

FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO: A PERCEPÇÃO DE PROFISSIONAIS SOBRE O IMPACTO ECONÔMICO E OS DESAFIOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA EM EMPRESAS DE GRANDE PORTE

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Coordenadoria de Fomento à Pesquisa - Pró-reitoria de Pesquisa e
Pós-Graduação

Carlos dos Santos Nunes Júnior ¹
Apoio: PIVIC Mackenzie

Allan Augusto Gallo Antônio ²

Centro de Ciências Sociais e Aplicadas ¹

Centro de Ciências Sociais e Aplicadas ²

carlossantos.nunes@mackenzista.com.br
allan.antonio@mackenzie.br

RESUMO

Este estudo analisa o federalismo fiscal brasileiro e seus impactos sobre a conformidade tributária a partir da percepção de profissionais atuantes no setor tributário de empresas de grande porte. Utilizando uma abordagem qualitativa e exploratória, baseada em entrevistas semiestruturadas, buscou-se compreender como esses profissionais avaliam a forma pela qual a estrutura tributária brasileira afeta o custo de conformidade e a rotina fiscal das organizações em que atuam. Os resultados indicaram que, segundo tais percepções, o federalismo fiscal está entre as principais causas do alto custo de conformidade, uma vez que a complexidade regulatória tributária impõe às empresas um ônus significativo, exigindo tempo, esforço e recursos financeiros que poderiam ser direcionados ao próprio negócio. O estudo não pretende esgotar todos os aspectos atinentes ao tema, mas oferecer uma análise crítica a partir dessas percepções sobre a possibilidade de uma reforma tributária voltada à simplificação e racionalização do sistema, como um passo importante para a melhora do ambiente de negócios no Brasil.

Palavras-chave: tributos; federalismo fiscal; complexidade regulatória.

ABSTRACT

This study analyzes Brazilian fiscal federalism and its impact on tax compliance based on the perceptions of professionals working in the tax sector of large companies. Using a qualitative and exploratory approach based on semi-structured interviews, we sought to understand how these professionals assess the way in which the Brazilian tax structure affects the cost of compliance and the tax routine of the organizations in which they work. The results indicated that, according to these perceptions, fiscal federalism is among the main causes of high compliance costs, since the complexity of tax regulations imposes a significant burden on companies, requiring time, effort, and financial resources that could be directed to the business itself. The study does not intend to exhaust all aspects related to the topic, but rather to offer a critical analysis based on these perceptions of the possibility of tax reform aimed at simplifying and rationalizing the system, as an important step toward improving the business environment in Brazil.

Keywords: taxes; fiscal federalism; regulatory complexity.

1. INTRODUÇÃO

Em virtude de sua estrutura constitucional e da adoção do federalismo fiscal, o sistema tributário brasileiro é caracterizado por uma complexidade regulatória significativa, especialmente no que diz respeito ao cumprimento das obrigações tributárias.

Com extensão continental, o Brasil tem vinte e seis Estados, um Distrito Federal e, segundo dados levantados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE em 2023, 5.568 municípios. Assim, considerando os treze impostos de competência dos entes federados, as contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, as contribuições especiais e as taxas que estes entes podem instituir, uma pesquisa publicada pelo projeto *Doing Business*, em 2021, que analisou uma empresa industrial de médio porte por um ano, constatou que empresas instaladas nas 27 localidades do Brasil despendem, em média, 1.483 horas por ano para cumprir as obrigações tributárias.

Esse grande tempo despendido se justifica no fato de que os tributos são pagos on-line e declarados eletronicamente por meio do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, que tem por objetivo a integração entre os fiscos, através da padronização e compartilhamento de informações contábeis e fiscais, sistema este que exige alto nível de conhecimento, especialização do usuário e a alimentação de grande quantidade de informação, o que resulta em um tempo considerável, dificuldade e alto custo de manutenção da conformidade fiscal.

A referida pesquisa, considerando as mesmas 27 localidades do território nacional, apontou que, em média, 65,3% dos lucros auferidos por uma empresa são devidos ao fisco, representando uma das mais altas cargas tributárias do mundo, o que é um obstáculo à expansão dos negócios.

Além disso, deve-se ressaltar que os inúmeros tributos e obrigações tributárias existentes no sistema tributário brasileiro são instituídos e regulamentados por normas complexas que, muitas vezes, contradizem-se entre si, o que gera insegurança jurídica nos contribuintes e investidores, inibindo os investimentos no país. Além de passarem horas cumprindo as obrigações, as empresas sujeitam-se, recorrentemente, a fiscalizações de suas operações que podem levar a litígios, representando, ainda, gastos com advogados e outros profissionais técnicos e até desdobrarem-se em contingências tributárias.

Apesar de estudos como o *Doing Business* fornecerem dados importantíssimos sobre empresas de médio porte no cenário tributário brasileiro, o foco deste estudo é, partir dos dados por ele fornecidos, explorar a realidade enfrentada por empresas de grande porte. Diante disso,

a pergunta que guia esta pesquisa é: como a complexidade do federalismo fiscal brasileiro impacta o custo de conformidade tributária e as estratégias de gestão fiscal adotadas por empresas de grande porte?

