



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E
CONTROLADORIA

ROBERTO CARVALHO PINTO DE MESQUITA

CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO: UM ESTUDO SOBRE A
PERCEPÇÃO DOS GESTORES DE UMA ORGANIZAÇÃO PÚBLICA

FORTALEZA

2013

ROBERTO CARVALHO PINTO DE MESQUITA

**CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO: UM ESTUDO SOBRE A
PERCEPÇÃO DOS GESTORES DE UMA ORGANIZAÇÃO PÚBLICA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração e Controladoria. Área de Concentração: Administração e Controladoria.

Orientadora: Profa. Dra. Maria Naiula Monteiro Pessoa

FORTALEZA

2013

ROBERTO CARVALHO PINTO DE MESQUITA

**CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO: UM ESTUDO SOBRE A
PERCEPÇÃO DOS GESTORES DE UMA ORGANIZAÇÃO PÚBLICA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Administração e Controladoria. Área de concentração: Administração e Controladoria.

Aprovada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

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

Prof. Dr. Raimundo Eduardo S. Fontenele
Universidade de Fortaleza (UNIFOR)

Prof^ª. Dra. Sandra Maria dos Santos
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Dedico este trabalho a Deus, pela vida.

À minha mãe, Socorro, e meu pai, Josias (*in memoriam*), pela dedicação, pelo trabalho e por todos os ensinamentos, uma lição de vida para mim.

À minha esposa, Helena, pela paciência e apoio nos momentos mais difíceis, durante a elaboração desse estudo. Aos meus filhos, João Victor e Thiago André, pela compreensão.

AGRADECIMENTOS

À Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade pela oportunidade de cursar este Mestrado.

À Professora Dra. Sandra Maria dos Santos, pelas sugestões e apontamentos durante a participação na banca de qualificação, bem como pelo apoio.

Ao Professor Dr. Augusto César de Aquino Cabral, pela participação da banca de qualificação, pelas sugestões, incentivo e pelo apoio ao aperfeiçoamento deste trabalho.

Ao Gerente Corporativo de Contabilidade Fiscal dos Correios, Milton Lucas Mendes, e sua equipe, pelo apoio à realização da pesquisa.

Ao Gerente do Centro de Tratamento de Cartas e Encomendas dos Correios do Ceará, Edilton Teixeira Ferreira, pelo apoio recebido durante todo o período de estudos e elaboração desta dissertação.

À Professora Dra. Maria Náíula Monteiro Pessoa, minha orientadora, pelo incentivo, paciência, simplicidade e apoio de forma a que fosse alcançado o melhor resultado deste estudo.

RESUMO

Custos de conformidade à tributação são sacrifícios de recursos necessários para compreender e cumprir todas as formalidades que são exigidas pela legislação tributária. No Brasil, essas formalidades da legislação tributária estão entre as mais complexas e burocratizadas do mundo e isso tem influência direta nos custos das empresas, seja para realizar o pagamento dos tributos em si, seja para atender as exigências da legislação. O tema tem atraído o interesse científico, com o desenvolvimento relativamente recente de pesquisas no mundo, contudo ainda há poucos estudos no Brasil. Este trabalho teve como objetivo geral investigar a percepção dos gestores de uma organização pública de prestação de serviços acerca dos custos de conformidade à tributação. Foram definidos os seguintes objetivos específicos: 1) identificar os principais fatores que geram e aumentam os custos de conformidade à tributação nos Correios; 2) Identificar as áreas onde os custos de conformidade ocorrem com maior intensidade nos Correios; e 3) Identificar as diferenças de percepção dos gestores dos Correios acerca das políticas tributárias, regulamentação tributária e custos de conformidade. Para o alcance dos objetivos, foi desenvolvida pesquisa de natureza exploratória descritiva, aplicada na Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT). Quanto aos meios, foi realizada pesquisa bibliográfica, documental e estudo de campo. Foram consultados documentos como relatórios de gestão, demonstrações contábeis e manuais da ECT. A pesquisa de campo foi realizada por meio da utilização de questionário adaptado de Maia (2007), aplicado a 104 gestores tributários dos Correios, distribuídos em todos os Estados da Federação. Quanto aos resultados, concluiu-se que : a complexidade da legislação, as diversas alterações das normas tributárias e as diversas jurisdições federal, estadual e municipal são os principais aspectos geradores de custos de conformidade à tributação na ECT, segundo a percepção de seus gestores . No que se refere à incorrência dos custos de conformidade, observou-se que as áreas econômico-financeira, a jurídica e a área de pessoal são as de maior incidência. Os resultados evidenciaram que as autoridades aumentam continuamente o ônus tributário, sendo as exigências do setor cada vez mais técnicas. Verificou-se que o excesso de obrigações acessórias prejudica a competitividade da empresa pesquisada. Concluiu-se também que as políticas tributárias precisam ser repensadas no que se referem aos custos de conformidade e que a descentralização fiscal representa alto custo para os contribuintes.

Palavras-Chave: Custos de Conformidade à tributação. Tributos. Sistema Tributário. Custos de Conformidade.

ABSTRACT

Compliance costs of taxation are sacrifices necessary resources to understand and comply with all the formalities required by tax law . In Brazil , these formalities the tax laws are among the most complex and bureaucratic in the world and this has a direct influence on companies' costs , is to make the tax payment itself , is to meet the requirements of the legislation . The topic has attracted scientific interest , with the relatively recent development of research in the world , yet there are few studies in Brazil . This study aimed to investigate the perception of managers of a public service about the costs of compliance to taxation . We defined the following specific objectives : 1) identify key factors that generate and increase compliance costs to tax at the Post Office, 2) identify areas where compliance costs occur with greater intensity in the Post Office, and 3) identify differences managers' perception of Posts about tax policy , tax and regulatory compliance costs. To achieve the goals, we developed an exploratory descriptive research , applied in the Brazilian Post and Telegraph Company (ECT) . As for the means, bibliographical research, documentary and field study. Documents were consulted as management reports, financial statements and books of ECT. The field research was conducted by using a questionnaire adapted from Maia (2007) , applied to 104 managers of tax Postal distributed in all states. As for the results, it was concluded that: the complexity of the legislation , the various changes in tax rules and the various federal jurisdictions , state and municipal generators are the main aspects of the tax compliance costs in ECT, the perception of their managers . With regard to the incurrence of compliance costs, it was observed that the economic and financial areas , the legal and personnel area are the most common. The results showed that the authorities continually increase the tax burden, with industry requirements increasingly technical. It was found that the excess of ancillary obligations undermines the competitiveness of the company studied. It was also concluded that tax policies need to be rethought in which they relate to the costs of compliance and fiscal decentralization is high cost to taxpayers.

Keywords: Compliance Costs taxation. Taxes. Tax system. Compliance costs.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Principais Desdobramentos dos Conceitos Relacionados aos Custos Tributários.....	48
Figura 2 – Organograma da ECT.....	69
Figura 3 – Organograma da Vice-Presidência Econômico-Financeira da ECT – VIEFI....	70

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Relação de objetivos da pesquisa e fontes pesquisadas.....	65
Quadro 2 – Funções dos órgãos vinculados à Vice-Presidência Econômico-Financeira da ECT.....	72
Quadro 3 – Estrutura funcional da Gerência de Contabilidade Fiscal - GCOF.....	74

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Receita Tributária Total – Países participantes da OECD (% do PIB).....	29
Tabela 2 – Arrecadação tributária brasileira por base de incidência e nível de governo em 2011 (em R\$ milhões).....	36
Tabela 3 – Principais Tributos por Base de incidência e Nível de Governo – 2011.....	37
Tabela 4 – Principais tributos em arrecadação bruta, por competência de 2011 (em R\$ milhões).....	37
Tabela 5 – Autores com maior produtividade internacional em Custos de Conformidade à Tributação.....	53
Tabela 6 – Países focos dos principais estudos acerca de custos de conformidade à tributação.....	53
Tabela 7 – Incidência de custos de conformidade e de administração sobre o PIB divulgado no Congresso da IFA realizada em 1988.....	54
Tabela 8 – Percentual de renda tributada por porte da empresa no Reino Unido em % de renda anual tributada.....	55
Tabela 9 – Universo pesquisado nos Correios, por órgão de gestão de tributos.....	64
Tabela 10 – Equipe de Gestão Tributária alcançada pela pesquisa.....	64
Tabela 11 – Estrutura responsável pela gestão tributária na ECT por Unidade da Federação.....	75
Tabela 12 – Abrangência da pesquisa, distribuída por região.....	82
Tabela 13 – Nível de Instrução dos participantes da pesquisa.....	82
Tabela 14 – Tempo de Empresa, Cargo e Função dos participantes da pesquisa.....	83
Tabela 15 – Fontes de complexidade da legislação tributária.....	84
Tabela 16 – Iniciativas da organização para adaptação às alterações da legislação tributária.....	85
Tabela 17 – Fatos Geradores de Custos de Conformidade Tributária relevantes.....	86
Tabela 18 – Áreas que participam de estudos/discussões sobre a conformidade tributária.....	87
Tabela 19 – Áreas que mais incorrem em custos de conformidade tributária.....	88
Tabela 20 – Atividades que mais demandam recursos internos e tempo para atendimento à legislação tributária.....	89
Tabela 21 – Indicações dos recursos externos utilizados na gestão tributária que exigem elevado nível de aplicação de recursos.....	91
Tabela 22 – Percepções quanto à regulamentação tributária e sua relação com os custos de conformidade à tributação.....	92
Tabela 23 – Percepções quanto aos custos de conformidade tributária na organização.....	93
Tabela 24 – Percepções quanto às políticas tributárias e sua relação com custos de conformidade.....	94

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Associação Brasileira de Custos
AC	Administração Central
ANPCONT	Associação Nacional da Pós Graduação em Ciências Contábeis
BDBT	Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações
CEOFI	Central de Operações Financeiras
CEOFI/BSB	Central de Serviços Financeiros de Brasília/DF
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CNS	Confederação Nacional da Saúde
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DCT	Departamento de Correios e Telégrafos
DCUST	Departamento de Custos
DEPEF	Departamentos de Planejamento Econômico e Financeiro
DIGEMP	Departamento de Gestão de Melhorias dos Processos Econômico-Financeiros
DIRF	Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte
DR	Diretorias Regionais
ECT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
EnANPCONT	Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração
ESRC	Conselho de Pesquisa Econômica e Social
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FMI	Fundo Monetário Internacional
GCOF	Gerência Corporativa de Contabilidade Fiscal
GCOP	Gerência Corporativa de Contas a Pagar
GCOS	Gerência Corporativa de Contabilidade Societária
GEFIN	Gerência Econômico-Financeira
GFIP	Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IFA	<i>International Fiscal Association</i>
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre operações financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IR	Imposto de Renda
IRPJ	<i>Imposto de Renda Pessoa Jurídica</i>
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
IVA	Imposto sobre o Valor Adicionado
MANORG	Manual de Organização dos Correios
OECD	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do funcionário Público
PAYE-NIC	Imposto de Renda e Contribuição Nacional para a Seguridade
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
STF	Supremo Tribunal Federal
UPU	União Postal Universal
USP	Universidade de São Paulo
VIEFI	Vice-Presidência Econômico-Financeira

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	Delimitação do tema e contextualização	13
1.2	Justificativa	17
1.3	Problemática	19
1.4	Pressupostos da pesquisa	20
1.5	Objetivos geral e específicos	21
1.6	Aspectos metodológicos	21
1.7	Estrutura geral do trabalho	22
2	SISTEMAS TRIBUTÁRIOS	23
2.1	Fundamentos teóricos do Sistema Tributário	23
2.2	Sistemas tributários internacionais	27
2.3	Sistema Tributário do Brasil	30
2.4	Fundamentos de Gestão Tributária	41
3	CUSTOS DE CONFORMIDADE	44
3.1	Fundamentos de Custos de Conformidade à Tributação	44
3.2	Os estudos internacionais sobre a conformidade tributária	51
3.3	Os estudos nacionais sobre a conformidade tributária	55
4	METODOLOGIA	61
4.1	Tipologia da pesquisa	61
4.2	Coleta de dados	62
4.3	Tratamento e análise dos dados	66
5	ANÁLISE DOS RESULTADOS	68
5.1	A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e suas atribuições tributárias	68
5.1.1	Características da Empresa	68
5.1.2	Custos dos tributos nos Correios	71
5.1.3	Organização da Gestão da Conformidade à Tributação nos Correios	72
5.1.4	Processos de Gestão da Conformidade à Tributação nos Correios	77
5.2	Custos de Conformidade à Tributação na ECT	81
5.2.1	Análise das informações dos respondentes	81
5.2.2	Análise dos aspectos legais e sua relação com os custos de conformidade	83
5.2.3	Análise de participação e geração de custos de conformidade por área, atividades envolvidas e relevância para a Empresa	87
5.2.4	Análise das percepções relativas à regulamentação tributária, custos de conformidade e política tributária nacional	92
6	CONCLUSÃO	96
	REFERÊNCIAS	98
	APÊNDICES	106

1 INTRODUÇÃO

1.1 Delimitação do tema e contextualização

As empresas, em todo o mundo, cumprem periodicamente diversos compromissos, procedimentos e pagamentos decorrentes de responsabilidades fiscais visando atender às exigências impostas pela legislação tributária. Os custos que envolvem todos esses procedimentos adotados pelas empresas para cumprirem às normas tributárias são chamados de Custos de Conformidade à Tributação.

Segundo Bertolucci (2003), os custos de conformidade à tributação ou “*compliance costs of taxation*” são os recursos gastos pelos contribuintes durante o processo de cumprimento de todas as determinações tributárias exigidas pelo Poder Público.

Todos os gastos com contadores, advogados, tributaristas e planejamento financeiro, cujo propósito preponderante seja satisfazer as obrigações tributárias, incluindo entender, calcular e identificar o valor de imposto a ser pago, são custos de conformidade arcados pelos contribuintes.

Bertolucci (2001) enfatiza que o custo de pagar tributos não se restringe apenas ao imposto em si, mas refere-se a todos os aspectos formais e burocráticos que os contribuintes têm de cuidar, por determinação legal, para cumprir com suas obrigações fiscais. Para ele, nos custos de conformidades à tributação, estão incluídas atividades como preenchimento de declarações relativas a impostos, informações ao fisco federal, estadual e municipal, inclusões e exclusões realizadas por determinação das normas tributárias, atendimento a fiscalizações, além de acompanhamento de processos administrativos e judiciais envolvendo tributos.

Incluem-se nesta definição o custo de aquisição de conhecimento, suficiente para satisfazer todas as determinações tributárias, registrar e guardar os recibos e outros documentos necessários para o preenchimento de declarações fiscais; o pagamento de profissionais especializados em tributação e a remuneração de funcionários que tratam de

questões tributárias; custos incidentais como postagem, telefone e viagens para encontrar-se com os consultores ou com a repartição pública tributária (SANDFORD; GODWIN; HARDWICK, 1989).

