para cumprimento das normas é reduzido.

Além disso, a melhoria dos métodos administrativos é essencial para que a máquina arrecadadora seja honesta e eficiente. O funcionalismo público deve ser capacitado por meio de programas de qualificação e treinamento, garantindo a competência técnica necessária para lidar com a complexidade fiscal.

A educação fiscal das empresas e dos contribuintes também se faz necessária, sendo um processo contínuo, abrangendo treinamentos periódicos para equipes fiscais, contábeis e jurídicas. Esses treinamentos devem apontar as boas práticas de gestão tributária e auxiliar na correção de erros no processo que resultariam em custos adicionais com multas e litígios, o que oneraria os custos de conformidade.

Nesta nova realidade virtual, além do treinamento e educação, a digitalização e automação são outras ferramentas fundamentais para otimizar a conformidade tributária, permitindo a integração de sistemas que automatizam a apuração e o pagamento de tributos com mais rapidez e precisão. Ferramentas como ERP (*Enterprise Resource Planning*) e soluções em nuvem de conformidade tributária oferecem cálculo e preenchimento automáticos de obrigações, facilitando o cumprimento fiscal. As plataformas como o eSocial e a Nota Fiscal Eletrônica (NFe) consolidam informações de folha de pagamento e obrigações acessórias trabalhistas em uma única interface, reduzindo os custos operacionais e promovendo uma conformidade fiscal simplificada. Assim como ocorre com a própria declaração do imposto de renda (DIRPF e IRPJ).

A modernização da Receita Federal com tecnologias digitais também seria uma ação crucial. Embora o Brasil já utilize a Nota Fiscal Eletrônica (NFe), a expansão desse sistema para todos os setores, incluindo o de serviços, auxiliaria na redução da evasão fiscal. A implementação de sistemas de e-invoicing e monitoramento em tempo real, que permitam o acompanhamento imediato das transações eletrônicas com o uso de notas fiscais digitais mais robustas, também facilitaria o controle fiscal, auxiliando na prevenção de fraudes.

A revisão de processos internos é igualmente fundamental, pois evita redundâncias nas rotinas de apuração e declaração de impostos simplifica o

cumprimento das obrigações. A Receita Federal, por exemplo, investe em plataformas que integram e automatizam esses processos, diminuindo a burocracia e aumentando a eficiência.

As normas devem ser claras e acessíveis, ademais, os resultados arrecadatários devem ser divulgados tempestivamente, assegurando a confiança e o engajamento dos contribuintes. Além disso, ao facilitar o pagamento de tributos por meio de programas de parcelamento acessíveis, com critérios claros e flexíveis, e a criação de um sistema de boleto único mensal para centralizar as obrigações fiscais, o custo administrativo é minimizado, auxiliando as empresas se manterem em dia com suas responsabilidades fiscais sem acumular juros, correções monetárias e multas. Isso resulta da transparência no sistema tributário. A *blockchain* e o *big data* também se apresentam como tecnologias importantes nesse contexto. O uso de *blockchain* pode aumentar a transparência e rastreabilidade das transações, enquanto *big data* pode identificar padrões de fraude fiscal de maneira mais eficiente, como já implementado em países como Estados Unidos e Reino Unido.

Já a diferenciação entre contribuintes com base em seu perfil e volume de receita proporcionaria uma tributação mais justa e individualizada, adequada à capacidade de pagamento de cada contribuinte. Esse modelo de tributação progressiva se aproxima do conceito de *pay-as-you-go system*, em que a carga tributária é proporcional à capacidade de cada contribuinte, evitando onerar excessivamente empresas menores ou em início de operação. Para reduzir a litigiosidade e os altos custos associados, a redução da burocracia nas disputas fiscais é o caminho, devendo-se investir em mecanismos de resolução alternativa de conflitos, como tribunais administrativos especializados, que viabilizem a resolução ágil de disputas.

O monitoramento contínuo dos custos de conformidade deve ser adotado como prática regular para identificar e implementar melhorias. Estudos periódicos e a medição desses custos por empresas e governos permitem avaliar a eficácia das medidas em vigor e ajustá-las conforme necessário. Essa combinação de ações voltadas à inovação tecnológica, reforma legislativa e transparência contribui para um sistema tributário mais simples, eficiente e acessível, no qual as empresas podem destinar seus recursos ao crescimento econômico e ao aumento da competitividade, em vez de serem sobrecarregadas pelos custos de conformidade.