Dessa forma, a presente pesquisa a partir de uma abordagem qualitativa e exploratória, possui como objetivo principal explorar o contexto tributário brasileiro e compreender o federalismo fiscal brasileiro, sua complexidade e como ele impacta o custo de conformidade tributária e as estratégias de gestão fiscal adotadas por empresas de grande porte.

Ademais, para o presente trabalho, no que se refere à definição de empresas de grande porte, adotou-se o critério estabelecido no artigo 3.º, parágrafo único, da Lei n.º 11.638/2007, segundo o qual considera-se de grande porte a sociedade, ou o conjunto de sociedades sob controle comum, que, no exercício social anterior, tenha registrado ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

No que diz respeito à metodologia, realiza-se um estudo baseado em entrevistas semiestruturadas com profissionais atuantes no setor tributário de empresas de grande porte. A coleta de dados foi feita por meio de entrevistas com profissionais de diferentes níveis hierárquicos e em empresas de diferentes segmentos.

Quanto à sua estrutura, o presente trabalho se divide em duas grandes partes: teórica e prática. Na primeira, explora-se o referencial teórico e contextualiza-se o sistema tributário, enquanto na segunda, analisam-se os dados coletados com base no referencial teórico.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Análise de Carga e Complexidade Tributária: Comparações Internacionais

Com base em dados extraídos do *Doing Business* e de fontes de pesquisa nacionais, este tópico apresenta comparações da carga tributária no Brasil com outros países, destacando um dos principais fatores que determinam a complexidade tributária do Brasil. O objetivo é tornar mais visíveis os efeitos práticos da complexidade tributária brasileira. Nesse sentido, a Tabela 1, a seguir, sintetiza a comparação internacional da carga tributária de alguns países:

Tabela 1 - Comparação Internacional da Carga Tributária

País	Tempo para pagar tributos (hora/ano)	Carga Tributária Total (% do lucro)
Alemanha	218	48,8

Brasil	1.501	65,1%
Índia	252	49,7
México	241	55,1

Fonte: elaborado pelo autor a partir dos dados do índice “*Paying Taxes*” de 2018, completado em 2019 (*Doing Business*, Banco Mundial)

A carga e a complexidade tributária do Brasil, bem como o tempo despendido para pagar tributos justifica-se na multiplicidade de normas. Um estudo publicado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) em 2024 avaliou a quantidade de normas editadas no Brasil desde o início da vigência da Constituição Federal de 1988 e revelou que, desde a promulgação da Carta da República, foram editadas mais de 7,8 milhões de normas, o que representa, em média, 860 normas por dia útil. Dentre essas, 517.388 normas foram especificamente sobre matéria tributária, resultando em mais de 2,36 normas tributárias são criadas por hora útil no Brasil.

Esses dados atestam a complexidade do sistema tributário brasileiro e os desafios que ele impõe para os contribuintes. Assim, a simplificação do sistema tributário pode ser um passo importante para promover segurança jurídica, desonerar empresas e atrair investimentos.

2.2 A organização do sistema tributário brasileiro: rigidez constitucional e complexidade normativa

A Constituição Federal de 1988, nos artigos 145 a 162, estabeleceu as bases do sistema tributário nacional, definindo os limites e as diretrizes principais para o exercício do Poder de Tributar. Por isso, todo o sistema tributário brasileiro, composto por leis complementares, resoluções do Senado Federal, normas federais, normas estaduais e normas municipais deve obedecer a esses fundamentos refletidos nos princípios, imunidades constitucionais, na definição de normas específicas para certos tributos e nas regras detalhadas sobre a competência e a divisão de receitas. Essas normas não podem, de forma explícita ou implícita, contrariar a Constituição.

Dessa forma, a abordagem constitucional desses aspectos da tributação confere ao sistema tributário nacional rigidez, uma vez que o texto constitucional acarreta maiores obstáculos para uma eventual modificação, e complexidade, ao passo que prevê, pormenorizadamente, ferramentas limitantes ao Poder de Tributar e à repartição de receitas decorrente do seu exercício.

Em linhas gerais, a Constituição Federal de 1988 não apenas prevê as diretrizes gerais do sistema tributário nacional, mas também estatui um rigoroso e complexo marco regulatório

que dirime a atuação dos entes federados no exercício do Poder de Tributar. Os limites e diretrizes delineados pela Carta Magna fortalecem a premissa de que temos um direito constitucional tributário e corroboram a complexidade e a rigidez dele decorrente. Ademais, o sistema tributário nacional conta com um conjunto de normas infraconstitucionais que operacionalizam o Poder de Tributar, que se ajustam às necessidades das especificidades dos entes federados e que devem observar rigorosamente os preceitos constitucionais.

2.2.1 Conceito e finalidade dos tributos

O Estado moderno precisa de grandes quantias para cumprir seus objetivos, tanto para manter sua própria estrutura quanto para promover o bem comum. Esses recursos podem vir de bens, empresas estatais, empréstimos, multas, emissão de moeda ou, principalmente, da tributação. Essa obtenção de recursos ocorre por meio da atividade financeira do Estado (JARDIM, 2013).