Os diversos recursos internos e externos aplicados à realização das atividades necessárias ao cumprimento da legislação tributária não tem tido tratamento individualizado pelas empresas. Essas empresas não desenvolvem estudos sobre eles nem os contabilizam separadamente, o que torna esses custos quase invisíveis no processo de gestão interna de tributos. Sobre essa questão, Bertolucci (2003) enfatiza que as organizações não estão preparadas para levantar somente os custos dos recursos voltados ao atendimento de normas tributárias. Para ele, esses custos são percebidos de forma instintiva, pelo tempo envolvido, preocupações ou despesas em que cada um incorre.

Essa realidade se aplica às organizações públicas, o que demonstra que é necessária maior compreensão dos impactos do sistema tributário para essas organizações. Assim, mesmo que uma empresa pública seja desobrigada do pagamento de determinados tributos (BRASIL, 1988), muitas vezes permanecem obrigações como retenção de tributos de fornecedores e posterior recolhimento aos cofres públicos, preenchimento de formulários fiscais, arquivamento por prazos definidos, recebimento de fiscalização, dentre outras atividades que geram custos. Portanto, é necessária a existência de uma equipe interna, com pessoas, materiais, equipamentos e espaço para que se desenvolvam as rotinas de cumprimento das leis fiscais tanto nas organizações privadas como públicas.

Sob esse aspecto, a legislação tributária alcança os entes públicos, na exigência do cumprimento de diversas obrigações acessórias, na manutenção de documentação organizada, nos recolhimentos, no recebimento de auditorias, dentre outros requisitos exigidos pela legislação. Além disso, a administração de questões jurídicas é complexa, tendo em vista os entendimentos diversos quanto à incidência de fato gerador de tributo em função da mercadoria, produto ou serviço comercializado, assim como bases de cálculo, alíquotas, prazos, dentre outros.

Os processos que visam atender aos padrões tributários se tornam complexos e demandam mais recursos conforme o porte e o alcance das operações da organização nos diversos Estados e municípios brasileiros. Oliveira *et al.* (2003) destacam que, dependendo do

porte e da complexidade das atividades de uma empresa, há certas situações em que são altos os gastos e investimentos em profissionais especializados em tributos, funcionários administrativos, sistema de informática, espaço físico etc., o que, em muitas circunstâncias, representam parcelas relevantes de sacrifícios dos recursos econômicos e financeiros das corporações, somente para atender a todas as obrigações acessórias impostas pelas diversas legislações tributárias.

Na nova face econômica global, a necessidade de se controlar gastos passou a ser condição essencial, imprescindível para que uma organização se mantenha competitiva no mercado, e possa crescer. Nesse contexto, verifica-se que os custos tributários brasileiros acabam impactando fortemente nos preços dos produtos e na competitividade de uma empresa, o que afeta o seu resultado econômico-financeiro. Torna-se necessária uma gestão mais especializada e eficaz da gestão tributária, ou seja, do cumprimento das obrigações não só de pagar, mas de fazer e cumprir requisitos tributários para se pensar em maximização de resultados e obtenção de sucesso em um empreendimento.

Estudo divulgado em março deste ano, pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP, 2013), revelou que a carga tributária brasileira torna nosso produto 34,2% mais caro em relação aos principais países que exportam para o Brasil. O universo pesquisado representa 76% das importações de industrializados e levou em consideração dados de 2012 e observou os 15 países que mais fornecem manufaturados ao país. O estudo mediu ainda o impacto da burocracia necessária para acompanhar as mudanças tributárias e o excesso de normas para diversos impostos. Os custos da burocracia brasileira trazem um adicional de 2,9% aos preços dos produtos brasileiros em relação ao dos parceiros e em 3% na comparação com a China.

Outro aspecto a ser entendido como parâmetro para avaliar a complexidade de um sistema tributário é a quantidade de obrigações acessórias imputadas aos contribuintes.

Examinando-se as legislações tributárias das três esferas governamentais, encontram-se dezenas de obrigações que os contribuintes são forçados a cumprir. Cada vez que se modifica alguma norma tributária existente ou que se cria uma nova, as empresas, principalmente as menos estruturadas, passam por momentos de incerteza e tensão, por não saberem se estão procedendo corretamente. Adicionalmente, a questão dos tributos

cumulativos – aqueles que incidem em todas as etapas do processo produtivo – também contribui para aumentar essa complexidade.

Amaral e Olenike (2010) justificam a complexidade da legislação tributária no país em função de quatro aspectos:

- a) a cobrança de cerca de 61 tributos, entre impostos, taxas e contribuições;
- b) a quantidade de normas que regem o sistema tributário: estão em vigor mais de 3.200 normas, ou seja, o contribuinte precisa conhecer esta quantidade de determinações para tentar estar em dia com o fisco;
- c) são 97 obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir para tentar atender ao fisco: declarações, formulários, livros, guias, etc. ;
- d) a cumulatividade dos tributos: multi-incidência sobre a mesma base de cálculo e várias vezes na cadeia produtiva, o chamado “efeito cascata”; o PIS/COFINS que incide sobre o ICMS, que incide sobre o INSS, e assim por diante.

Bertolucci (2003) observa que a competência tributária outorgada pela Constituição aos Estados e Municípios é uma das causas da complexidade do sistema tributário nacional. Cada um dos 27 Estados tem uma legislação própria para regulamentar seus impostos. O problema é ainda maior na esfera municipal, já que a legislação fica multiplicada pelos mais de 5000 municípios brasileiros. Dessa forma, uma empresa de âmbito nacional deverá conhecer inúmeras legislações e acompanhar suas alterações para não ter problemas com o fisco.

De acordo com Bertolucci (2001), no Brasil, até a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, o administrador público tinha pouco ou nenhum compromisso com o equilíbrio fiscal ou com o controle de seu orçamento. Por esse motivo, os problemas de caixa foram constantes em todos os níveis da administração e, com frequência, as soluções adotadas para resolvê-los foram aumentos de impostos, por vezes ilegais, decididos em regime de emergência, sem as devidas cautelas para evitar altos Custos de Conformidade dos contribuintes. O conceito de federação e a multiplicidade de normas estaduais e municipais são fatores que agravaram esse panorama.

Para compreender o contexto tributário, o qual tem relação com os custos de conformidade tributária nas empresas, foi desenvolvida seção no referencial teórico

abordando sistemas tributários e gestão tributária. Tendo em vista situar os estudos de custos de conformidade à tributação no âmbito nacional, foi avaliada a dimensão dos estudos internacionais, bem como os principais autores e referências na produção intelectual relativa ao tema desse estudo.

1.2 Justificativa

A legislação tributária brasileira é uma das mais complexas e burocratizadas do mundo e isso tem influência direta nos custos de gestão das empresas, seja para atender a legislação, seja para evitar o pagamento de mais tributos.

Amaral et al.(2005) contabilizam, desde 05 de outubro de 1988 (data da promulgação da atual Constituição Federal), até 05 de outubro de 2012 (seu 24º aniversário), a edição de 4.615.306 (quatro milhões, seiscentos e quinze mil, trezentas e seis) normas que regem a vida dos cidadãos brasileiros. Isto representa, em média, 526 normas editadas todos os dias ou 788 normas editadas por dia útil. Do total de normas editadas no Brasil, nestes 24 anos, cerca de 6,3% se referem à matéria tributária. São 29.748 normas tributárias federais (10,2% das normas tributárias), 89.461 normas tributárias estaduais (30,8% das normas tributárias) e 171.723 normas tributárias municipais (59,0% das normas tributárias).

A grande quantidade de normas publicadas no Brasil sobre tributação é acompanhada do ônus de pagamento de tributos cada vez maiores, em quantidade e valor.

De acordo a Receita Federal do Brasil (2012), em estudo sobre a carga tributária de 2011, a carga tributária bruta do país subiu neste ano para 35,31% do Produto Interno Bruto (PIB), atingindo 1,46 trilhão de reais. É o maior patamar da série histórica desde 2002. Em 2010, a carga havia fechado em 33,53%.

O aumento da quantidade e gastos com os tributos vem acompanhado de um emaranhado de outras obrigações tributárias como o cumprimento de determinados procedimentos ou ritos que tornam cada vez mais complexa e cara a ação de atender ao fisco brasileiro.

Plutarco *et al.* (2012) destacam que um estudo de percepções, realizado pelo Banco Mundial em 2011, revelou que o Brasil aparece em 127º lugar em um ranking que avalia a facilidade de se fazer negócios em 183 países. O estudo, intitulado “Fazendo Negócios 2011” (IFC, 2011), levaram em consideração fatores que afetam uma empresa durante seu “ciclo de vida”, incluindo abertura, comércio exterior, contratação de funcionários, aquisição de sede, pagamento de impostos e fechamento, entre outros. Outro aspecto se destaca nesse estudo: o Brasil é o país onde os contribuintes gastam mais tempo com o pagamento de tributos. Aqui, uma empresa brasileira de médio porte, que possua aproximadamente 60 funcionários, dispensa aproximadamente 2.600 horas com a apuração de fatos geradores de tributos, com a prestação de informações requisitadas pelo fisco, com o preenchimento de guias e formulários e com o efetivo pagamento dos tributos.

É notório, portanto, que os custos de cumprimento da legislação tributária brasileira são altos. Em parte, isso se deve à existência de três esferas de Governo (federal, estadual/distrital e municipal), que impõem obrigações acessórias distintas, especialmente na tributação do consumo. Essa característica do sistema tributário brasileiro demonstra a necessidade de se desenvolverem estudos relacionados aos custos de conformidade à tributação no Brasil.

Apesar disso, verifica-se que a literatura nacional, relativa a custos de conformidade à tributação, é escassa no que se refere a estudos que tratem quantitativa ou qualitativamente de tais custos. Estudos sobre custos de conformidade à tributação podem, portanto, contribuir não só para a economia de recursos nas organizações como tornar a economia brasileira mais competitiva, pela redução do “custo Brasil”.

Observa-se, no Apêndice E deste trabalho, que nos últimos 12 anos, foram desenvolvidos apenas 6 estudos científicos no Brasil tratando de custos de conformidade à tributação: 1 tese de doutorado e 5 dissertações de mestrado, o que gera uma grande lacuna nas discussões e compreensão das questões relacionadas ao tema, na conscientização dos cidadãos brasileiros, bem como no desenvolvimento de ações das empresas com relação à minimização dos impactos à competitividade organizacional.

Analisando-se a temática dos estudos verifica-se que Bertolucci (2001) é referência nacional em estudos sobre custos de conformidade nacional, tendo desenvolvido

dissertação que trata de estudo panorâmico e quantitativo, identificando o grau de relevância dos custos de conformidade em relação à receita bruta das companhias abertas brasileiras. Em sua tese de doutorado, trata dos custos de administração de tributos federais. Já Cavalcante Filho (2009) desenvolveu estudo relativo à quantificação de custos tributários em uma organização do segmento de construção civil. Souza (2009) desenvolveu estudo semelhante no segmento siderúrgico com 4 empresas. Miyoshi (2011), por outro lado, teve enfoque diferenciado, abordando os riscos de conformidade tributária no Estado de São Paulo. Maia (2007) é o único dos estudos desenvolvidos com enfoque na percepção de gestores de uma organização pública de saneamento acerca dos custos de conformidade tributária. Contudo, a organização pesquisada somente atua em uma capital estadual.

Em decorrência de existirem poucos estudos acerca dos custos de conformidade à tributação no Brasil, há poucas informações sobre a percepção desses custos nas empresas brasileiras, especialmente empresas do setor público que tenham alcance nacional.

A realização de pesquisa exploratória descritiva na ECT permitirá um aprofundamento nos conceitos e na percepção sobre os custos de conformidade à tributação no ambiente de uma grande empresa brasileira, bem como nos principais fatores geradores de custos de conformidade, compreendendo-se também as particularidades de uma organização pública prestadora de serviços. Trata-se de estudo pioneiro desenvolvido em organização pública com operações em todos os Estados brasileiros.

A escolha da organização citada para a desenvolvimento do estudo foi realizada em função do acesso obtido pelo pesquisador aos órgãos de gestão tributária da empresa nas filiais dos Estados da Federação, bem como à equipe da central de gestão tributária da matriz, a qual coordena a ação de todos os Estados.

1.3 Problemática

Bertolucci (2003) destaca que não é uma prática comum aos contribuintes dar aos custos de conformidade à tributação um tratamento sistemático, e que esse fenômeno é mundial. O referido autor enfatiza que as empresas não estão preparadas para levantar somente a parte de custos das várias áreas da empresa que tem recursos voltados ao

atendimento de normas tributárias e que esses custos são percebidos de forma instintiva, pelo tempo envolvido, preocupações ou despesas em que cada um incorre.

O tratamento dos diversos impactos advindos da elevada carga tributária, bem como do complexo sistema tributário brasileiro, exige melhor compreensão e novos estudos sobre o tema. Maia (2009) conclui que há uma percepção intuitiva da existência dos custos de conformidade à tributação na empresa pesquisada, pois não há informações sobre os itens que compõem esses custos, nem mecanismos e dispositivos para apurá-los ou controlá-los. Verificou que os pesquisados reconhecem a importância do assunto e entendem que essa matéria deva figurar na agenda política do País, visando o aperfeiçoamento da legislação tributária brasileira e minimização do ônus imposto ao contribuinte.

A bibliografia desenvolvida no Brasil sobre custos de conformidade à tributação tem enfoque em organizações do setor privado, em sua maioria, não tendo sido identificado estudo em organização que atue em diversos Estados. A partir dessa constatação, identificam-se lacunas de estudo e compreensão, no que se refere à identificação dos impactos dos custos de conformidade nas organizações públicas, o nível de compreensão do tema por parte da organização e percepções sobre meios para minimização desses custos nessas e em outras organizações.

Dessa forma, surge a questão de pesquisa: Qual a percepção dos gestores de uma organização pública de prestação de serviços acerca de custos de conformidade à tributação?

1.4 Pressupostos da pesquisa

Foram definidos, como ponto de partida para o presente estudo, os seguintes pressupostos:

- ✓ Os custos de conformidade têm como principais causas a diversidade dos textos legais, complexidade, instabilidade e diferenciação dos requisitos exigidos pelos diversos entes tributantes;
- ✓ Os custos de conformidade à tributação são incorridos em diversas áreas das empresas, com maior incidência na Área de Controladoria;

- ✓ As políticas tributárias e as mudanças na regulamentação tributária provocam o aumento dos custos de conformidade tributária.

1.5 Objetivos geral e específicos

O objetivo geral deste trabalho é de investigar a percepção dos gestores de uma organização pública de prestação de serviços acerca dos custos de conformidade à tributação.