Por fim, no combate à evasão fiscal, o Brasil poderia adotar práticas de integração de dados fiscais e financeiros entre órgãos governamentais, como a Receita Federal e o Banco Central, além de utilizar tecnologias de monitoramento eletrônico em produtos sensíveis. Esse monitoramento eletrônico, como o Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBEBE) que já opera na indústria de bebidas, poderia ser expandido para outros setores com alto risco de sonegação, como combustíveis e tabaco. Além disso, um sistema semelhante ao FATCA ajudaria a combater a evasão internacional de impostos, promovendo uma maior integração de dados com órgãos internacionais.

Desta forma, com a adoção e o aprimoramento dos controles no Brasil, aliados às boas práticas, a modernização tecnológica, a integração de dados e a reforma tributária, tais elementos podem contribuir significativamente para o aumento da arrecadação fiscal e a redução dos custos de conformidade.

2.5. Apresentação de Caso: Os sistemas de controle e arrecadação do Setor de Bebidas

Buscando avaliar os sistemas de controle, como uma possibilidade de redução dos custos de conformidade, a título de compreensão, apresenta-se o exemplo do setor de bebidas. Cabe ressaltar que a adoção dos sistemas de controle no setor é dotada de posicionamentos divergentes quanto a matéria e aqui não se pretende entrar no mérito. Todavia, faz-se necessário, frente as possibilidades de minimização de custos operacionais, tributários e de conformidade, esclarecer que em um setor que conhecido mundialmente pelo alto risco de sonegação e fraudes fiscais, e que evidentemente envolve altos custos de operação e conformidade é necessário o aprimoramento de um sistema de controle com as novas tecnologias de modo a mitigar todo o impacto em cadeia frente às sonegações e os demais custos envolvidos.

Sinteticamente, o Sistema de Medição de Vazão (SMV) foi uma solução desenvolvida para instalação em unidades industriais, com o propósito de realizar a medição, registro e transmissão de dados referentes à produção de bebidas por enchedora. Essa tecnologia permitiu que a RFB obtivesse, de forma remota, informações precisas sobre o volume de bebida produzido em determinado período. Através de uma comunicação segura, os dados eram transferidos para os

computadores do Serpro, onde são decodificados e encaminhados às autoridades fiscais. Todavia, o SMV não era um sistema adequado por não identificar o tipo de produto, visto que um mesmo líquido poderia ser envasado em embalagens diversas, que resultavam em produtos diferentes. Sendo assim, foi substituído em 2008 por um novo sistema chamado Sistema de Controle de Produção de Bebidas, conhecido como SICOBE pela Instrução Normativa RFB nº 869/2008 .

O SICOBE corresponde a um sistema e-invoicing, que mediante a utilização de equipamentos e aparelhos para registro, permite a identificação do tipo de produto, embalagem e sua respectiva marca comercial, com códigos de segurança únicos, com tintas especialmente desenvolvida, não permitindo cópias tanto de códigos como da tinta, que funcionam como uma espécie de assinatura digital, possibilitando o rastreamento individual de cada bebida envasada no país à RFB, com dados sobre o fabricante, a marca comercial e a data de fabricação do produto.

A Casa da Moeda do Brasil (CMB) seria a entidade responsável pelos procedimentos de integração, instalação e manutenção preventiva e corretiva de todos os equipamentos componentes do SICOBE nos estabelecimentos industriais envasadores das bebidas.

Já RFB responde pela definição dos requisitos de funcionalidade, segurança e controle fiscal a serem observados pela CMB no desenvolvimento do SICOBE e pela supervisão e acompanhamento do processo de instalação do SICOBE junto aos estabelecimentos industriais envasadores.

A instalação do SICOBE era obrigatória nas linhas de produção, principalmente nas máquinas destinadas ao envasamento e rotulagem dos produtos. A CMB poderia indicar outros locais das linhas de produção como necessários para atendimento aos requisitos de segurança e controle fiscal definidos pela Receita Federal.