A tributação é a principal fonte de recursos financeiros do Estado moderno, e compreende os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as demais contribuições e os empréstimos compulsórios. Além disso, trata-se de um instrumento necessário para obtenção de fundos estatais para a consecução da finalidade do Estado.

O Código Tributário Nacional, no artigo 3.º, define tributo como:

[...] 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 (Brasil, 1966, Título I, artigo 3.º).

Logo, é marcado pela compulsoriedade, por dever ser pago em dinheiro, pela ausência do caráter punitivo, pela legalidade e pela cobrança mediante atividade plenamente vinculada, ou seja, a atividade de arrecadação deve seguir exatamente a previsão legal (Caliendo, 2022).

Assim, fica claro que o tributo é um instrumento essencial para a atividade financeira do Estado, pois garante a manutenção da administração pública e permite que o Estado alcance seus objetivos e cumpra sua função.

2.2.2 Classificação das espécies tributárias: uma breve análise das teorias predominantes

A classificação das espécies tributárias é um tema que gera divergência entre os juristas. No entanto, duas teorias costumam dividir a atenção dos estudiosos: a teoria tricotômica e a teoria quártupla/pentapartida/quintipartida (Caparroz, 2023).

A tripartição das espécies tributárias surgiu na escola tributária da PUC/SP e é defendida por estudiosos como Geraldo Ataliba, Roque Carrazza e Paulo de Barros Carvalho, encontrando arrimo no artigo 5.º do Código Tributário Nacional, que dispõe: “Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”.

Por sua vez, a teoria quántupla/pentapartida/quintipartida, à qual nos filiaremos no presente trabalho, é defendida por estudiosos como Ives Gandra e Hugo de Brito Machado. Essa teoria sustenta que, além de impostos, taxas e contribuições de melhoria, existem os empréstimos compulsórios e as contribuições (por vezes, chamadas de contribuições especiais, no intuito de diferenciá-las das contribuições de melhoria) (Caparroz, 2023). Essa é, inclusive, a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal, como se verifica no voto do Ministro Moreira Alves, no Recurso Extraordinário n.º 146.733-9/SP, em 29/06/1992.

Nesse sentido, as espécies tributárias que compõem a teoria quántupla, juntamente com a sua previsão constitucional e infraconstitucional, estão dispostas no Quadro 1:

Quadro 1 - Espécies Tributárias e suas Previsões Constitucional e Infraconstitucional a partir da Teoria Pentapartida

Espécie tributária	Previsão constitucional	Previsão infraconstitucional
Impostos	Artigo 145, inciso I, da Constituição Federal de 1.988	Lei n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional)
Taxas	Artigo 145, inciso II, da Constituição Federal de 1.988	Lei n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional)
Contribuições de Melhoria	Artigo 145, inciso III, da Constituição Federal de 1.988	Lei n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional)
Empréstimos Compulsórios	Artigo 148 da Constituição Federal de 1.988	Lei n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional)
Contribuições Especiais	Artigo 149 da Constituição Federal de 1.988	Outras leis específicas.

Fonte: elaborado pelo autor.

2.2.3 Impostos

Previstos no artigo 145, inciso I, da Constituição Federal e no artigo 16 do Código Tributário Nacional, e de competência repartida entre os entes federados, os impostos são

tributos cuja finalidade principal é prover recursos necessários para o funcionamento do Estado, desde a manutenção da Administração Pública até o financiamento de políticas públicas. Dessa forma, os impostos, principal instrumento para a arrecadação de receita pública, são uma espécie de tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público (Carvalho, 2005), cuja competência legislativa é repartida entre os entes federados.

2.2.4 Taxas

Previstas no artigo 145, inciso II, da Constituição Federal, e no artigo 77 do Código Tributário Nacional, as taxas destacam-se como uma espécie tributária que pode ser instituída por qualquer ente federado, no âmbito de sua respectiva atribuição. A cobrança das taxas pode ocorrer em duas situações distintas: no exercício de fiscalização – taxa de polícia –; ou em razão do oferecimento ou da prestação de um serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição – taxa de serviço –.

2.2.5 Contribuições de melhoria

As contribuições de melhoria são tributos de competência comum, previstos no artigo 145, inciso III, da Constituição Federal, no artigo 81 do Código Tributário Nacional e no Decreto-lei n.º 195 de 1967. Esse tributo é instituído para o custeio de obras públicas que resultem em valorização imobiliária. Dessa forma, inexistindo valorização imobiliária, não há como cobrar a contribuição de melhoria (Martins, 2019).

2.2.6 Empréstimo compulsório

O empréstimo compulsório é uma modalidade de tributo prevista no artigo 148 da Constituição Federal e no artigo 15 do Código Tributário Nacional. Ele pode ser instituído exclusivamente pela União, através de lei complementar e em duas hipóteses: (a) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade, pública, de guerra externa ou de sua iminência; e (b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Além disso, é um tributo restituível, devendo a lei complementar que o instituir fixar, obrigatoriamente, o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, conforme dispõe o Código Tributário Nacional.