Definiram-se como objetivos específicos, por meio dos quais se alcançará o objetivo geral:

- ✓ Identificar os principais fatores que geram e aumentam os custos de conformidade à tributação nos Correios;
- ✓ Identificar as áreas onde os custos de conformidade ocorrem com maior intensidade nos Correios;
- ✓ Identificar as diferenças de percepção dos gestores dos Correios acerca das políticas tributárias, regulamentação tributária e custos de conformidade.

1.6 Aspectos metodológicos

A presente pesquisa se classifica como de natureza exploratória descritiva, realizando o estudo, a análise, o registro e a interpretação das percepções de gestores das áreas tributárias da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, através da aplicação de um questionário.

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

1.7 Estrutura geral do trabalho

A estrutura do trabalho está dividida em seis seções. A primeira seção consiste na contextualização do trabalho, apresentando-se a justificativa do estudo, a problemática, os pressupostos e os objetivos da pesquisa, com uma síntese de cada um desses aspectos.

A segunda seção aborda os fundamentos teóricos do sistema tributário, os sistemas tributários internacionais, o sistema tributário no Brasil, além dos fundamentos da gestão tributária.

Na terceira seção estão os assuntos relativos aos custos de conformidade, com destaque para os fundamentos de custos de conformidade à tributação e os estudos internacionais sobre a conformidade à tributação. A seção quatro trata da metodologia da pesquisa, esclarecendo sobre a coleta de informações através da aplicação dos questionários, além do tratamento e análise dos dados.

Na quinta seção, tem-se a análise dos resultados, com informações sobre a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, os custos dos tributos nos Correios, a organização da gestão de conformidade à tributação na empresa, os processos de gestão da conformidade.

A sexta seção é a conclusão do trabalho, onde quais se procura responder o problema da pesquisa, confirmar ou não os pressupostos apresentados e demonstrar o alcance dos objetivos.

2 SISTEMAS TRIBUTÁRIOS

2.1 Fundamentos teóricos do Sistema Tributário

A tributação surgiu como um mecanismo de viabilização do Estado. Machado (2008) afirma que para viver em sociedade o homem necessitou de uma entidade com força superior, e dessa necessidade nasceu o Estado e este, para que alcance seus objetivos, precisa de recursos financeiros.

Riani (2009) afirma que a tributação é um instrumento pelo qual os governos tentam obter recursos coletivamente para satisfazer às necessidades específicas da sociedade que normalmente requerem volumosos montantes de recursos que são impossíveis de serem financiados individualmente.

Contudo, a sociedade deve observar princípios básicos de tributação que sejam viáveis para os indivíduos também.

Adam Smith (1776) propõe 4 princípios de tributação a serem adotados pelo Estado:

1. Os cidadãos de cada Estado devem contribuir para o apoio do governo, tanto quanto possível, na proporção de suas respectivas capacidades, isto é, na proporção da receita que eles respectivamente desfrutarem sob a proteção do Estado;
2. O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar, deve ser certo e não arbitrário. O momento do pagamento, a forma de pagamento, a quantidade a ser paga, devem ser simples e claros para o contribuinte, e qualquer outra pessoa;
3. Cada imposto deveria ser cobrado no tempo, ou na forma, na qual é mais provável que seja conveniente para o contribuinte pagar;
4. Todo imposto deve ser estruturado de forma a tirar e manter fora dos bolsos das pessoas o mínimo possível acima do que ele gera para o erário público do Estado.

Assim, é importante que a tributação atenda a fundamentos de equidade, certeza, conveniência e economia.

O quarto fundamento chama a atenção para o cuidado em que seja demandado o mínimo possível do contribuinte, além do valor que entra nos cofres públicos, ou seja, que o valor cobrado inclua valores de operacionalização do Estado, que onerem o mínimo possível o contribuinte, direta ou indiretamente.

Varsano (1997) afirma que o produto da arrecadação de um tributo nada mais é que uma transferência monetária do setor privado para o setor público. Não considera, portanto, um custo para a sociedade. Isso só acontece, segundo ele, em função das distorções que causa na alocação de recursos da economia e da necessidade, em nível menor, de alocação de recursos produtivos para administrá-lo, bem como, dar cumprimento às obrigações fiscais dos contribuintes. Dessa forma, pelo fato dos tributos induzirem mudanças no comportamento dos agentes econômicos, afetam a alocação de recursos e assim, causam custos à sociedade.

Destaca ainda Varsano (1997) que a tributação se justifica quando o benefício gerado pelo uso público dos recursos arrecadados é superior ao benefício público gerado pela aplicação privada, acrescida do custo criado pela tributação.

Considerando-se a eficiência e equidade como atributos desejáveis em qualquer sistema tributário moderno, mas nem sempre compatíveis entre si, desenvolveram-se princípios da teoria da tributação ótima, em que o governo alcançaria objetivos de redistribuição de renda e arrecadação suficiente para financiar seus gastos ao menor custo possível. Ramsey (1927) foi o primeiro a realizar análise da tributação ótima sobre consumo, tentando identificar a estrutura de alíquotas dos impostos sobre bens que gerasse uma receita ao menor custo.

Paula (2011) observa que tributar o capital redireciona as estratégias de investimento do aplicador, ou seja, a inserção de um imposto na economia tem influência direta nas alterações das escolhas dos agentes econômicos, estimulando a redefinição nas decisões de poupança, consumo, lazer, investimento, produção das firmas, entre outros. Afirma que é importante um mediador público capaz de fazer com que os efeitos alocativos advindos da inserção de impostos na economia afetem minimamente o bem-estar social.

Guimarães (1982) define como um sistema tributário bom, aquele que atenda aos objetivos de política economia, traçados pelos governantes de uma nação, e que atenda aos princípios estabelecidos pela doutrina financeira.

Para Guimarães (1982), um sistema tributário eficiente deve atender a um conjunto de princípios:

- Simplicidade e clareza: se referem às leis tributárias, as quais devem permitir fácil entendimento, sem necessidade de especialização do contribuinte;
- Certeza e comodidade: tratam de dar conhecimento aos contribuintes quanto a prazos certos de pagamento, permitindo sua organização e planejamento de produção, consumo e esforço de trabalho;
- Economia: qualidade de uma administração fiscal em que ela se torna o menos onerosa possível à administração tributária e ao contribuinte;
- Exequibilidade: compatível com a capacidade contributiva dos contribuintes e também com a capacidade administrativa de arrecadação e fiscalização. Para o atendimento desse princípio, deve-se fazer escolhas quanto às fontes tributárias e alíquotas adequadas, bem como a opção por tributos diretos ou indiretos;
- Neutralidade do tributo: capacidade de provocar o mínimo de distorção na alocação de recursos econômicos na produção e no consumo, evitando a perda de eficiência da economia;
- Produtividade e elasticidade do imposto: tratam da capacidade do sistema tributário de, ao menor custo, gerar os recursos necessários à cobertura dos gastos públicos, e acompanhar seu crescimento;
- Justiça do imposto: traduz a busca pela equidade do tributo, ou seja, a distribuição da carga tributária de forma justa;
- Flexibilidade fiscal: capacidade de adaptação dos tributos à evolução da conjuntura econômica, sendo instrumento de política econômica governamental, via alíquotas, base de cálculo, isenções, etc.; e
- Intervenção econômica do imposto: o Estado pode intervir na economia: primeiro, para promover o crescimento de determinados setores; segundo, para promover distribuição de renda; terceiro, para punir determinados produtos, evitando formação de monopólios ou monopsonios.

Paula (2011) destaca o conceito de progressividade para a plena execução das políticas embasadas no princípio da capacidade de pagamento. Entende que para viabilizar a classificação de contribuintes em blocos desiguais, em função da capacidade de pagamento, é necessário definir um critério comum, que operacionaliza a classificação. Na maior parte das economias modernas, afirma que os governos se utilizam de gradação da renda como parâmetro de capacidade de pagamento, por considerarem ser o melhor indicador desse atributo. Dessa forma, definem-se os níveis em que incidem diferentes alíquotas tributárias.

Riani (2009), sob a ótica econômica, categoriza os sistemas de tributação de acordo com o tratamento tributário dado às diversas camadas da sociedade. Classifica-os em:

- Sistema proporcional: sistema em que se aplica a mesma alíquota do tributo para os diferentes níveis de renda;
- Sistema progressivo: aplica maiores percentuais de impostos para as classes de renda mais alta; e
- Sistema regressivo: tributa mais fortemente as camadas mais baixas de renda. Quanto menor o nível de renda, maior é o percentual de imposto a ser pago pelo indivíduo.

Coerente com a categorização indicada por Riani (2009), Oliveira (2011) explica a característica regressiva de um sistema tributário:

O aumento do tributo menos que proporcional ao aumento na renda leva ao que se pode denominar de tributação regressiva, ou seja, a relação entre o tributo pago e a capacidade econômica é decrescente com o aumento na capacidade econômica, já o aumento na contribuição proporcional ao aumento na renda faz com que a relação tributo e capacidade contributiva permaneça constante para qualquer nível de capacidade contributiva: tributação proporcional.

Machado (2008), sob a ótica jurídica, classifica os sistemas tributários em:

- Rígidos: aqueles em que o legislador ordinário de quase nenhuma opção dispõe, visto como a Constituição estabelece o disciplinamento completo, traçando todas as normas essenciais do sistema;
- Flexíveis: o legislador ordinário goza de faculdades amplas, podendo inclusive alterar a própria discriminação de rendas;
- Racionais: sistemas elaborados à luz dos princípios ditados pela ciência das finanças e tendo em vista determinados objetivos políticos; e
- Históricos: resultantes da instituição de tributos sem prévio planejamento. Os tributos são instituídos de forma casuística, sem qualquer preocupação com o todo. O autor comenta que, a rigor, essa categoria não deve ser considerada como sistema, posto que a este conceito não corresponde.

Hicks (1946), em estudo sobre o funcionamento dos tributos em um sistema econômico, identificou a classificação em tributos diretos e indiretos como universalmente conhecida e aceita.

De forma semelhante, quanto à classificação dos tributos, Riani (2009) afirma que a estrutura de arrecadação fiscal é composta por um elenco de fontes de tributação relacionadas às circunstâncias de cada país. Independentemente do grau de utilização, as fontes darão origem a duas categorias de tributos: o direto e o indireto.

Para ele, a diferença básica está na maneira pela qual eles afetam os indivíduos na sociedade. Enquanto o tributo direto incide sobre os rendimentos dos indivíduos, o indireto é cobrado normalmente com base nos bens e serviços que satisfazem a parte de suas necessidades. Dessa forma, o imposto de renda é um exemplo claro de tributo direto, assim como o imposto sobre circulação de mercadorias caracteriza bem o tributo indireto.

Sobre essa classificação, Pohlmann (2005) destaca:

A nível internacional há, por exemplo, uma constante discussão quanto ao balanceamento entre tributos diretos e indiretos. Apesar de predominar nos países desenvolvidos a tributação direta, enquanto nos países menos desenvolvidos a tributação indireta tem um relevo maior, existem fortes correntes no sentido do incremento da participação dos tributos sobre o consumo mesmo nos países mais ricos.

A compreensão das características dos sistemas tributários em alguns países em desenvolvimento, com características semelhantes à brasileira, permite identificar impactos das políticas e da legislação tributária nas famílias e empresas, tornando complexo e oneroso o atendimento às inúmeras exigências tributárias, como veremos na próxima seção.

2.2 Sistemas tributários internacionais

Em estudo desenvolvido para o Congresso Nacional do Brasil, Mendes (2008) avaliou, além do sistema brasileiro, os sistemas tributários de China, Rússia, Índia e México.

Com relação ao sistema mexicano, o citado estudo concluiu que o governo realizou diversas reformas com vistas a aumentar a eficiência, a harmonia com os padrões internacionais, a simplicidade e a equidade. Isso gerou um sistema tributário com receitas insuficientes. A sustentação das receitas se deu pelo crescimento das receitas não tributárias decorrentes da exploração do petróleo, a qual tem participação entre 25 e 35% da receita fiscal total. O México iniciou, em 1980, reforma tributária semelhante às propostas existentes para o Brasil: a criação de um Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA).

Na Índia foi constatado que o sistema tributário é formado por um conjunto de impostos indiretos, com elevado grau de cumulatividade, sendo baixa a participação dos impostos diretos sobre a renda das pessoas e empresas. O universo de contribuintes é muito pequeno, havendo muitas isenções e incentivos fiscais sem justificativa racional. A tributação varia entre setores e regiões conforme os incentivos e isenções. Há elevado nível de evasão e baixa capacidade administrativa das autoridades fazendárias. A Índia não tem contribuições sociais em seu sistema tributário, em razão da deficiente estrutura de assistência social e previdenciária, mesmo com a elevada pobreza existente no país. Na nação indiana existe um

tributo sobre consumo, o IVA, que é de competência estadual, e que apresenta problemas semelhantes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), como evasão, tributação cumulativa, dentre outros.

Quanto ao sistema da Rússia, o estudo demonstrou que, no período de 1999 a 2002, o governo iniciou uma reforma tributária cujos objetivos gerais foram a ampliação da base tributária, a redução das alíquotas, a diminuição dos impactos adversos da tributação sobre as decisões econômicas e uma maior extração de rendas públicas das atividades de exploração de recursos naturais, conforme recomendações do FMI. Do ponto de vista administrativo, a reforma do sistema tributário russo teve foco na mudança de legislação, no entanto, pouco aumentou a capacidade de arrecadação e efetiva aplicação da lei. A estrutura administrativa era pequena frente ao número de empresas privadas. Também não foi dado tratamento diferenciado a pequenas e médias empresas. Não havia métodos de precificação de transações intrafirmas (preços de transferência). Também não houve comprometimento com metas de arrecadação fiscal.

Por fim, na análise do sistema da China, concluiu-se que os chineses iniciaram reformas a partir de 1994, com foco na integração internacional da economia do país. As reformas não se limitaram ao sistema tributário, mas também às relações federativas. Simultaneamente ao alinhamento do sistema ao das economias capitalistas, buscou-se acordo com as províncias, que perderiam poder e receitas devido à centralização da arrecadação. O sistema de despesas era fortemente descentralizado, como é o caso da previdência social, que ficava com as províncias. Isso gerava necessidade de criação de um sistema de transferências intragovernamentais, juntamente com a reforma. A reforma, por fim, gerou um sistema que atribuiu tributos típicos de governo central às províncias, como é o caso do imposto de renda. Essa alocação de competências gera problemas quanto à eficiência do sistema tributário, como multiplicidade de legislações, guerra fiscal e alto custo de cumprimento das obrigações tributárias por empresas com filiais em diferentes províncias.

A preocupação desses países em modernizar o sistema tributário é uma preocupação mundial, assim também como controlar o nível de tributação que impacta na renda das populações e no produto interno.