Os estabelecimentos industriais envasadores estavam obrigados a fornecer à CMB os vasilhames e rótulos correspondentes a cada uma das marcas comercializadas, inclusive as destinadas à exportação; comunicar à RFB o início de produção de novas marcas de bebidas ou qualquer alteração na arte gráfica das já existentes, juntamente com o vasilhame e rótulos; e solicitar à RFB a instalação ou remoção do SICOBE pela CMB. Além disso, eram responsáveis pelo pagamento à CMB pela execução dos procedimentos de integração, instalação, manutenção preventiva e corretiva do SICOBE em todas as suas linhas de produção.

A respeito do custo do SICOBE para os envasadores estima-se o valor de R\$ 0,03 (três centavos) por unidade de produto controlado pelo sistema, que deve ser ressarcido à CMB, conforme Ato Declaratório Executivo RFB nº 61, de 01 de dezembro de 2008. Os envasadores poderiam deduzir este valor de R\$ 0,03 da contribuição para o PIS e COFINS, devidas em cada período de apuração, assim como o valor efetivamente pago no mesmo período em relação à manutenção, instalação ou equipamentos adquiridos para os procedimentos do SICOBE, segundo art. 12 da Instrução Normativa RFB nº 869/2008.

A justificativa de implantação do SICOBE se pautou em uma medida capaz de facilitar a fiscalização tributária, rastrear a produção e identificar o tamanho das embalagens produzidas no país em um modelo *follow the money and follow the product*.

Todavia, o SICOBE teve sua obrigatoriedade suspensa a partir de 13 de dezembro de 2016, conforme estabelecido pelo Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 75/2016, publicado no Diário Oficial da União em 18 de outubro de 2016. A partir de então, mediante a IN RFB nº 1652, de 21 de junho de 2016, foi estabelecida a obrigatoriedade do Bloco K do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) para as indústrias do segmento de bebidas. O Bloco K trata do livro de controle de estoque do estabelecimento, permitindo à Receita acompanhar a produção e o estoque das empresas. O registro no livro de controle é feito pelos próprios envasadores, contendo o material consumido na produção e suas quantidades conforme estabelecido pela Instrução Normativa RFB nº 1432. Nesse sentido, além da complexidade no preenchimento das informações requeridas pelo Bloco K, tais informações são sujeitas a vieses no preenchimento, possibilitando fraudes e evasões fiscais e reduzindo o controle efetivo.

Em agosto de 2024, o Tribunal de Contas da União (TCU) determinou que a RFB e a CMB reativem o sistema, visando aumentar o controle sobre a produção e a arrecadação no setor de bebidas. A decisão do TCU está baseada na necessidade de uma fiscalização mais rigorosa no setor.

Contudo, a RFB manifestou oposição à retomada do SICOBE, onde argumenta que o sistema, mesmo antes de sua suspensão, apresentava limitações e altos custos de operação e porque não necessariamente seria a melhor solução para o controle fiscal na indústria de bebidas. A Receita Federal também defende que outras soluções

tecnológicas mais avançadas e economicamente viáveis poderiam ser desenvolvidas para monitorar o setor, sem a necessidade de reativar o SICOBE nos moldes anteriores.

A posição da Receita Federal, portanto, coloca em pauta uma discussão sobre os custos e benefícios de retomada do SICOBE, sugerindo que a modernização dos sistemas de controle de produção possa seguir uma abordagem mais eficiente. Enquanto o TCU enfatiza a importância do SICOBE para combater a evasão fiscal, a RFB sugere alternativas mais alinhadas às inovações tecnológicas que poderiam alcançar o mesmo objetivo com maior eficácia e menos custos.

Fato é que a tecnologia do SICOBE é a mesma que utilizada nos exemplos internacionais elencados anteriormente. Todavia, pode ser aprimorado com o uso de tecnologia *blockchain* permitindo a assinatura de todos os usuários e sem a possibilidade de alterações nos blocos, tornando-o ainda mais eficiente. Cada item pode ser verificado com códigos únicos, garantindo sua autenticidade e procedência, facilitando a identificação e se tornando passíveis de apreensão, caso seja necessário. Além disso, passa a existir maior transparência, dado que todos têm acesso ao livro-razão. Ainda assim, haverá o custo de implementação inicial, com o investimento nesta tecnologia e sua respectiva programação, mas, deve-se compensar com o montante ao qual é sonegado.