2.2.7 Contribuições especiais

As contribuições especiais compreendem um conjunto de quatro diferentes tipos de contribuições: as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico

– CIDE, as contribuições corporativas e a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública – COSIP (Newman; Spilborghs, 2023).

As contribuições sociais são tributos sob a competência da União, previstos no artigo 149 da Constituição Federal. Contudo, existem contribuições sociais para custeio de regime próprio de previdência social que podem e devem ser cobradas pelos demais entes federados – Estados, Distrito Federal e Municípios -, como prevê o parágrafo único do referido artigo (Newman; Spilborghs, 2023). Além disso, as contribuições sociais têm por escopo o custeio de segmentos pertencentes à ordem social, como a saúde, a assistência social, a previdência social, a educação entre outros.

As contribuições de intervenção no domínio econômico, de competência da União e natureza extrafiscal, são previstas no artigo 174 da Constituição Federal e possuem como motivação constitucional a regulação, intervenção ou financiamento de determinados setores econômicos (Caliendo, 2022).

Previstas no artigo 149 da Constituição Federal, as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, também conhecidas como contribuições corporativas, são tributos destinados ao financiamento de conselhos e à fiscalização de atividade profissionais. Quando destinadas a financiar a estrutura sindical, são denominadas contribuições sindicais. Conquanto sejam de competência da União, sua competência costuma ser delegada a terceiros, que tem, de modo geral, o objetivo de zelar pelo desenvolvimento de uma atividade profissional (Newman; Spilborghs, 2023).

As Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública – COSIP, prevista no artigo 149-A da Constituição Federal, prevê a possibilidade de que os Municípios e o Distrito Federal, conforme as respectivas leis, instituam uma contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

2.3 Federalismo fiscal

2.3.1 Formas de Estado: breves comentários sobre o federalismo

Compreender o federalismo fiscal, face financeira do Pacto Federativo e um dos pilares estruturais dos Estados Federais, não é tarefa simples. Trata-se de um sistema marcado pela interação de conceitos jurídicos-financeiros, tributários, econômicos e políticos.

Antes, é importante compreender que um país pode organizar seu território de diferentes formas: como um Estado Unitário, em que decisões de ordem político-econômica promanam

de um poder centralizado ou como um Estado federativo, em que diferentes esferas da administração pública – federal, estadual, municipal, províncias etc. – são dotadas de certa autonomia e competência para legislar sobre assuntos de seu interesse (Oliveira, 2020).

A opção por uma dessas formas de organização depende das condições específicas de cada país e, por isso, não podem ser consideradas como substituíveis entre si (Oliveira, 2020). As características territoriais, econômicas, culturais, étnicas, entre outras, de cada país, são fatores determinantes nesse processo.

Dessa forma, o sistema federativo se apresenta como uma forma adequada para contextos marcados por pluralidade territorial e diversidades de natureza econômica, étnico-linguística, religiosa, entre outras (Oliveira, 2020), como é o caso do Brasil, que assumiu a forma federada em 1889, com a Proclamação da República (Santana et al., 2012).

Assim, o Estado Federal pode ser conceituado como o modelo de organização estatal fundamentado na Constituição, que envolve a aliança de diversos Estados que renunciam à soberania, mas que preservam, com algumas limitações, as respectivas autonomias políticas e administrativas, vale dizer, tributárias (Denari, 2008).

2.3.2 Federalismo fiscal: uma análise do cenário brasileiro

O Brasil, ao adotar a forma de Estado Federal, qualificando-a como cláusula pétrea estampada no artigo 60, §4.º, inciso I, da Constituição Federal, implementou uma forma de Estado apta a descentralizar o poder político, administrativo e financeiro. Consequentemente, instaurou o federalismo fiscal, como forma de garantir aos entes federados, também chamados “entes subnacionais”, autonomia financeira possibilitando-lhes a arrecadação para a manutenção de suas atribuições constitucionais.

A partir do que ensina Abraham (2025), podemos conceituar o federalismo fiscal, originado no pacto federativo brasileiro, como a distribuição constitucional da partilha de recursos patrimoniais e das competências financeiras e tributárias entre os entes federados. Isso inclui legislar, fiscalizar e cobrar recursos, assim como redistribuir receitas, conferindo a cada ente condições para realizar suas respectivas atribuições públicas, igualmente estabelecidas no texto constitucional.

Desse modo, cada ente federado – União, Estado, Distrito Federal e Municípios - tem um espectro de atuação no tocante à instituição, à arrecadação e à fiscalização tributária por meio do exercício da capacidade tributária ativa e/ou competência tributária, conforme os moldes e contornos previstos na Constituição Federal (Pavão, 2023).

É o que ocorre com os impostos, em que o texto constitucional confere à União poderes para instituir os impostos elencados nos artigos 153 e 154, aos Estados e Distrito Federal os previstos no artigo 155 e aos Municípios os impostos enumerados no artigo 156. Além deles, prevê competências comuns, como os poderes que são conferidos a todos os entes federados para instituir e cobrar taxas e contribuições de melhoria (Conti, 2010), como já exploramos em tópico anterior.