O último estudo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OECD, 2011), envolvendo 34 países membros, dentre eles 3 das 4 maiores economias do mundo (EUA, Japão e Alemanha), mostrou que 17 países tinham carga tributária, em 2011, variando entre 21,4 e 48,1%. A carga tributária média dos 34 países foi de 35,24%, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Receita Tributária Total – Países participantes da OECD (% do PIB)

País	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Austrália	30,3	30	29,6	29,7	27,1	25,8	25,6	..
Alemanha	35	35	35,7	36,1	36,5	37,3	36,1	37,1
Áustria	43	42,1	41,5	41,8	42,8	42,5	42	42,1
Bélgica	44,4	44,5	44,1	43,6	43,9	43,1	43,5	44
Canadá	33,3	33,2	33,4	33,1	32,3	32,1	31	31
Chile	19,1	20,7	22	22,8	21,4	17,1	19,6	21,4
Coréia do Sul	23,3	24	25	26,5	26,5	25,5	25,1	25,9
Dinamarca	49	50,8	49,6	48,9	47,8	47,7	47,6	48,1
Eslováquia	31,7	31,5	29,4	29,5	29,5	29,1	28,3	28,8
Eslovênia	38,1	38,6	38,3	37,7	37,1	37,1	37,5	36,8
Espanha	34,9	36	36,9	37,3	33,1	30,9	32,3	31,6
Estados Unidos	25,7	27,1	27,9	27,9	26,3	24,2	24,8	25,1
Estônia	30,6	30,6	30,7	31,4	31,7	35,7	34,2	32,8
Finlândia	43,5	43,9	43,8	43	42,9	42,8	42,5	43,4
França	43,6	44,1	44,4	43,7	43,5	42,5	42,9	44,2
Grécia	31,5	32,1	31,6	32,5	32,1	30,4	30,9	31,2
Holanda	37,2	38,4	39,1	38,7	39,3	38,2	38,7	..
Hungria	37,7	37,3	37,3	40,3	40,1	39,9	37,9	35,7
Irlanda	29,6	30,1	31,5	30,9	29,1	27,7	27,6	..
Islândia	37,9	40,7	41,5	40,6	36,7	33,9	35,2	36
Israel	35,5	35,6	36	36,3	33,8	31,4	32,4	32,6
Itália	40,8	40,6	42,1	43,2	43	43	42,9	42,9
Japão	26,1	27,3	28,1	28,5	28,5	27	27,6	..
Luxemburgo	37,3	37,6	35,9	35,6	35,5	37,7	37,1	37,1
México	17,1	18,1	18,2	17,7	20,9	17,4	18,8	..
Noruega	43,1	43,2	43,5	42,9	42,1	42,4	42,9	43,2
Nova Zelândia	34,8	36,6	36	34,7	33,8	31,6	31,5	31,7
Polônia	31,7	33	34	34,8	34,2	31,7	31,7	..
Portugal	30,3	31,1	31,8	32,4	32,5	30,7	31,3	..
Reino Unido	34,9	35,4	36,3	35,8	35,8	34,2	34,9	35,5
República Checa	36,3	36,1	35,6	35,9	35	33,9	34,2	35,3
Suécia	48,1	48,9	48,3	47,4	46,4	46,6	45,5	44,5
Suíça	27,8	28,1	27,9	27,7	28,1	28,7	28,1	28,5
Turquia	24,1	24,3	24,5	24,1	24,2	24,6	25,7	25
OECD-Total	34,3	34,9	35	35,1	34,5	33,7	33,8	..

Fonte: OECD (2011)

No estudo da OECD, destaca-se a carga tributária da Dinamarca, entre os países membros da OCDE, com 48,1% do PIB, ou seja, quase metade de toda a riqueza do país é

direcionada ao pagamento de tributos. De outro lado, a carga tributária do Chile é a menor, dentre os Estados membros, com 21,4% do PIB. Trata-se de arrecadações tributárias que chegam a quase metade de todo o produto econômico interno de uma nação, o que tem efeitos diretos na vida das pessoas e no futuro dos países.

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

2.3 Sistema Tributário do Brasil

No Brasil, o sistema tributário é regido a partir da Constituição Federal de 1988, que define princípios básicos e normas vigentes no país.

Machado (2008) destaca os princípios que, em razão da universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos aos mais importantes. São eles:

- **Legalidade:** previsto na Constituição Federal de 2008 (CF/88), no artigo 150, inc. I. Prevê que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser por meio de lei;
- **Anterioridade:** este princípio é previsto na CF/88, art. 150, inciso III, alínea “b”, onde se estabelece que seja vedada a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”;
- **Igualdade:** trata-se da projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Assim, é dada a garantia de que haja tratamento uniforme de todos que estejam em condições semelhantes pela entidade tributante;
- **Competência:** obriga às entidades tributantes a restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada;

- **Capacidade contributiva:** prevê o art. 145, §1º que os tributos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte;
- **Vedação do confisco:** é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco; e
- **Liberdade de tráfego:** veda às entidades tributantes o estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. Ou seja, proíbe a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal.

Na visão de Sabbag (2009) a Constituição Federal outorga competência tributária às pessoas jurídicas de direito público interno, estabelece limitações ao poder de tributar e delimita a repartição das receitas tributárias.

A Constituição Federal limita o poder de tributar nos artigos de 150 a 152. No artigo 150, estabelece limites aos entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para:

- I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
- II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
- III - cobrar tributos:
 - a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
 - b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
 - c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;
- IV - utilizar tributo com efeito de confisco;
- V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvado a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;
- VI - instituir impostos sobre:
 - a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
 - b) templos de qualquer culto;
 - c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
 - d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

O inciso VI alínea “a” do artigo 150 explicita as condições de aplicação do princípio da imunidade recíproca entre os entes públicos federativos, o que abrange as Empresas Públicas.

Conforme prevê o Decreto-Lei nº 200/67 (BRASIL, 1967), as empresas públicas são pessoas jurídicas de direito privado, criadas por lei, e que desenvolvem atividade de interesse público, sendo sua direção, patrimônio e resultados econômicos de controle e responsabilidade únicos do poder público. Em função de sua natureza jurídica, as empresas públicas têm vantagens tributárias decorrentes da Constituição Federal, denominadas imunidades tributárias recíprocas.

A imunidade é definida por Machado (2008) como o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. Afirma que o que é imune não pode ser tributado.

Sobre a imunidade, afirma Scaff (1998) que caracteriza-se como uma desoneração tributária constitucionalmente qualificada. A imunidade diz respeito à estrutura social e econômica de um país. A Constituição Federal de 1988 estabelece algumas atividades que não poderão ser objeto de imposição tributária. Esta delimitação pode abranger a todos ou apenas a alguns tributos – como os impostos. Nada há que impeça, contudo, que o constituinte eleja várias espécies tributárias ou apenas uma; ou mesmo apenas um único imposto; ou ainda um único fato econômico a ser desonerado, abrangendo vários impostos.

Sabbag (2009) observa que a imunidade intergovernamental recíproca é a mais antiga exoneração tributária, tendo surgido com a 1ª Constituição Republicana, em 1891. Posteriormente, todas as Constituições Federais trouxeram a disposição em seus textos. Destaca que essa norma constitucional visa assegurar e confirmar o equilíbrio federativo ou federalismo de equilíbrio (ou de cooperação), chamado de “lealdade mútua federal”, pelos alemães. O princípio federativo indica que existe mais de uma esfera de poder dentro do mesmo território, dele decorrendo a indissolubilidade do pacto federativo.

Caracteriza Machado (2008) o instituto da imunidade recíproca e dá seus limites:

As entidades políticas integrantes da Federação não podem fazer incidir impostos umas sobre as outras. Estão protegidos pela imunidade o patrimônio, a renda e os serviços dessas entidades, e de suas autarquias. A imunidade, entretanto, não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem

exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Há ainda polêmicas sobre a extensão da imunidade recíproca, que são destacadas por Sabbag (2009):

- a) há uma condição prevista na parte final do §2º do artigo 150 da Constituição Federal, o que torna a exoneração condicionada, e não “absoluta”: a entidade autárquica ou fundacional, para fruir a imunidade, deve cumprir a finalidade essencial ou alguma que decorra da própria finalidade essencial. Tão condição não veio assinalada na alínea a, o que dá ao parágrafo menor abrangência do que a referida alínea. Dessa forma, é possível afirmar-se, pelo menos em tese, que deve incidir o IPTU sobre prédio, pertencente à autarquia federal, não utilizado para a consecução dos precípuos objetivos autárquicos;
- b) as empresa públicas e as sociedades de economia mista serão, por natural exclusão, alvos de impostos.

Portanto, verificam-se questões polêmicas, que afetam as organizações públicas e podem contribuir para aumentos nos custos relativos a ações judiciais envolvendo esses aspectos.

A relação existente entre o contribuinte e o fisco é uma relação jurídica de natureza obrigacional. A lei descreverá um fato, atribuindo a ele a capacidade de gerar uma relação entre alguém e o Estado.

Machado (2008) caracterizou o fato citado como fato gerador, ou fato imponible, criando a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). Assim surge a obrigação tributária, que se classifica em principal ou acessória.

O Código tributário nacional (BRASIL, 1966) em seu artigo 113 estabelece que uma obrigação tributária possa ser principal ou acessória; sendo a obrigação principal aquela que surge com a ocorrência de um fato gerador que objetiva pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, extinguindo-se juntamente com o crédito dela decorrente. Já a obrigação acessória é consequência da legislação tributária e tem por objeto as prestações,

positivas ou negativas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. A obrigação acessória se converte em principal, em caso de não ser atendida.

Machado (2008) ainda comenta que o objeto da obrigação tributária principal é de natureza patrimonial, ou seja, sempre uma quantia em dinheiro. Trata-se de uma obrigação de dar dinheiro, cumprindo dever jurídico. Com relação à obrigação acessória, já afirma ter sempre natureza não patrimonial, no direito privado, denominado de obrigação de fazer ou de não fazer. Exemplifica como obrigação acessória: emitir uma nota fiscal, escriturar um livro, inscrever-se no cadastro de contribuintes, não receber mercadorias desacompanhadas da documentação legalmente exigida, e admitir o exame de livros e documentos pelos fiscais, ou seja, tolerar a verificação de documentação, pelos auditores.

A Constituição Federal, por ser a lei maior, estabelece o ponto de partida para o sistema tributário brasileiro que, por sua vez, é construído a partir de um conjunto de normas aplicáveis a diversos tributos, tornando a administração tributária estatal difícil e gerando custos de administração interna nas empresas.

O conceito de tributo no Brasil está previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN, Lei nº 5.172/66) 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.

A Constituição Federal de 1988 definiu como competentes para instituir tributos a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e em seu art. 145, estabelece três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Sabbag (2009) define as espécies em cinco:

Nas décadas de 80 e 90, sobrevieram os empréstimos compulsórios e as contribuições, respectivamente. Nesse diapasão, fez-se mister cotejar taxa exações com o art. 3º do CTN, definidor de tributo, inferindo-se que se tratava de nítidas prestações pecuniárias, compulsórias, diversas de multa, instituídas por meio de lei e cobradas por meio de lançamento. *Ipsa facto*, tributos eram. Daí o surgimento da teoria pentapartida, que hoje predomina na doutrina e no STF. O indigitado critério da pentapartição prestigia os tributos finalísticos – os empréstimos compulsórios e as contribuições -, isto é, exações em que a denominação e a destinação são destacadas pela própria Constituição Federal para definir o gravame.

Dessa forma, Sabbag (2009) apresenta as espécies de tributos:

- **Imposto:** é um tributo cuja obrigação tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio;
- **Taxa:** é um tributo imediatamente vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, e não à ação particular. O fato gerador da taxa é o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (CTN, Art. 79);
- **Contribuição de melhoria:** trata-se de um tributo vinculado, cujo fato gerador é a valorização do imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública;
- **Empréstimo compulsório:** descrito por Cavalcante Filho (2009) como o tributo criado somente pela União para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou no caso de investimento público urgente e de interesse nacional;
- **Contribuições:** a Constituição Federal em seu Art. 149 (CF/88) como competência da União a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação. Cavalcante Filho (2009) observa que somente a União pode instituir as contribuições sociais, as contribuições interventivas e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

Apesar do número reduzido de espécies tributárias, há uma multiplicidade de tributos no Brasil. Em estudo elaborado para a Confederação Nacional da Saúde (CNS), Amaral e Olenike (2010) comentam sobre a variedade de leis tributárias no Brasil e afirmam que identificaram:

- a) 61 tributos cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições;
- b) Aproximadamente 300 normas editadas todos os anos – leis complementares, leis ordinárias, decretos, portarias, instruções, etc. – ou 55.767 artigos, 33.374 parágrafos, 23.497 incisos e 9.956 alíneas. Estão em vigor mais de 3.200 normas;

c) cerca das 97 obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir para tentar estar em dia com o fisco: declarações, formulários, livros, guias, etc.

Se forem considerados os valores arrecadados por bases de incidência e nível de governo, verifica-se a distribuição de arrecadação demonstrada na Tabela 2.

Tabela 2 - Arrecadação tributária brasileira por base de incidência e nível de governo em 2011 (em R\$ milhões)

CÓDIGO	TIPO DE BASE	NÍVEL DE GOVERNO			TOTAL
		Federal	Estadual	Municipal	
0000	Total da Receita Tributária	1.024.710,68	357.506,71	80.734,57	1.462.951,95
1000	Tributos sobre a Renda	278.321,37	n/a	n/a	278.321,37
1100	Pessoa Física	107.652,80	n/a	n/a	107.652,80
1200	Pessoa Jurídica	114.371,46	n/a	n/a	114.371,46
1900	Retenções não Alocáveis	56.297,10	n/a	n/a	56.297,10
2000	Tributos sobre a Folha de Salários	356.500,58	14.325,33	6.023,22	376.849,13
2100	Previdência Social	245.446,85	14.325,33	6.023,22	265.795,40
2110	Empregador	152.131,72	9.242,15	3.885,95	165.259,82
2120	Empregado	79.163,14	5.083,18	2.137,27	86.383,59
2130	Autônomo	8.666,24	n/a	n/a	8.666,24
2190	Outros	5.485,75	n/a	n/a	5.485,75
2200	Seguro Desemprego	74.978,80	n/a	n/a	74.978,80
2900	Outros	36.074,93	n/a	n/a	36.074,93
3000	Tributos sobre a Propriedade	568,01	26.872,77	26.703,08	54.143,86
3100	Propriedade Imobiliária	568,01	n/a	19.334,03	19.902,04
3200	Propriedade de Veículos Automotores	0,00	24.107,02	n/a	24.107,02
3300	Transferências Patrimoniais	0,00	2.765,75	7.369,04	10.134,80
4000	Tributos sobre Bens e Serviços	355.781,70	316.308,60	48.0008,27	720.098,58
4100	Gerais	286.929,94	144.647,95	38.515,82	470.093,71
4110	Não Cumulativos	162.724,09	144.647,95	n/a	307.372,04
4120	Cumulativos	124.205,85	0,00	38.515,82	162.721,66
4200	Seletivos	22.480,63	152.650,75	n/a	175.131,38
4210	Automóveis	6.966,80	31.069,81	n/a	38.036,61
4220	Bebidas	2.915,37	11.425,29	n/a	14.340,66
4230	Combustíveis	8.950,28	46.975,15	n/a	55.925,42
4240	Energia Elétrica	0,00	27.382,79	n/a	27.382,79
4250	Tabaco	3.648,19	3.380,69	n/a	7.028,88
4260	Telecomunicações	0,00	32.417,04	n/a	32.417,04
4300	Comércio exterior	26.758,80	0,00	n/a	26.758,80
4400	Taxas – Prest. Serviços e Poder Polícia	5.666,85	19.009,90	9.492,46	34.169,21
4500	Contribuições Econômicas	13.945,47	0,00	0,00	13.945,47
5000	Tributos sobre Transações Financeiras	32.077,10	n/a	n/a	32.077,10
5100	Tributos sobre Débitos e Créditos Bancários	78,87	n/a	n/a	78,87
5200	Outros	31.998,23	n/a	n/a	31.998,23
9000	Outros Tributos	1.461,92	0,00	0,00	1.461,92

Fonte: Receita Federal do Brasil (2011)

A partir dessa quantidade de tributos existente no Brasil, a arrecadação também se eleva em todas as espécies tributárias e bases de cálculo. Em estudo divulgado em 2012, pela Receita Federal, a Carga Tributária de 2011 alcançou R\$1,462 bilhão, representando 35,31%

do PIB, um pouco acima dos 33,53% de 2010, conforme a Tabela 3. Essa participação é bastante próxima da média dos países membros da OECD de 2011.