Trata-se de discutir um novo sistema de *track and trace*, permitindo que o governo monitore todo o ciclo de vida das bebidas desde a fabricação até o consumo final, assegurando o pagamento de tributos devidos em cada etapa da cadeia produtiva, evitando inclusive a falsificação e o contrabando. Ademais, os sistemas de rastreamento podem garantir que as bebidas comercializadas atendam os padrões sanitários e de qualidade, evitando inclusive a informalidade do setor. Assim, o consumidor tem mais confiança nos produtos, o que melhora a competitividade das empresas legais. A experiência internacional também aponta para esse caminho, como é o caso da União Europeia onde já se verifica o aumento de controle sobre o recolhimento do imposto sobre o consumo de bebidas alcoólicas (*excise tax*).

Ademais, trata-se de expandir este modelo de monitoramento para os demais setores, possibilitando maior controle e eficiência na arrecadação de tributos que reduzirá os custos de conformidade.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise dos custos de conformidade tributária no Brasil evidencia a necessidade de um sistema tributário mais simplificado, integrado e transparente. A implementação de tecnologias digitais, como o *blockchain* e *big data*, associadas a sistemas de controle robustos, pode promover uma redução significativa nesses custos, ao passo que inovações como o Bloco K do SPED e sistemas de e-invoicing como o SICOBE, contribuem para uma fiscalização mais eficaz. Contudo, a complexidade e o custo operacional ainda representam grandes desafios, principalmente para empresas de menor porte. Em um contexto de reforma tributária em andamento, é essencial que o governo brasileiro busque modelos mais eficientes de arrecadação e fiscalização, inspirados em práticas internacionais e adaptados às particularidades do país. A redução dos custos de conformidade pode, portanto, fortalecer a competitividade empresarial e incentivar o crescimento econômico, beneficiando toda a sociedade com uma maior justiça fiscal e eficiência no uso dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo, 2017. **Direito Tributário** (11^a ed.). JusPodivm.

Ato Declaratório Executivo DRF/BRE nº 75, de 16 de agosto de 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=76711>>. Acesso em: 5 jul. 2023.

Ato Declaratório Executivo RFB nº 61, de 01 de dezembro de 2008. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5067>>. Acesso em: 5 jul. 2023.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro CTN Comentado** (14^a ed.). Forense, 2018.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. O custo de administração dos tributos federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento. 2005. **Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. doi:10.11606/T.12.2005.tde-19012006-091616. Acesso em: 09 out. 2024.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo; Nascimento, Diogo Toledo do Nascimento. 2002. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade & Finanças**, 13(29), 55-67. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/S1519-70772002000200004>>. Acesso em: 09 out. 2024.

BMA ADVOGADOS. **Reforma Tributária: evento reúne empresas e representante do Ministério da Fazenda para discutir próximos passos.** Disponível em: <<https://www.bmalaw.com.br/conteudo/tributario/reforma-tributaria-evento-reune-empresas-e-representante-do-ministerio-da-fazenda-para-discutir-proximos-passos>>. Acesso em 22 out. 2024.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Infográfico: conheça o projeto que regulamenta a reforma tributária aprovado pela Câmara.** Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/1057389-infografico-conheca-o-projeto-que-regulamenta-a-reforma-tributaria-aprovado-pela-camara/>>. Acesso em 09 nov. 2024.

CAMARA DOS DEPUTADOS. **Reforma Tributária: entenda a proposta.** Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficos-html5/ReformaTributaria/index.html>>. Acesso em 09 nov. 2024.

CNN. **Prevista para avançar após eleições, regulamentação da tributária já recebeu mais de 1.200 emendas no Senado.** Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/politica/prevista-para-avancar-apos-eleicoes-regulamentacao-da-tributaria-ja-recebeu-mais-de-1-200-emendas-no-senado/#:~:text=O%20projeto%20principal%20da%20regulamenta%C3%A7%C3%A3o,turno%20em%2027%20de%20outubro>>. Acesso em 09 nov. 2024.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Sistema Tributário Nacional**, 2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>>. Acesso em: 09 nov. 2024.