Em virtude da adoção da forma de Estado Federal e do federalismo fiscal, o Sistema Tributário foi revestido de incontestável complexidade. Além da convivência com diversos tributos indiretos – em que o ônus financeiro é transferido do contribuinte para terceiros - o que aumenta sensivelmente a complexidade para as empresas (Formigoni et al., 2022), as empresas devem também recolher os tributos diretos – em que o ônus financeiro é suportado pelo próprio contribuinte – ambos nas três esferas administrativas, o que aumenta significativamente a dificuldade de conformidade fiscal.

Por tais fatores, o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, é um verdadeiro desafio enfrentado pelas empresas. Além de significativo gasto de horas para cumpri-las, nota-se o expressivo valor desembolsado com pessoal, tendo em vista a necessidade de uma equipe robusta e bem qualificada e com a contratação de profissionais técnicos para consultorias, diante da inegável complexidade normativa e insegurança jurídica dela decorrente. Como bem assevera Mankiw:

Os recursos destinados à aplicação da legislação tributária são um tipo de peso morto. O governo só arrecada o montante de impostos pagos; o contribuinte, por sua vez, perde não só esse montante, mas também o tempo e o dinheiro que gasta documentando, calculando e evitando impostos (Mankiw, 2019, p.255).

Além disso, as empresas são obrigadas a investirem altos valores em sistemas de tecnologia e *softwares* para realizarem a gestão tributária e, ainda assim, seja por divergência de entendimento da Administração Tributária ou por algum equívoco, podem ser sujeitas às fiscalizações e suas penalidades, que podem desdobrar-se em contingências.

O grande desafio encontrado pelas empresas na complexidade regulatória, decorrente do federalismo fiscal, é um claro exemplo do conjunto de fatores que contribuem para o “Custo Brasil”. Isso torna o Brasil um cenário oneroso para negócios e menos competitivo. Bernard Appy (2016) aponta que a baixa qualidade do nosso sistema tributário, resultante de sua complexidade excessiva, é um dos motivos que explicam o baixo crescimento da produtividade no Brasil, pois promove uma organização ineficiente da estrutura produtiva e resulta em uma

grande quantidade de trabalho improdutivo. As empresas alocam uma enorme quantidade de recursos apenas para apurar tributos e cumprir as obrigações acessórias da legislação tributária.

3. METODOLOGIA

3.1 Caracterização do estudo e coleta de dados

O presente estudo adota uma abordagem qualitativa e exploratória, com o objetivo de explorar como a complexidade do federalismo fiscal brasileiro impacta o custo de conformidade tributária e as estratégias de gestão fiscal adotadas por empresas de grande porte. O estudo foi realizado em duas fases: uma investigação teórica e uma coleta de dados por meio de entrevistas semiestruturadas.

Na fase de investigação teórica, realizou-se uma análise bibliográfica dos principais conceitos necessários para a compreensão do federalismo fiscal e do sistema tributário brasileiro. Esse levantamento teórico foi essencial para a compreensão da complexidade do contexto tributário brasileiro, além de servir como suporte para a elaboração das hipóteses da pesquisa.

A coleta de dados foi realizada através de entrevistas semiestruturadas com profissionais atuantes na área tributária de empresas de grande porte. O propósito foi analisar as práticas adotadas na gestão fiscal dessas empresas, além de entender os desafios cotidianos decorrentes da complexidade do sistema tributário do Brasil.

A partir da revisão da literatura existente e do objetivo da pesquisa, foram elaboradas três hipóteses, que foram testadas ao longo do estudo: (1) empresas de grande porte no Brasil enfrentam altos custos diretos e indiretos para manter a conformidade tributária devido à complexidade regulatória; (2) a falta de harmonização das normas tributárias entre os entes federativos contribui para o aumento de litígios e insegurança jurídica; e (3) empresas que investem mais em tecnologia e consultoria tributária conseguem mitigar parcialmente os efeitos da complexidade fiscal, mas ainda enfrentam desafios significativos.

As entrevistas foram realizadas com profissionais da área tributária em distintos níveis hierárquicos de três diferentes segmentos empresariais, proporcionando, assim, uma perspectiva ampla das questões discutidas.

3.2 Composição da amostra

A seleção dos profissionais entrevistados teve como principal fator de determinação a experiência e o conhecimento profundo acerca do cenário tributário de empresas de grande

porte. Entre os critérios de escolha, destacou-se a inclusão de profissionais de diferentes níveis hierárquicos, abrangendo analistas, especialistas, coordenador e gerente, até diretor, com o objetivo de proporcionar uma análise mais abrangente das percepções a partir de diferentes perspectivas dentro das empresas acerca dos desafios enfrentados no cenário tributário.