Tabela 3 – Principais Tributos por Base de incidência e Nível de Governo – 2011

Tipo de Base	2010			2011		
	R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
Receita Tributária Total	1.264.148,52	33,53%	100,00%	1.462.951,95	35,31%	100,00%
Sobre a Renda	229.878,74	6,10%	18,18%	278.321,37	6,72%	19,02%
Sobre a Folha de Salários	330.456,24	8,77%	26,14%	376.849,13	9,10%	25,76%
Sobre a Propriedade	47.433,83	1,26%	3,75%	54.143,86	1,31%	3,70%
Sobre Bens e Serviços	628.669,30	16,68%	49,73%	720.098,58	17,38%	49,22%
Sobre Transações Financeiras	26.553,03	0,70%	2,10%	32.077,10	0,77%	2,19%
Outros Tributos	1.157,38	0,03%	0,09%	1.461,92	0,04%	0,10%

Fonte: Receita Federal do Brasil (2012)

A grande maioria da arrecadação tributária, cerca de 97%, nos 3 níveis de governo, se refere a poucos tributos, mas que tem legislação diferenciada por município e legislação complexa e extensa. Considerando-se a carga tributária brasileira de 2011 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012), os tributos de maior representatividade de arrecadação são distribuídos conforme a tabela 4.

Tabela 4 – Principais tributos em arrecadação bruta, por competência de 2011 (em R\$ milhões)

TRIBUTO	COMPETÊNCIA	ARRECADAÇÃO 2011	%
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações – ICMS	Estadual	297.298,70	21,40%
Imposto de Renda – IR	Federal	255.333,99	18,38%
Contribuição para a Previdência Social - INSS *	Federal	246.031,38	17,71%
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS **	Federal	164.814,53	11,86%
Contribuição para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS ***	Federal	74.978,80	5,40%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	Federal	58.594,31	4,22%
Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP	Federal	42.839,88	3,08%
Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI	Federal	41.207,50	2,97%
Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS	Municipal	38.515,82	2,77%
Imposto sobre Operações Financeiras – IOF	Federal	31.998,23	2,30%
Impostos sobre o Comércio Exterior	Federal	26.758,80	1,93%
Imposto sobre Propr. Veículos Automotores - IPVA	Estadual	24.107,02	1,74%
Contrib. Seg. Soc. Serv idor Público – CPSS	Federal	22.609,92	1,63%
IPTU	Municipal	19.334,03	1,39%
Subtotal		1.344.422,91	96,78%
Total da Receita Tributária		1.462.951,95	100,00%

Nota: * Exclui Transferências a terceiros (Sistema "S" e Salário-Educação) / ** Inclui remanescente de FINSOCIAL / *** Inclui as contribuições devidas ao trabalhador e por demissão sem justa causa.

Fonte: Adaptado da Receita Federal do Brasil (2012)

Com a complexidade da legislação tributária brasileira, o trabalho de gestão interna nas empresas visando ao cumprimento de todas as demandas emanadas do ente tributante, bem como a adaptação às mudanças diárias da legislação, faz com que as organizações tenham a necessidade de ampliar fortemente seus custos com a manutenção de equipes de especialistas em tributação, contratação de consultorias na área tributária, treinamento de equipes e gestores, aquisição, implantação e manutenção de softwares especializados, manutenção de arquivos, e muitas outras obrigações acessórias. Esses gastos são classificados como **custos de conformidade à tributação** e serão discutidos na seção 3.

Estudos mais recentes, contudo, têm chamado a atenção para o tema tributação. Mendes (2008), em estudo realizado pelo Senado Federal, enfatiza os pontos principais das discussões em torno do sistema tributário brasileiro:

O Governo Federal tem sido pressionado a reduzir sua carga tributária, bem como a cumulatividade da tributação. Desde 2004, este tem feito várias desonerações, sempre preferindo o caminho pouco recomendado de criar incentivos setoriais. Essa seleção de beneficiários de concessões fiscais contraria as diretrizes gerais de um bom sistema tributário, que recomendam que se use o mínimo possível esse tipo de instrumento, em nome da simplificação do sistema, da não abertura de brechas para evasão e da não distorção dos incentivos de mercado.

Bertolucci (2006) comenta que a pesquisa dos custos da Administração Tributária da União, no Brasil, apresenta um panorama totalmente diferente das autoridades tributárias dos países desenvolvidos. Nesses países, os sites das Administrações Tributárias apresentam relatórios anuais com os balanços patrimoniais, custos de operação, relatórios de auditoria, definição de políticas de atendimento ao contribuinte, departamentos responsáveis pelo acompanhamento dos custos de conformidade com o objetivo de reduzi-los, e programas de longo prazo das atividades e investimentos. No estudo de caso desenvolvido por Bertolucci, a pesquisa teve início em setembro de 2002 e os contatos com os vários representantes do Poder Público se repetiram até junho de 2005. Com raras exceções, a informação desejada não estava disponível. Em uma ocasião, a informação existia, mas havia ordens superiores para não disponibilizá-la, mesmo para uma pesquisa científica.

Na percepção de Bertolucci (2005), no Brasil, todos os custos considerados como de arrecadação devem incluir todos os recursos destinados a questões tributárias, ou seja, recursos que não seriam necessários se o tributo não existisse. Sob esse enfoque, devem ser incluídos custos das seguintes áreas:

a) No Poder Executivo:

- Secretaria da Receita Federal (SRF);
- Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), pela parte que se dedica à arrecadação de tributos;
- Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), pela parte que se dedica à arrecadação de tributos;

b) No Poder Legislativo, pela parte que se dedica à legislação de tributos;

c) No Poder Judiciário, pela parte que se dedica ao julgamento de questões tributárias.

Com relação ao Poder Legislativo, Bertolucci (2005) destaca ainda que, em situações normais, nas quais não se discutem reformas tributárias, o empenho do Legislativo com a legislação tributária é relativamente modesto. Além disso, a dificuldade para se definir um parâmetro de atribuição dessas despesas à atividade tributária também é um obstáculo para o cálculo desses custos. Conseqüentemente, o autor deste trabalho optou por não incluir esses custos na pesquisa.

Afirma Bertolucci (2006) que, no Poder Judiciário, a situação é diferente: a administração pública no Brasil, principalmente antes do advento da Lei Complementar nº. 101 de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (2000), não tinha compromisso com o equilíbrio fiscal e resolvia seus problemas de caixa com aumentos de tributos, muitas vezes de forma ilegal, provocando reações em cadeia por parte dos contribuintes que recorriam aos tribunais para defender seus direitos. Destaca que não é só nos temas tributários que o Poder Público é parte nos processos judiciais: também em outros temas, é o principal causador da grande quantidade de processos em andamento nos tribunais e, conseqüentemente, contribui para a morosidade do Judiciário. Dessa forma, é necessário incluir parcela dos custos do Poder Judiciário nos custos de arrecadação de tributos.

Segundo Soldati (2005) um dos maiores problemas concernentes à qualquer Federação, diz respeito a distribuição das bases tributárias entre as esferas de governo e sua posterior repartição da receita arrecadada. As teorias econômicas sugerem critérios básicos para orientar a distribuição de receitas intergovernamentais, visando maximizar os níveis de eficiência e equidade dos sistemas tributários, ou seja, minimizar os custos de arrecadação dos tributos, bem como, promover maior adequação entre receitas e gastos.

Além da distribuição da arrecadação tributária equitativa, é importante que o poder de tributar seja bem coordenado visando gerar a máxima eficiência econômica, sem prejuízos aos contribuintes. Sobre esse aspecto, Mendes (2008), em análise do sistema tributário da China, destaca que a alocação de competências gera uma série de problemas relativos à eficiência do sistema tributário: multiplicidade de legislações, guerra fiscal e alto custo de cumprimento das obrigações tributárias por empresas com filiais em diferentes províncias. Essa avaliação se aplica à realidade brasileira, com descentralização de competências tributárias para Estados e Municípios.

Na mesma linha, Rezende (2004) considera que o tempo do contribuinte não é apenas violado com seu chamamento à repartição fiscal. Também o aumento progressivo dos encargos burocráticos a ele cometidos tem sido uma constante, não apenas em nosso país, mas mundo a fora. Também exemplifica os encargos burocráticos, chamados obrigações acessórias com o Regulamento do ICMS no Estado do Rio de Janeiro, o qual prevê a escrituração de sete livros fiscais, que deverão ser mantidos em cada estabelecimento do contribuinte, de conformidade com as operações que realize; mas não se trata apenas de escriturá-los; antes, devem eles ser autenticados e, para tanto, devem ser apresentados à repartição fiscal acompanhados de documentação de identificação e de formulário devidamente preenchido.

A grande quantidade de mudanças tem impacto nos custos de conformidade no Brasil. Machado (2005) percebe que talvez, numa espécie de reação contra a instabilidade, no Brasil, quase todas as normas importantes do sistema tributário terminaram sendo colocadas na Constituição. A fórmula, porém, não tem produzido o efeito esperado, porque em vez de se dar estabilidade ao sistema tributário, parece que se retirou a estabilidade das normas da Constituição.

Assim é que apenas quinze anos depois de promulgada, a Constituição Federal de 1988 já apresenta um grande número de emendas, só no que se refere aos tributos, e persiste o clima mudancista, a insatisfação com o existente, que mesmo ainda não suficientemente conhecido, é alvo de propostas de reformas. A jurisprudência, nesse contexto, perdeu inteiramente o seu caráter didático. A decisão judicial geralmente já não se presta como precedente porque, ao ser editada, já se está diante de outras normas, e de novos conflitos.

2.4 Fundamentos de Gestão Tributária

A gestão tributária nas organizações é aspecto que ganha relevância, em vista de sua representatividade nos custos organizacionais e em vista de suas especificidades e complexidade.

Como afirma Calijuri (2009), o sistema tributário é desenhado para atingir objetivos sociais e, para atingir tais objetivos, as alíquotas variam dependendo da atividade econômica, mudam de contribuinte para contribuinte, e por fim, as alíquotas podem alterar ao longo do tempo. O uso dessas diferenças de tratamento, com foco na visão social do tributo, encorajam os contribuintes a tentar minimizar sua carga tributária.

Dessa forma, surge a necessidade de administrar processos organizacionais visando maximizar os resultados com a minimização da carga tributária.

Reginato e Nascimento (2007) denominam gestão de tributos o conjunto de ações e processos operacionais utilizados pelas empresas para o controle dos aspectos tributários, tendo como finalidade o planejamento, a adequabilidade e a implantação das atividades que tenham relação com qualquer tipo de tributação, considerando sempre os fatores determinantes da gestão tributária da empresa, a partir da ótica sistêmica da organização.

Destaca ainda Calijuri (2009) que, entender que a minimização de tributos é o objetivo principal de uma gestão tributária, é uma visão estreita de gestão, pois quando um gestor foca seu objetivo em minimizar tributos, ele não está focando em maximizar as vendas, melhorar a qualidade de seus produtos ou produzir com maior produtividade e eficácia. Observa que a adaptação das atividades com o propósito de reduzir custos, muitas vezes onera a organização. Dessa forma, propõe que a gestão tributária utilize uma perspectiva multidisciplinar que permita à empresa analisar os tributos sobre outros ângulos, utilizando conceitos vindos das Ciências Econômicas, das Ciências Contábeis, das Finanças, do Direito, dentre outros campos.

A gestão tributária deve considerar a estratégia empresarial, de forma a conduzir a empresa para a maximização de seu valor. Quinn (2006) observa que uma estratégia bem formulada ajuda a organizar e alocar os recursos de uma organização em uma postura única e

viável, baseada em suas competências e deficiências internas relativas, mudanças antecipadas no ambiente e movimentos contingentes por parte dos oponentes inteligentes.

Esnoide *et al.* (2009) destacam ainda que a realidade tributária brasileira é notoriamente complexa, trazendo muitas vezes desembolsos financeiros desnecessários às empresas, causando-lhe, ainda, a constante insegurança de estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco. Observa que para o administrador conseguir vantagens no sistema tributário, é necessário um acompanhamento constante da legislação tributária, o que não é nada simples, mas é de suma importância fazê-lo, visando alcançar a chamada gestão tributária eficaz.

Dessa forma, é fundamental o envolvimento de todos os setores no compromisso com objetivos e metas, tendo como foco o Plano Estratégico e Operacional da organização, particularmente no que tange à gestão tributária, não se limitando às áreas financeiras, contábeis ou jurídicas.

Pohlmann (2005) afirma que economistas têm como foco de estudo aqueles relacionados ao *tax compliance*, a tributação ótima; a área jurídica foca as normas e legislação tributária, a contabilidade aplica, nas práticas contábeis, as normas e legislação, bem como o administrador aborda a tributação, no que se refere à administração financeira e estratégica.

É importante destacar que o conceito de planejamento tributário é diferente do conceito da gestão tributária, sendo a gestão mais abrangente. O planejamento tributário é uma das funções da gestão tributária.

Pires *et al.* (2010) comentam que, gestão tributária não necessariamente quer dizer planejamento tributário. A gestão de tributos é gênero e o planejamento de tributos está inserido neste contexto, portanto é espécie.

Nessa linha, Maia (2007) afirma que a gestão tributária tem uma abrangência mais ampla do que o planejamento propriamente dito, tendo em vista que este acaba por ser um dos mecanismos utilizados para gerenciamento da questão tributária, mas não encerra todo o seu conteúdo.