DANTAS, et. al. **CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO: UM ESTUDO SOBRE A PERCEPÇÃO DOS GESTORES DE UMA ORGANIZAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA.** XXII Congresso Brasileiro de Custos - Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 11 a 13 de novembro de 2015. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficos-html5/ReformaTributaria/index.html>>. Acesso em 09 nov. 2024.

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18, DE 1º DE DEZEMBRO DE 1965. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 09 nov. 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. Estudo - **Quantidade de Normas Editadas no Brasil 2024**. Disponível em: <<https://ibpt.org.br/estudo-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-2024/>>. Acesso em 09 nov. 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. Estudo - **Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras**. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/16qO-QEgeeJTbIG_LVvy1TdwdgRuL_Lps/view>. Acesso em: 09 out. 2024.

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB nº 1432, de 26 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=48865>>. Acesso em: 5 jul. 2023.

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB nº 1652, de 20 de junho de 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=75041&visao=relacional>>. Acesso em: 5 jul. 2023.

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB nº 869, de 12 de agosto de 2008. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15827>>. Acesso em: 5 jul. 2023.

LAFFER, Arthur. *The Laffer Curve: Should Taxes Be Reduced?* Washington: The Heritage Foundation, 2004. (Backgrounder, 1765).

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 09 nov. 2024.

LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 09 nov. 2024.

LEI COMPLEMENTAR Nº 24, DE 7 DE JANEIRO DE 1975. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%2024%2C%20DE,mercadorias%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias>. Acesso em: 09 nov. 2024.

LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 09 nov. 2024.

LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l4320.htm#:~:text=LEI%20No%204.320%2C%20DE%2017%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%201964&text=Estatui%20Normas%20Gerais%20de%20Direito,Munic%C3%ADpios%20e%20do%20Distrito%20Federal>. Acesso em: 09 nov. 2024.

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 09 nov. 2024.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. Reforma Tributária no Brasil: Entre o ideal e o possível. *Journal of Accounting, Management and Governance*, 1(2), 29, 1999.

MANKIW, Nicholas Gregory. *Introdução à Economia*, 2009, págs. 163-167.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Custo de conformidade do sistema atual é um “peso morto para a sociedade”, diz Appy.** Disponível em: <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/setembro/custo-de-conformidade-do-sistema-atual-e-um-201cpeso-morto-para-a-sociedade201d-diz-appy>>. Acesso em: 09 nov. 2024.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária* (9ª ed.). Editora Atlas Ltda, 2017.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2022 (Análise por Tributos e Bases de Incidência)**, dezembro de 2023. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>> Acesso em 09 nov. 2024.

SABBAG, Eduardo. *Código Tributário Nacional Comentado* (1ª ed.). Forense, 2017.

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

SEVEGNANI, Joacir. A resistência aos tributos no Brasil: O estado e a sociedade em conflito [Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas), Universidade do Vale do Itajaí - Univali], 2006. Disponível em: <<http://siaiap39.univali.br:8080/xmlui/handle/repositorio/2055>>. Acesso em: 09 nov. 2024.

SILVA, Danilo Soares; SANTOS, Regina Gomes dos; THEÓPHILO, Carlos Renato. O Estado da Arte da pesquisa em Custo de Conformidade Tributária no Brasil. 18º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. “Accounting and Actuarial Sciences improving economic and social development”. São Paulo - 28 a 30 de julho de 2021.

SMITH, Adam. *An Inquiry into Nature and Causes of the Wealth of Nations*. London: W. Strahan; T. Cadell, 1776.

TESOURO NACIONAL. Carga Tributária do Governo Federal. Disponível em: <<https://tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/114>>. Acesso em 09 nov. 2024.

VARSANO, Ricardo. Sistema tributário para o desenvolvimento, 2002. In: *Desenvolvimento em debate: Painéis do desenvolvimento brasileiro I* (Vol. 2, p. 231-250). Mauad. Disponível em: <<http://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/11916>>. Acesso em: 09 nov. 2024.

ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; CARPES, Antônio Maria da Silva; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin; MARTINS, Glaucia Azevedo. O custo de conformidade à tributação no processo orçamentário em uma indústria alimentícia (*Taxation compliance costs in the budget process in a food processing business*), 2015. *Revista Ciências Administrativas*, 21(2), Article 2. Disponível em: <<https://periodicos.unifor.br/rca/article/view/4165>>. Acesso em: 09 nov. 2024.