A amostra conta com sete profissionais da área tributária de empresas de grande porte de três segmentos distintos. Parte dos entrevistados atua em uma empresa do setor de gestão de energia e automação, enquanto os demais estão vinculados a uma montadora de automóveis e a uma empresa de auditoria e consultoria tributária. A diversidade de segmentos permite uma análise rica e abrangente dos dados coletados, refletindo os desafios enfrentados por empresas com diferentes objetos impactadas pela complexidade tributária regulatória.

Assim, a amostra foi criteriosamente delimitada, de modo que represente, da maneira mais ampla possível, o impacto econômico do federalismo fiscal brasileiro e o desafio de conformidade tributária dele decorrente para empresas de grande porte.

3.3 Análise dos dados

Para a interpretação das entrevistas semiestruturadas, com o objetivo de um melhor aproveitamento dos dados coletados, foi utilizado o método proposto por Laurence Bardin, por se tratar de uma técnica adequada para a análise de dados qualitativos de forma sistemática e objetiva. Assim, a análise foi dividida em três etapas:

Organização (pré-análise): nesta etapa, realizou-se a transcrição dos áudios, a avaliação de documentos gerados e sua organização, com o objetivo de se familiarizar com o conteúdo e identificar as informações mais relevantes.

Codificação (exploração do material): nesta etapa, delimitou-se as unidades de registro – ideias centrais, frases e palavras - e unidade de contexto – trechos maiores dos discursos que ajudaram a entender o significado das falas -. Assim, foi possível identificar temas recorrentes e convergência de ideias.

Categorização (tratamento dos resultados): nesta fase, houve o tratamento dos dados coletados e sua interpretação à luz do referencial teórico elaborado na primeira fase da pesquisa.

4. RESULTADO E DISCUSSÃO

O presente tópico tem por objetivo descrever e discutir os resultados encontrados por meio da análise dos dados coletados na segunda fase da pesquisa, realizada por meio de

entrevistas semiestruturadas com profissionais experientes da área tributária, à luz do referencial teórico desenvolvido na primeira etapa.

4.1 Percepção sobre o custo de conformidade tributária e principais dificuldades de conformidade relatadas pelos profissionais entrevistados

A maioria dos profissionais entrevistados relataram que as maiores dificuldades estão na interpretação e aplicação das normas tributárias. Destacaram, ainda, que o cumprimento do grande volume de obrigações tributárias, bem como a constante necessidade de atualização, são fatores que contribuem significativamente para essas dificuldades.

Os desafios são inúmeros. A dificuldade para interpretar a legislação tributária já diz por si só. O grande desafio é conseguir aplicar a legislação vigente da forma mais correta possível, porque existem inúmeras brechas que dão muita margem para interpretação e, logicamente, com isso, você pode estar fazendo algum tipo de operação que gere riscos e, no futuro, traga um problema sério para a empresa. Então, o grande desafio é interpretar da melhor maneira possível e aplicar isso no dia a dia, diante do cenário que temos atualmente. (Entrevistado 2 – grifo nosso).

O maior desafio está relacionado à entrega das obrigações acessórias. Temos muitas entregas para cada Estado e, às vezes, até em duplicidade dentro de um mesmo Estado — por exemplo, uma para o Estado e outra para a Receita, com o mesmo teor, mas como obrigações diferentes, ambas com risco de multa. A quantidade de obrigações que temos é gigante. (Entrevistado 4 – grifo nosso).

O Quadro 2, a seguir, consolida as percepções e os desafios enfrentados por cada profissional atuante na área tributária que foi entrevistado a respeito do custo e da complexidade tributária:

Quadro 2 - Percepção sobre o custo de conformidade tributária

Entrevistado	Cargo	Segmento empresarial	Principais dificuldades relatadas	Percepção sobre o custo de conformidade tributária
Entrevistado 1	Analista fiscal	Montadora de automóveis	Acompanhar e interpretar as normas tributárias e cumprir os cronogramas	O Brasil ostenta elevado custo de conformidade tributária
Entrevistado 2	Analista fiscal	Auditoria e consultoria tributária	Compreensão das normas e das alterações constantes	O Brasil tem custo de conformidade tributária superior, devido à grande quantidade de tributos para recolher e às

				obrigações tributárias acessórias
Entrevistado 3	Especialista fiscal	Gestão de energia e automação	Interpretação e aplicação das normas tributárias	Para operar no Brasil, a empresa conta com especialistas locais e uma estrutura robusta
Entrevistado 4	Especialista fiscal	Gestão de energia e automação	Manutenção da conformidade fiscal e observância das alterações	No Brasil, a empresa conta com uma equipe grande; acredita que o custo de conformidade tributária é elevado
Entrevistado 5	Coordenador fiscal	Gestão de energia e automação	Cumprimento das obrigações tributárias acessórias	Acredita que o custo de conformidade tributária é superior em comparação com outros países em que a empresa opera
Entrevistado 6	Gerente de tributos	Gestão de energia e automação	Atualização acerca das alterações das normas tributárias	O Brasil ostenta alto custo de conformidade tributária devido à grande quantidade de obrigações tributárias acessórias
Entrevistado 7	Diretor tributário	Gestão de energia e automação	Atualização, manutenção de conhecimento tributário profundo e implementação/adaptação à tecnologia	O cenário tributário brasileiro, em comparação com outros países, é rotulado como região extremamente complexa, devido à dimensão continental

Fonte: elaborado pelo autor a partir dos dados obtidos nas entrevistas.