Portanto, a gestão de tributos deve alcançar todos os processos e atividades que envolvem incidência, isenção, benefícios, responsabilidade tributária, dentre aspectos tributários, incluindo o atendimento às obrigações tributárias acessórias, previstas na legislação, conforme a atividade econômica desenvolvida e a natureza do tributo incidente. A legislação prevê que, no caso de descumprimento de obrigações acessórias, tornará principais essas obrigações, gerando maior ônus.

Tendo em vista que o escopo da área de controladoria nas organizações engloba aspectos contábeis e tributários essenciais à tomada de decisão, Borges (2000) considera que os profissionais componentes da alta administração das organizações empresariais são conhecedores e conscientes de que os tributos incidentes nas operações industriais, negócios mercantis e prestações de serviços, juntamente com aqueles que gravam as receitas e os resultados obtidos, têm a maior representatividade no passivo das empresas. Além disso, esses líderes estão conscientes do significativo grau de sofisticação e complexidade da legislação pertinente a essas espécies tributárias, o que exige forte ação interna na gestão tributária das organizações.

Dessa forma a mensuração da carga tributária efetiva ajuda a avaliar os impactos da tributação sobre as decisões gerenciais (localização, investimento, financiamento e distribuição). Este problema não pode ser resolvido em relação apenas aos tributos pagos que constam sobre o lucro tributável ou contábil, por eles serem definidos legalmente e conseqüentemente não inter-relacionados com as decisões econômicas. Além disso, eles não são definidos uniformemente nos diferentes países o que significa enfim que as cargas tributárias não podem ser comparadas mesmo se o total de tributos pagos for o mesmo.

Destaca-se que a gestão tributária, para a maioria dos autores, não leva em conta, em suas avaliações e informações, os custos de conformidade tributária.

Destacam Teixeira e Zanluca (2009) que a gestão tributária deve ser norteadada pelos seguintes objetivos: corrigir possíveis erros de interpretação e execução no cumprimento das obrigações e rotinas fiscais na empresa; evitar contingências fiscais (multas e sanções), bem como o pagamento indevido de tributos; e implementar formas lícitas de economia tributária.

3 CUSTOS DE CONFORMIDADE

3.1 Fundamentos de Custos de Conformidade à Tributação

Segundo Bertolucci (2005), nas décadas de 70 e 80, a principal referência internacional no estudo de custos operacionais e de conformidade tributária era Cedric Sanford, professor emérito de Economia Política da Universidade de Bath, no Reino Unido, e Chefe do Centro de Estudos Fiscais daquela universidade.

Durante os anos 1970 e 1980, Cedric Sandford, no Centro de Estudos Fiscais, da Universidade de Bath, realizou um trabalho seminal no campo de estudos de custos de conformidade tributária. Sua obra mais importante foi publicada em 1989: *Administrative and Compliance Costs of Taxation*.

A pesquisa de 1989 reuniu os resultados de uma série de estudos realizados ao longo dos anos 1980 que analisaram diferentes aspectos do sistema tributário a partir das perspectivas de custo do indivíduo, empresa e as autoridades fiscais, utilizando uma variedade de metodologias de coleta de dados, incluindo entrevistas, questionários, estudos de tempos e movimentos, observação participante, pesquisa em arquivos e exercícios de simulação/modelagem. Segundo Sandford (1989), obtiveram-se como resultados, os custos anuais decorrentes da operação de PAYE-NIC (Imposto de Renda e Contribuição Nacional para a Seguridade), imposto de renda pessoal, impostos especiais de consumo, o IVA e imposto sobre as sociedades.

Sandford (1995) identifica uma série de razões para o crescimento do interesse dos custos de conformidade: mudanças na tecnologia (facilitando estudos conduzidos em larga escala a partir com recursos computacionais); a introdução do imposto sobre o valor adicionado (IVA) em uso em vários países (com maiores e visíveis custos de conformidade); o crescimento da cultura empresarial envolvendo as pequenas empresas (onde os custos de conformidade são particularmente onerosos); e o aumento da complexidade dos sistemas tributários.

Bertolucci e Nascimento (2002) resumem a classificação dos custos de tributos proposta por Sandford em três categorias: os próprios tributos, os custos de distorção e os

custos operacionais tributários. Os custos de tributos são sacrifícios de renda em contrapartida aos benefícios gerados pelo poder tributante.

O conceito de custos de distorção se fundamenta na variação de preços de produtos e fatores de produção decorrentes da simples existência de tributos.

Ferreira (2006) afirma que os custos de distorção envolvem as alterações no sistema de preços relativos de produtos e fatores de produção em uma economia, em consequência das exigências tributárias. As alterações nas regras tributárias têm diversos efeitos. O mais conhecido é o efeito preço, pelo qual se distribui o ônus tributário entre consumidores e produtores. Trata da incidência tributária. O efeito-renda, por sua vez, é o decorrente do ônus tributário, afetando a disponibilidade de renda dos contribuintes após a instituição das alterações. O efeito substituição resulta da alteração da decisão de mercado tomada por consumidores e produtores após a implantação das novas regras tributárias. De todos os efeitos, o que se tomam como inevitáveis são os efeitos preço e renda. O efeito substituição, entretanto, é tido como prejudicial à eficiência econômica, pois afeta as decisões de mercado baseadas na racionalidade.

Já os custos operacionais tributários se referem aos gastos com os recursos aplicados para se operar o sistema tributário ou um determinado tributo individual.

Os custos operacionais ainda são categorizados em 2 tipos de custos:

- (i) Custos administrativos, que tratam dos recursos aplicados pelo poder públicos para legislar, arrecadar, controlar e julgar os aspectos relacionados aos tributos;
- (ii) Custos de conformidade à tributação, que oneram pessoas físicas e jurídicas que têm de cumprir as obrigações principais e acessórias, previstas na legislação de cada tributo.

Allers (1994) define como custos administrativos aqueles incorridos pelos agentes públicos, com o propósito de administrar o sistema de benefícios fiscais. Comenta que não é tão óbvia a definição de que atividades devem ser atribuídas ao sistema, exemplificando com os custos das disputas legais, em que demonstra a dificuldade em classificar esse custo.

Em concordância, Evans (2006) comenta que os custos administrativos incluem claramente os custos de funcionamento e manutenção de agências de receitas, incluindo os

salários do pessoal, as pensões relativas aos funcionários, juntamente com as despesas de alojamento e escritório para o pessoal do departamento de receita. Observa ainda que os custos administrativos também pode incluir os custos da promulgação legislativa relacionadas com o sistema fiscal, de formulação de políticas inicial até a promulgação estatutária e outras normas. Eles também podem incluir os custos judiciais da administração do sistema de disputa fiscal, que podem envolver os tribunais locais e nacionais e - em casos extremos - os próprios tribunais.

Observa Evans (2006) acerca dos conceitos de custos de conformidade, que é possível identificar um núcleo forte nos conceitos de custos de conformidade à tributação, que incluem custos de mão de obra / hora consumida na conclusão das atividades de conformidade fiscal. Exemplifica com o tempo gasto por uma pessoa de negócios para adquirir conhecimento adequado visando a lidar com as obrigações fiscais, bem como o tempo gasto na elaboração de recibos e arquivo de dados. Também considera custos de conformidade, aqueles relativos à capacitação das equipes para desenvolvimento das atividades na área fiscal. Outros custos inseridos na mesma categoria são as obrigações acessórias incorridas na realização de atividades fiscais, incluindo software específico, gastos com correio, viagens, dentre outros.

Detalhando mais a categoria de custos de conformidade, Sandford *et al.* (1989) a dividem em três outras classes:

- a) custos monetários diretos que corresponderiam aos recursos internos ou externos necessários para uma empresa realizar as atividades exigidas pelo fisco;
- b) custos temporais que seria o tempo dedicado para o cálculo de tributos e preparação da documentação correspondente;
- c) custos psicológicos que se referem ao stress ou ansiedade gerada no contribuinte em decorrência da necessidade do cumprimento das obrigações tributárias.

Ibrahim e Pope (2011) observam que a estimativa de custos de conformidade é normalmente baseada apenas em custos de tempo e dinheiro gastos, pelo fato de os custos psicológicos serem difíceis de quantificar. Destacam ainda que esse estudo de Sanford também considera o tempo gasto e os custos monetários suportados pelos contribuintes individuais no cumprimento das obrigações do imposto de renda. Apresenta exemplos típicos de tempo gasto pelos contribuintes que incluem tempo necessário para ler as instruções que acompanham as declarações fiscais e, em seguida, preencher e arquivá-las, manter registros

sobre as fontes de renda dos impostos e recibos para dedução; capacitação da equipe em tributação; contratar consultores tributários; e atender as autoridades fiscais ou consultores.

Observa Ferreira (2006) que os custos monetários diretos podem corresponder à contratação de profissionais para apoio no preenchimento de declarações tributárias. No caso de pessoas físicas, tendem a ser eventuais, e portanto, com a característica de serem custos temporários. As pessoas jurídicas, devido ao seu maior envolvimento com o fisco, terão nestes custos monetários diretos normalmente um ônus permanente na realização das atividades exigidas por lei.

Os custos temporais, segundo Ferreira (2006), tem expressão monetária dependente da avaliação do custo do tempo de cada contribuinte, sendo mais elevado, quanto mais ele deixar de ganhar no tempo disponibilizado para atender às exigências fiscais.

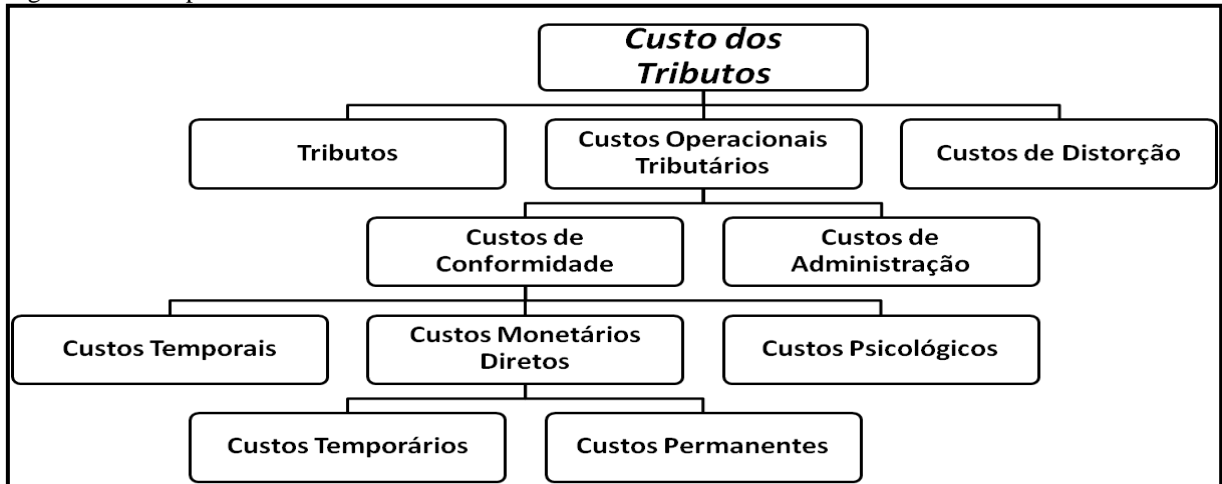
Comenta Cavalcante Filho (2009) que, mesmo com todas as informações disponíveis, algumas declarações podem levar horas e até mesmo dias para ficarem prontas. Todo o tempo destinado a atender às exigências fiscais gera um custo que pode ser mensurado pelo contribuinte, desde que o contribuinte estime o custo do seu tempo.

Sobre os custos psicológicos, Observa Evans (2006) que há pouca dúvida de que sempre haverá uma medida de custo psicológico que é induzido pelos processos de atendimento ao sistema tributário. Cita que os contribuintes sofrem com *stress*, ansiedade e frustração resultantes da tentativa de cumprir com as suas obrigações fiscais. Infelizmente, estudos nessa área tenham dificuldades em quantificar com sucesso estes custos psicológicos, já foi realizada pesquisa nesta área na Austrália por Woellner, Coleman, McKerchar, Walpole e Zetler, utilizando uma combinação de abordagens para quantificar os custos psicológicos do sistema de tributação, incluindo a adaptação de estudos do trabalho na área de saúde.

Considera Bertolucci (2002) que são possíveis de representação monetária juntamente com os custos monetários diretos, os custos temporais e os custos psicológicos, sendo este último o mais complexo para expressar monetariamente. Os custos totais de conformidade é, assim, a soma dos custos monetários diretos, custos temporais e custos psicológicos.

Os principais conceitos de custos relativos à tributação são sintetizados no esquema constante na Figura 1.

Figura 1 – Principais Desdobramentos dos Conceitos Relacionados aos Custos Tributários



Fonte: Bertolucci e Nascimento (2002)

Afirma Bertolucci (2002) que os custos monetários diretos são os principais custos de conformidade, correspondendo às obrigações de fazer, previstas na legislação tributária. Enumera assim os principais custos monetários diretos como se segue:

- impostos incidentes sobre vendas de produtos que a empresa tem que calcular, registrar, informar à administração tributária e pagar;
- cálculo de renda tributável observando que os conceitos de lucro da lei societária são diferentes da legislação, fazendo os registros e ajustes definidos pela legislação, preenchendo declarações, controlando vencimento das obrigações e realizando seus pagamentos;
- retenção de impostos como contribuinte substituto quando assim definido pela legislação e sua entrega ao Fisco;
- recolhimento de contribuições previdenciárias e de imposto de renda na fonte por conta de seus funcionários;
- controle dos preços de transferência nas transações com empresas ligadas dentro dos padrões estabelecidos pelas normas dos países envolvidos;
- arquivo e guarda de documentos por prazos superiores aos que seriam necessários para o negócio, para cumprir os múltiplos prazos definidos pela legislação tributária;
- manutenção de advogados dedicados ao contencioso tributário da empresa;

- h) processamento de dados com geração de informações tributárias rotineiras, geração de arquivos a serem conservados, alterações decorrentes de mudanças na legislação, relatórios especiais decorrentes de intimações fiscais;
- i) redação de normas internas relativas à tributação e a procedimentos necessários ao atendimento de determinações tributárias;
- j) registros da empresa e seus estabelecimentos nos fiscos federal, estadual e municipal;
- k) contratação de assessores tributários – advogados, economistas, contadores – para discutir, executar e controlar aspectos da tributação;
- l) treinamento de pessoal interno para a realização de tarefas relativas a impostos;
- m) compra de livros, revistas e jornais especializados;
- n) tempo dedicado pelo Conselho de Administração, Conselho Fiscal, Diretoria, Controladoria, Jurídico, Compras, Vendas, Produção, Logística, dentre outros, à discussão de temas tributários.
- o) de forma um pouco diferente, a participação de funcionários da empresa em grupos de trabalho discutindo propostas para o aperfeiçoamento da legislação tributária, também pode ser classificada como Custos de Conformidade.