Levando-se em consideração as informações coletadas, nota-se que, entre os profissionais atuantes na área, as principais dificuldades envolvem a complexidade característica das normas tributárias, sua interpretação, bem como o alto volume e a diversidade de obrigações tributárias, fatores que decorrem, em grande medida, da dimensão continental do país e de desdobramentos da forma de Estado adotada.

4.2 Principais custos associados às dificuldades apontadas pelos profissionais

Os entrevistados relataram custos relacionados à parametrização de sistemas, à necessidade de contratação frequente de prestadores de serviços e escritórios de advocacia, bem como à manutenção de um grande quadro de colaboradores. Mencionaram, inclusive, a implantação de BPO (*Business Process Outsourcing*), reforçando a necessidade de uma

consultoria externa próxima, além da contratação de sistema de auditoria eletrônica das obrigações tributárias, como medida para minimizar os riscos fiscais.

Para minimizar os riscos fiscais, utilizamos um sistema de auditoria eletrônica das obrigações. Ao final de cada obrigação, ela é submetida a esse auditor, que faz o cruzamento entre os arquivos, os valores e os documentos fiscais emitidos contra a empresa. Ele aponta o que está faltando, o que está sobrando e o que está incorreto. É o que conseguimos fazer para minimizar os riscos, embora ainda ocorram inconsistências que são questionadas. [...] (Entrevistado 4 – grifo nosso).

Sobre a frequência com que a empresa necessita de consultoria externa para resolver questões relacionadas à área fiscal e à aplicação das normas, a maioria dos entrevistados relatou que essa demanda ocorre com frequência.

Frequentemente. A empresa possui alguns funcionários terceirizados, prestadores de serviços, então, com frequência. Além disso, contratamos escritórios de advocacia quando surgem processos — por exemplo, auto de infração — e há necessidade de se deslocar até o Estado. Nesses casos, contratamos um terceiro, mas isso é mais esporádico. (Entrevistado 1 – grifo nosso).

Além disso, os profissionais apontaram que as empresas enfrentam desafios para manter a atualização dos *softwares* de gestão, como os sistemas ERP (*Enterprise Resource Planning*). A dificuldade decorre da multiplicidade de legislação - fator decorrente do federalismo fiscal - e da constante alteração da de legislação tributária. Como resultado, eles relataram a ocorrência de retrabalho e a necessidade de tempo considerável para realizar correções frequentes.

[...] o maior impacto que eu vejo é em relação ao sistema que a gente trabalha. Na maioria das vezes, o nosso ERP não está de acordo com a legislação. Isso impacta muito, porque gera muito retrabalho. Um sistema não parametrizado da forma adequada torna o nosso trabalho muito demorado. São muitas correções, e ele, muitas vezes, não está compatível com as mudanças da legislação. Isso acaba gerando retrabalho e pode acontecer de o imposto não fechar corretamente, com valor incorreto, e isso pode acarretar um custo para a empresa. (Entrevistado 7 – grifo nosso).

4.3 Comparação com resultados do *Doing Business*

Os profissionais entrevistados relataram custos e dificuldades na parametrização de sistemas. Essa dificuldade é justificada no fato de que, apesar de moderno, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) é complexo e demanda alto nível de conhecimento, especialização do usuário e a alimentação de grande quantidade de informação.

Todos os profissionais trabalham em empresas com operações em mais de um estado brasileiro e todos sinalizaram a percepção de que o custo de conformidade no Brasil é superior ao de outros países onde suas respectivas empresas atuam. Eles relataram que não conseguem visualizar nenhum outro país na região – América do Sul - com exigência tão alta em obrigações

tributárias, e que contam com equipes grandes e locais, pois a complexidade tributária impede que a atividade seja deslocada e exercida à distância.

Os dados apresentados pelo *Doing Business*, que apontam para muitas horas necessárias para o cumprimento de obrigações tributárias e alta carga tributária, são corroborados pela experiência prática dos profissionais de empresas de grande porte entrevistados. Além disso, a elevada exigência de obrigações tributárias acessórias, a multiplicidade de tributos e a complexidade da legislação tributária comprometem significativamente a competitividade dessas empresas, influenciando negativamente a tomada de decisões sobre investimentos e evidenciando o chamado “Custo Brasil”.

5. CONCLUSÃO

Este estudo objetivou analisar como o federalismo fiscal brasileiro impacta o custo de conformidade tributária e a percepção de profissionais de empresas de grande porte sobre o tema. Em termos de objetivos específicos, buscou-se compreender a influência federalismo fiscal, na forma como se apresenta no Brasil, sobre a complexidade regulatória e a rotina fiscal dessas empresas.

Para realizar o estudo, partiu-se de uma revisão teórica aprofundada como forma de contextualizar a realidade do cenário tributário brasileiro, contando com uma análise dos Sistema Tributário Brasileiro e os tributos nele existentes. Paralelamente, de forma contextualizada, para uma análise dos dados apresentados pelo estudo *Doing Business*, e, através de entrevistas semiestruturadas, colheram-se os depoimentos de profissionais experientes na área tributária. Essa abordagem combinada permitiu avaliar quão custosa é a conformidade tributária no Brasil e o tempo que ela demanda.

É importante reconhecer que este estudo possui algumas limitações. Por se tratar de uma pesquisa qualitativa, realizada com uma amostra pequena de profissionais de empresas de grande porte, os resultados não têm caráter generalizável para todo o universo empresarial. Ainda que os entrevistados tenham experiência sólida e atuem em diferentes segmentos, os dados obtidos refletem percepções individuais, dentro de contextos específicos.

Além disso, o método escolhido de entrevistas semiestruturadas, permite uma compreensão aprofundada da realidade vivida pelos profissionais, mas não permite a mensuração exata dos custos envolvidos na conformidade tributária. Nesse sentido, seria interessante que futuros estudos sobre o tema fossem realizados com amostras maiores,

envolvendo empresas de outros setores ou regiões, ou até mesmo com uso de metodologias quantitativas, como questionários estruturados.

Também se mostra relevante que outras pesquisas explorem os impactos da Reforma Tributária em andamento, à medida que seu processo de implementação avançar, avaliando se as mudanças propostas de fato simplificam o sistema e reduzem os custos enfrentados pelas empresas. Esses desdobramentos futuros podem contribuir para uma análise mais ampla e aprofundada do tema.

6. REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro – 8. Ed. 2025. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. E-book. p.Capa. ISBN 9788530995706. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530995706/>. Acesso em: 7 dez. 2024.

APPY, Bernard. Tributação e produtividade. O Estado de São Paulo, São Paulo, ano 137, n. 44785, 30 mai. 2016. Economia, p. B2.

BANCO MUNDIAL. 2021. Doing Business Subnacional Brasil 2021. Washington, DC: Banco Mundial. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO. Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>. Acesso em 11 abr. 2024.

BARDIN, Laurence. Análise de conteúdo. Tradução Luís Antero Reto, Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições 70, 2016.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 abr. 2024.

BRASIL. Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm. Acesso em: 20 abr. 2025.

BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 20 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 146.733-9/SP. Pleno. Acórdão. Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei 7689/88. Relator: Min. MOREIRA ALVES. Julgado em 29/06/1992. DJ 06-11- 1992. Acórdão. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>.

BRITTO, Vinícius. IBGE atualiza lista de municípios, distritos e subdistritos municipais do país. Agência de Notícias IBGE, Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/36441-ibge-atualiza-lista-de-municipios-distritos-e-subdistritos-municipais-do-pais>. Acesso em: 08 abr. 2024.

CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário, 4. ed. Rio de Janeiro: SaraivaJur, 2022.

CONTI, José Maurício et al. Federalismo fiscal: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

CAPARROZ, Roberto. Direito Tributário. (Coleção Esquematizado®). 7. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. ISBN 9786553627222. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627222/>. Acesso em: 23 dez. 2024.

DENARI, Zelmo. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO – 9. ed. 2008. Rio de Janeiro: Atlas, 2008. E-book. pág.41. ISBN 9788522467266. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788522467266/>. Acesso em: 29 nov. 2024.

DOING BUSINESS. Paying Taxes. Banco Mundial. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes>. Acesso em: 6 abr. 2025.

FORMIGONI, Henrique et al. Contabilidade de tributos indiretos. São Paulo: Editora Mackenzie, 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). Estudo sobre a quantidade de normas editadas no Brasil desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. São Paulo: IBPT, 2024. Disponível em: <https://ibpt.org.br/estudo-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-2024/>. Acesso em: 20 mar. 2025.

JARDIM, Eduardo Marcial. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2013.

JARDIM, Eduardo Marcial. Dicionário de direito tributário. São Paulo: Noeses, 2021.

MANKIW, N. Gregory. Introdução à economia. São Paulo: Cengage Learning Brasil, 2019. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522127924/>. Acesso em: 22 abr. 2024.

MARTINS, Sergio Pinto. Manual de direito tributário, 18. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020.

PAVÃO, Felipe de Carvalho. As Obrigações Acessórias e o Desenvolvimento das Empresas no Brasil: Um Estudo Conduzido sob os Vieses dos Princípios e Garantias dos Contribuintes no Brasil. Revista Direito Tributário Atual, n. 54, p. 122-146, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2231>. Acesso em: 13 abr. 2024.

SANTANA, José Lima et al. Direito Financeiro. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/>. Acesso em: 13 abr. 2024.

SPILBORGHS, Alessandro; NEWMAN, Eduardo; ESTEFAM, André; BARONOVSKY, Ricardo (coord.). Direito tributário. São Paulo, SP: Rideel, 2023.

TESOURO NACIONAL. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em: 12 dez. 2024.

WORLD BANK. Paying Taxes. 2019. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes>. Acesso em: 05 abr. 2025.