Cavalcante Filho (2009) destaca que os custos monetários diretos são gastos que não existiriam se o sistema tributário deixasse de existir, obrigações de fazer direta ou indiretamente originadas na legislação tributária. Contudo, esses custos não estão disponíveis para levantamento, apesar de mensuráveis, tendo em vista que são contabilizados juntamente com os custos administrativos da organização alcançada pela legislação.

Dessa forma os custos monetários diretos não tem conta específica na contabilidade para seu registro, razão de exigirem maior esforço e métodos específicos de análise, mensuração e divulgação. Isso os torna, na maioria das organizações, custos invisíveis nas análises e tomados de decisão das organizações que gerenciam seus gastos.

Souza (2009) destaca que os custos de conformidade à tributação correspondem ao cumprimento das obrigações acessórias como também atendimento a fiscalizações, autuações e processos administrativos e judiciais, informações ao Fisco Federal, Municipal e Estadual, modificações em software em função das modificações na legislação, entre vários

outros. Como é possível observar, os custos de conformidade têm uma abrangência maior que os simples custos das obrigações acessórias.

Outra forma de classificação proposta por Sandford é apresentada por Bertolucci (2002): custos temporários ou permanentes. São temporários os custos decorrentes das alterações na legislação tributária, como aquisição de novo software, treinamento empregados, dentre outros. Classificam-se como permanentes aqueles que perduram, posteriormente à institucionalização das rotinas.

Myoshi (2011) enfatiza que, no Brasil, os custos de conformidade tributária são representados, em sua maioria, pelos recursos empregados para a satisfação das obrigações de fazer, determinadas pelas legislações tributárias às quais está sujeito o contribuinte e que o descumprimento dessas obrigações pode implicar em penalidade para a empresa, representada por multa ou a adoção de um regime especial, aumentando consideravelmente os custos de conformidade tributária.

Avalia Cavalcante Filho (2009) que as alterações da legislação tributária, dependendo de sua natureza, podem trazer novas obrigações, novas rotinas ou enquadramentos. Tais modificações suscitam situações temporárias nas organizações, como consultas eventuais a especialistas, treinamentos de pessoal, compra ou modificação de programas de informática para o atendimento das novas atividades. Os custos decorrentes dessas atividades transitórias são os custos temporários. Já os custos permanentes são os que oneram o contribuinte regularmente, ou seja, já estão incorporados às atividades rotineiras da entidade. De forma similar, Sandford (1989) denomina os custos temporários e permanentes de custos iniciais e recorrentes.

Evans (2006) comenta, acerca desses conceitos, que a legislação tributária tende a mudar continuamente, gerando custos iniciais e recorrentes simultaneamente para todo o sistema tributário. Afirma que a presença de custos iniciais complica a análise de cumprimento das obrigações tributárias.

De acordo com a pesquisa de Evans (2006), os custos de conformidade não são diferentes dos custos de produção e tem que ser tratados de forma semelhante. As teorias econômica e contábil sugerem que alguns custos iniciais, principalmente os custos de ativos

permanentes, como de um equipamento novo, devem ser repartidos por um número de períodos, em vez de ser tratado como um custo apenas no momento em que ocorrem. Observa que, na prática, é extremamente complexo identificar os custos iniciais e alocar esses custos ao longo do tempo.

Os estudos de Evans (2006) revelaram ainda que fazer comparações de custos iniciais de cumprimento das obrigações tributárias é difícil. Um pesquisador pode superestimar custos de conformidade se investigá-los durante um período em que um novo imposto é introduzido ou um imposto existente é alterado significativamente, assim como, esses custos irão diminuir em uma análise em períodos futuros.

Tran-nam *et al.* (2000) apresentam outra abordagem conceitual, que considera uma convenção importante acerca do conceito de custo de conformidade à tributação: é a distinção entre custos de conformidade bruto e líquido. Os Custos de Conformidade líquidos são iguais aos custos de conformidade brutos deduzidos dos benefícios do cumprimento das obrigações tributárias. Afirmam que a principal forma quantificável de obtenção de benefícios de conformidade tributária é a vantagem do fluxo de caixa que surge quando as empresas aplicam os recursos a serem utilizados para pagamentos das obrigações tributária, por um período antes do recolhimento aos cofres públicos. A partir dessa convenção, concluíram que os custos de conformidade sociais são resultados dos gastos monetários diretos incorridos pelos contribuintes, acrescido dos custos relativos ao tempo e recursos gastos pelos contribuintes para atendimento à legislação tributária, deduzido dos benefícios da conformidade tributária (resultado das aplicações de recursos destinados ao pagamento de tributos).

3.2 Os estudos internacionais sobre a conformidade tributária

O primeiro estudo acerca de custos de conformidade à tributação, segundo Tran-Nam (1999), foi elaborado por Haig (1935): *The Cost to Business Concerns of Compliance with Tax Laws*. A partir de então, tem sido desenvolvido estudos principalmente no Reino Unido, Austrália e Estados Unidos, relativos a esse tema, tendo se ampliado fortemente nos últimos anos.

O interesse crescente de pesquisadores em todo o mundo, quanto ao tema conformidade tributária, gerou o aumento das publicações de estudos internacionais sobre o tema, diferentemente da produção brasileira.

Uma das referências internacionais nesses estudos é Simon James, professor associado de Economia no Departamento de Gestão, da Universidade de Exeter, no Reino Unido. Simon James é Phd pela *Leeds Metropolitan University* e Mestre pela *London School of Economics*. Atualmente é membro do Conselho Editorial de diversas publicações na área de tributação, com destaque para: *Journal of Socio-Economics*; *Asia-Pacific Journal of Taxation*; *Journal of Australian Taxation*; e *Legal Issues in Business*.

James e Edwards (2010) destacam a participação no projeto Custos de Conformidade Ideais e Simplificação Tributária, desenvolvido no período de 2006 e 2007, financiado pelo Conselho de Pesquisa Econômica e Social (ESRC), maior instituição britânica de fomento à pesquisa sobre questões econômicas e sociais.

O desenvolvimento dessa pesquisa possibilitou a criação de uma coletânea, atualizada até 2010, que reuniu as principais contribuições internacionais para o estudo da conformidade tributária e dos custos de conformidade tributária.

Segundo James e Edwards (2010), a coletânea se baseia, na maior parte, em trabalhos anteriores, com destaque para Ahmed *et al.* (2003), Evans (2003), Fischer *et al.* (1992), Jackson e Milliron, (1986), Kirchler (2007) e Richardson e Sawyer (2001); fontes inestimáveis para estudos nas áreas da Contabilidade, Economia, Direito e Psicologia, em diversas nações da América, Austrália e Europa, atualizada com estudos divulgados recentemente.

A partir da coletânea de James e Edwards (2010) foi possível selecionar 121 estudos relativos à custos de conformidade. No Apêndice C, é apresentado um quadro-síntese com o resultado da citada consulta.

Analisando os estudos de James e Edwards (2010), verifica-se que, em um conjunto de 121 estudos internacionais, há um número restrito de autores de maior

produtividade acerca do tema custos de conformidade à tributação, como se observa na Tabela 5.

Tabela 5 – Autores com maior produtividade internacional em Custos de Conformidade à Tributação

Autor	Instituição	País	Quantidade de estudos
Jeffrey Pope	Curtin Business School	Austrália	16
Chris Evans	University of New South Wales	Austrália	6
Marsha Blumenthal	University of Saint Thomas	EUA	5
Cedric Sandford	University of Bath	Reino Unido	4
Binh Tran-Nam	Australian School of Business	Austrália	4
François Vaillancourt	University of Montreal	Canadá	4
Mohamed Ariff	Bond University	Austrália	3
Sue Green	University of Bristol	Reino Unido	3
Joel B. Slemrod	University of Michigan	EUA	3

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de James e Edwards (2010)

Como pode ser verificado na tabela 6, há predominância de estudos desenvolvidos em instituições da Austrália, Estados Unidos e Reino Unido, considerados os principais centros de pesquisa em custos de conformidade tributária.

Tabela 6 - Países focos dos principais estudos acerca de custos de conformidade à tributação

País	Quantidade de estudos
Austrália	38
EUA	21
Reino Unido	17
Canadá	11
Nova Zelândia	7

Fonte: Elaboração do autor a partir de James (2010)

Evans (2003) observa que os custos operacionais fiscais tem posição mais central nas pesquisas. Assim, agora há uma ampla e variada literatura disponível, que pode fornecer um ponto de referência útil para estudos relacionados ao peso da regulamentação fiscal em todo o mundo. Afirma que os custos administrativos, como parte do custo do setor público, têm naturalmente sido objeto de estudos pelos governos de todo o mundo, apesar de que o padrão e a abrangência dessas investigações têm variado, iniciando-se com identificação e quantificação tanto dos custos de conformidade como custos administrativos. O referido autor destaca que o enfoque mais utilizado nos estudos mais recentes é o qualitativo.

Tran-Nam *et al.* (2000) destacam o Reino Unido, Estados Unidos, Canadá, Alemanha e Holanda como países pioneiros na realização de pesquisas sobre o tema, com resultados que sugerem custos bastante significativos e altamente regressivos, de grande

interesse particularmente das empresas, por serem o setor que suporta a maior parte dos requisitos e gastos de conformidade à tributação.

Segundo Bertolucci (2001), em 1988, o Brasil sediou o Congresso da *International Fiscal Association* (IFA), no Rio de Janeiro, o qual ofereceu oportunidade para se conhecerem as principais pesquisas sobre o tema na ocasião, atraindo o interesse dos brasileiros sobre a questão. Destaca que o Congresso da IFA realizado em 1988 teve como principal conclusão a constatação da falta de informações abrangentes e confiáveis tanto sobre custos administrativos – que são os custos do Poder Público para controlar e arrecadar impostos – e, menos ainda, dos Custos de Conformidade dos contribuintes.

Sobre a relevância dos custos de conformidade, as pesquisas demonstram grande variação de representatividade em relação à receita das empresas e também em relação ao PIB. A síntese das pesquisas divulgadas no Congresso da IFA 1988, elaborada por Bertolucci (2001), demonstra essa variabilidade (Tabela 7).

Tabela 7 – Incidência de custos de conformidade e de administração sobre o PIB divulgado no Congresso da IFA realizada em 1988

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

Nota: (1) Empresas médias / (2) Muitos dados, mas sem abranger todo o país.

Fonte: Bertolucci (2001)

Como se observa na Tabela 7, os resultados dos estudos sobre custos de conformidade tributária confirmam a elevada variação dos custos de conformidade e de administração das empresas em relação ao PIB, entre os países apresentados no Congresso

IFA de 1988. Na maioria dos estudos divulgados, verifica-se também distinção entre custos de conformidade, custos de administração e custos operacionais.

No que se refere a custos de conformidade, a maior participação em relação ao PIB é a da Alemanha, com 2,36%, seguida da Argentina, com 1,25%; Israel, com 1,1%; e Reino Unido, com 1,0%.

No Reino Unido, em estudo desenvolvido por Sandford, Godwin e Hardwick (1989), demonstrou-se a regressividade dos custos de conformidade à tributação, conforme a Tabela 8 (% de renda tributada).

Tabela 8 – Percentual de renda tributada por porte das empresas no Reino Unido em % de renda anual tributada

Porte da organização (faturamento/ano)	% de renda tributável
Pequenas (até 100.000 libras/ano)	3,66%
Médias (de 100.000 a 1.000.000 libras/ano)	0,62%
Grandes (acima de 1.000.000 libras/ano)	0,17%

Fonte: Sanford, Godwin e Hardwick (1989)

Outro estudo relevante e recente sobre custos de conformidade é o de Miyoshi (2011), que realizou pesquisa onde identificou os principais estudos realizados sobre custos de conformidade à tributação, citando como mais recente, uma pesquisa realizada na Índia onde se concluiu que o custo de conformidade das empresas para atendimento à legislação do Imposto de Renda corresponde a 0,21% das receitas.

3.3 Os estudos nacionais sobre a conformidade tributária

Considerando os estudos nacionais apresentados nos principais fóruns brasileiros de administração, contabilidade e custos, relativos ao tema custos de conformidade à tributação, verifica-se que ainda há poucas pesquisas realizadas no Brasil.

Com o objetivo de aprofundar a busca sobre a produção brasileira nessa área, foi desenvolvida uma pesquisa descritiva do tipo bibliométrica em que se assinalou os termos “custos de conformidade” e “custos de conformidade à tributação”, no título e nas palavras-chave dos trabalhos científicos (teses, dissertações, monografias, artigos ou afins) publicados nos anais do Congresso da Associação Nacional da Pós Graduação em Ciências Contábeis

(ANPCONT), do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, Seminário de Administração - SEMEAD - USP e da Associação Brasileira de Custos (ABC). Também foi realizada pesquisa semelhante no portal da Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDBT). A análise envolveu o período de 2001 a 2012. Não foram identificados estudos apresentados, relativos a custos de conformidade nos seguintes eventos: Congresso da Associação Nacional de Pós Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT); Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD); e Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade.

Quanto aos resultados da pesquisa relativa aos artigos que tratam de custos de conformidade tributária, identificaram-se os estudos apresentados no Apêndice F.

Verifica-se a inexpressividade quantitativa dos artigos apresentados nos principais eventos nacionais. A apresentação de apenas dois artigos sobre o tema “custos de conformidade tributária” demonstra quão insipiente está o Brasil, considerando que, no âmbito internacional, há ampla bibliografia, autores especializados e aplicação de metodologias de natureza quantitativa e qualitativa.

Os artigos nacionais identificados tiveram como base uma abordagem qualitativa, destacando o estudo de Maia *et al.* (2008), o qual foi desenvolvido a partir de Dissertação de Mestrado com enfoque também em custos de conformidade tributária. O artigo foi desenvolvido a partir de pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso, avaliando a percepção de gestores e colaboradores de uma empresa estatal a respeito dos custos de conformidade à tributação.

Outros artigos de interesse para o tema foram identificados a partir de pesquisa com as palavras-chave “custo obrigações acessórias”, custos de conformidade tributária, custos de conformidade. O resultado é demonstrado no Apêndice G.

Na identificação das Teses e Dissertações relacionadas ao tema “custos de conformidade tributária”, foram pesquisados trabalhos que tivessem como título ou palavras chaves: “custos de conformidade” ou “custos de conformidade à tributação”, que estivessem cadastradas na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações – BDBT, a qual congrega

os estudos das principais universidades brasileiras. O Apêndice E apresenta o resultado desse estudo. Consta-se a existência de uma Tese e cinco Dissertações, para as quais são apresentadas tabelas sintéticas com as principais informações individualizadas.

Dessa forma, conclui-se que, a nível nacional, há ainda quantidade reduzida de pesquisas sobre o tema. Dentre as pesquisas analisadas, verifica-se distribuição entre abordagens quantitativas e qualitativas, o que se assemelha à tendência internacional, de estudos mais recentes com foco qualitativo. Dentre as instituições onde foram desenvolvidos os estudos há destaque para a USP, onde foram realizados três dos seis trabalhos identificados. Além disso, o Prof. Aldo V. Bertolucci, da USP, é a referência nacional em estudos de custos de conformidade, tendo sido o único autor brasileiro mencionado em Evans (2003), bem como na coletânea internacional de James e Edwards (2010), tendo desenvolvido a única Tese de Doutorado sobre o tema, localizada nesta pesquisa.

A maior parte das pesquisas nacionais (quatro dissertações) foi desenvolvida adotando-se a metodologia do estudo de caso, com foco em organizações e setores do Brasil, oferecendo informações relevantes acerca de segmentos de atividade do setor público e privado.

Em estudo realizado em uma empresa de construção civil, Cavalcante Filho (2009) observou que a soma de todos os tributos municipais, estaduais e federais ocasionou um impacto significativo no resultado da empresa, representando 24,49% da sua receita e ultrapassando em 48,62 % o seu resultado líquido. Pode-se ainda afirmar que, do total dos custos e despesas incorridas no empreendimento, 29% correspondiam aos tributos. No geral, foi constatado que a Contribuição para o INSS foi o tributo de maior impacto no resultado da organização. Este trabalho também enfocou o sistema tributário como uma fonte de custos que não é adequadamente mensurada pela contabilidade, ainda que a mesma seja praticada de acordo com seus princípios e normas. A possível explicação para esse fato é que ainda não existe uma metodologia aceita para a mensuração desses valores.

Miyoshi (2011) realizou pesquisa onde foram analisados o processo de gerenciamento de riscos de conformidade tributária, identificados os fatores de risco, e avaliados os métodos de mensuração de riscos. Para tanto, foi utilizada a metodologia de estudo de caso único, em uma empresa do ramo industrial, os resultados da pesquisa

indicaram que, apesar da literatura afirmar que o impacto financeiro no resultado ser a própria expressão do grau de risco, a probabilidade da materialização do risco tributário em multa foi considerada pela empresa como o fator preponderante, ao invés do impacto em seu resultado.

Assim, embora a racionalidade indique que o impacto do fator de risco define o grau de risco, o estudo mostra um indício de que a aversão ao risco, em decorrência da não conformidade tributária, pode induzir o agente a considerar a probabilidade de materialização do risco tributário em multa, como a variável que define o seu grau de risco.

Maia (2007) desenvolveu seu estudo em uma empresa estadual de saneamento, onde concluiu que havia uma percepção intuitiva da existência dos custos de conformidade à tributação na empresa pesquisada, pois não existia informações sobre os itens que compõem esses custos, nem mecanismos e dispositivos para apurá-los ou controlá-los. Os pesquisados reconheceram a importância do assunto e entenderam que essa matéria deveria figurar na agenda política do País, visando o aperfeiçoamento da legislação tributária brasileira e minimização do ônus imposto ao contribuinte.

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

Souza (2009) realizou um estudo de caso no ramo siderúrgico, no qual foram evidenciados os custos estimados nas empresas pesquisadas e sua incidência sobre a receita bruta. O valor global dos custos foi de aproximadamente 0,15% da receita bruta na média das siderúrgicas pesquisadas e este valor variava, dependendo do montante da receita bruta. Os estudos demonstraram que os custos de conformidade incidentes sobre a receita bruta apresentaram comportamentos bem parecidos com o que se apresentou na pesquisa de Bertolucci (2003), diferenciando-se apenas nas empresas com receita bruta entre 1 bilhão e 5

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

Bertolucci (2001) desenvolveu estudo em que buscou dar uma visão panorâmica sobre a incidência de custos de conformidade à tributação em diversos países, especialmente no Reino Unido e Austrália, os quais já vinham se dedicando com mais intensidade a esse estudo. Apresentou pesquisa realizada junto às companhias abertas no Brasil, na qual procurou quantificar os custos estimados pelas companhias e sua incidência sobre a receita bruta. A questão central era sobre quanto custam os recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias aos contribuintes.

O autor da pesquisa demonstrou que o valor global dos custos incidia em 0,32% sobre a receita bruta na média das empresas pesquisadas e, nas empresas menores, com faturamento bruto anual de até R\$ 100 milhões, essa incidência aumentava para 1,66%. Calculando a incidência sobre o PIB destas empresas chega-se a 0,75% no total das companhias abertas e, só nas empresas menores, a 5,82%. Extrapolando esses resultados para toda a economia, avaliou que o Brasil pode estar desperdiçando, no mínimo, R\$ 7,2 bilhões por ano, podendo chegar a R\$ 55,9 bilhões por ano para cumprir as determinações das leis tributárias em vez de aloca-los à atividade produtiva. Propôs, ao final do trabalho, a redução desses custos, pela racionalização das exigências do Fisco em relação aos contribuintes.

Em tese de doutorado, Bertolucci (2005) enfocou os custos da União para administrar tributos federais. Coletou, inicialmente, opiniões de especialistas em tributação identificando os elementos mais relevantes da administração tributária de vários países. Também evidenciou os custos de administração tributária da maioria deles e as dificuldades apresentadas pelos pesquisadores para apurá-los. No âmbito do Brasil, evidenciou informações obtidas que visavam demonstrar quantitativamente os custos relativos à tributação dos órgãos da União, que têm responsabilidades e atividades relacionadas à arrecadação de tributos federais.

O resultado da pesquisa de campo do referido autor concluiu que o Poder Público tem, ainda, grandes dificuldades com o controle adequado de suas contas, constatando-se a falta de uniformidade de conceitos e falta de transparência nas contas. Também foi possível observar na pesquisa o fato de ser o Poder Público parte em mais de 90% dos processos em

andamento nos tribunais federais, sendo, portanto, o grande causador da lentidão da Justiça Federal. As informações quantitativas obtidas na pesquisa incluem custos de arrecadação, que se apurou corresponderem a 1,35% da receita e a 0,36% do PIB e, somados aos custos de conformidade, alcançam 1,07% do PIB, correspondendo a R\$ 16,2 bilhões. Concluiu-se também que no período de 1994-2003, a eficiência da Secretaria da Receita Federal aumentou em aproximadamente 30%, arrecadando 84% mais tributos. Houve também um acréscimo de 40% no quadro de auditores da Receita no mesmo período.

O estudo de Bertolucci (2005) foi complementado com o levantamento do custo de administração tributária de dois municípios: um de grande porte e outro com população inferior a 30.000 habitantes. O estudo apresentou propostas para o aperfeiçoamento do sistema e redução de seus custos.

Segundo Bertolucci (2006), as empresas sabem da existência destes custos e até entendem que estes são representativos e percebem que ano após ano eles aumentam, mas não se preocupam em conhecê-los. Infelizmente os contribuintes (empresas), governo e o meio acadêmico ainda não iniciaram a discussão a fundo sobre custos de conformidade.

Corrobora com Bertolucci (2006), os Apêndices D, E, F e G deste estudo, em que se demonstram, no Brasil, poucas iniciativas, no meio científico, visando a compreender melhor os custos de conformidade, bem como mensurar sua relevância nas organizações brasileiras. Plutarco (2012) caracteriza a ausência de discussão a fundo entre contribuintes, governo e meio acadêmico, afirmando que, enquanto os custos de conformidade forem impostos aos contribuintes sem uma análise de custo-benefício prévia, o sistema tributário brasileiro pode estar empobrecendo a sociedade.

4 METODOLOGIA

Martins (1994, p. 52) considera que na metodologia deve-se justificar e descrever o tipo de pesquisa (método de pesquisa) que será adotado. Dessa forma, a metodologia é a etapa em que se explica a pesquisa que será desenvolvida, seu tipo e forma de levantamento de dados.

Esta seção, portanto, dispõe sobre o processo de elaboração desta pesquisa, discriminando, sequencialmente, como será executada cada atividade para o alcance dos objetivos propostos.

4.1 Tipologia da pesquisa

Adotando-se a classificação de Vergara (1997), o estudo pode ser denominado, quanto a seus objetivos ou fins, como exploratório, tendo em vista o número reduzido de estudos relativos aos custos de conformidade tributária no Brasil, e a não identificação de estudos brasileiros relacionados aos custos de conformidade tributária em organizações de grande porte com atuação em todos os Estados brasileiros. Também há reduzida atenção, nos estudos citados, ao impacto dos custos de conformidade à tributação em organizações públicas. Gil (2010) destaca que os estudos exploratórios buscam promover maior familiaridade com o tema pesquisado, tornando-o mais explícito e trazendo mais informações e experiência sobre a questão.

Para Mattar (1999), esse tipo de pesquisa é útil quando se tem uma noção muito vaga do tema, promovendo um maior conhecimento e estabelecendo as prioridades.

Quanto aos meios, a pesquisa é do tipo documental, onde foram analisados Relatórios de Gestão, Relatórios Anuais, Manuais e outros documentos internos relevantes para a compreensão da gestão tributária e as fontes e conhecimentos organizacionais acerca dos custos de conformidade tributária. É bibliográfica, por utilizar outros estudos divulgados em livros, revistas especializadas ou trabalhos científicos, como teses de doutorado ou dissertações de mestrado.

A pesquisa é de natureza descritiva, realizando o estudo, a análise, o registro e a interpretação das percepções de gestores das áreas tributárias da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, com atuação em todos os Estados do país. Apresenta características de algumas atividades, realizando correlações entre as percepções de gestores quanto à relevância e perspectivas futuras de impactos de conformidade nas atividades e custos gerais da organização.

Na pesquisa foi aplicado estudo de campo na Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, onde se buscou compreender a realidade da empresa sob a ótica da gestão tributária interna. Foi avaliado o modelo de gestão tributária, como também a percepção de gestores dessa empresa, em todo país, acerca dos principais custos de conformidade tributária incorridos pela organização. Também foi pesquisado quais seriam os principais setores e atividades oneradas por esses custos, fontes de geração e aumento dos custos de conformidade, não só por meio das opiniões e avaliações de gestores nacionais, mas também no propósito de avaliar a percepção sobre a relevância dos custos de conformidade por ela incorridos.

A pesquisa utilizou dados primários, obtidos por meio da resposta de questionários aplicados a gestores de órgãos da estrutura da ECT, em nível corporativo (nacional) e estadual (unidades federativas). Também foram utilizados dados secundários, obtidos em pesquisa bibliográfica, consulta à documentação da empresa, relatórios, manuais, demonstrações contábeis, e outros.

4.2 Coleta de dados

Nesse estudo, a coleta de dados foi obtida, no que se refere à pesquisa bibliográfica, em estudos nacionais e internacionais sobre custos de conformidade tributária, em pesquisas disponíveis na internet, em bancos de artigos, dissertações, teses e outros estudos atuais, bem como em revistas, jornais e livros relacionados ao tema.

As técnicas adotadas para coleta de dados, além da pesquisa bibliográfica, já comentada, foram a pesquisa documental em relatórios e documentos internos da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, bem como aplicação de questionário aos gestores econômico-financeiros da citada Empresa.

A coleta dos dados e informações obtidos na pesquisa foi realizada da seguinte forma:

- ✓ Pesquisa bibliográfica a estudos sobre tributação, legislação tributária, custos tributários, modelo de gestão tributária, custos de conformidade à tributação e metodologia da pesquisa;
- ✓ Pesquisa documental nos manuais da empresa, relatórios de administração, relatórios contábeis, e outros; e ;
- ✓ Questionário estruturado visando identificar os itens de custos de conformidade nas diversas áreas da organização, que servirão de base para se avaliarem as percepções de diferentes gestores, nos níveis corporativos e estaduais.

O questionário estruturado foi desenvolvido tendo como referência o modelo de Maia (2007) e fundamentado nos elementos de custos descritos por Bertolucci (2001). O citado instrumento de pesquisa foi elaborado considerando-se características peculiares da ECT, como a diversidade da legislação tributária estadual e municipal. Outro aspecto que foi considerado no questionário foi a estrutura organizacional da ECT, que coordena a ação de mais de 17000 unidades de atendimento (ECT, 2012b). Nos Correios existe uma diferenciação de responsabilidades quanto à discussão e decisões relacionadas à legislação tributária e a incorrência de custos de conformidade no cumprimento da legislação tributária, conforme foi verificado no Manual de Contabilidade e Orçamento da ECT (2012e), razão de ter sido tratada separadamente.

Os questionários foram organizado em quatro partes:

- Parte I: coleta dados dos respondentes, quanto a sexo, cargo na empresa, tempo de empresa, cargo e função de confiança e formação;
- Parte II: identifica os aspectos legais que influenciam na complexidade tributária, a forma como a empresa lida com as mudanças na legislação tributária, e os fatores legais geradores de custos de conformidade à tributação;
- Parte III: se refere às áreas que participam dos estudos, discussão e cumprimento da legislação tributária, áreas que mais incorrem nesses custos, a natureza das atividades relacionadas à conformidade tributária, bem como o

nível de recursos externos aplicados a essas atividades. Compõe-se das questões 4, 5 e 6, elaboradas no formato de escala comparativa;

- Parte IV: obtêm informações sobre as percepções da empresa relativa a regulamentação tributária, os custos de conformidade à tributação e as políticas tributárias nacionais, por meio de 13 questões formatadas no padrão de Escala de Likert.

Os questionários foram enviados por meio de e-mails, precedidos de uma carta de apresentação, onde foram informados os objetivos do estudo e sua contribuição para a Empresa; também foram introduzidos os principais conceitos de custos de conformidade tributária, de forma a permitir maior compreensão das razões de algumas questões. Também foi informada da confidencialidade da pesquisa, no que se refere à identificação dos respondentes, bem como do apoio obtido para a realização da pesquisa. Dessa forma, foi obtido um ambiente e condições de tranquilidade aos respondentes, para que pudessem apresentar suas opiniões com precisão, e garantir a qualidade desejada para os dados coletados.

O universo da pesquisa compreende os gestores tributários dos Correios, a nível nacional, o que corresponde a 104 pessoas, distribuídos em 22 Estados que dispõem de estrutura organizacional específica de gestão tributária, conforme a tabela 9. Dessa forma, não fizeram parte da pesquisa os Estados de Tocantins, Acre, Amapá e Roraima.

Tabela 9 – Universo pesquisado nos Correios, por órgão de gestão de tributos

ÓRGÃO	TOTAL
Gerência Corporativa de Contabilidade Fiscal – matriz	56
Gerência Econômico-Financeira – filial	23
Seção de Tributos – filial	25
Efetivo	104

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da pesquisa

Os sujeitos da pesquisa selecionados foram todos os gestores de tributação dos Correios em todos os Estados onde há estrutura de gestão de tributos, em função de suas experiências, conhecimento e formação na área tributária, bem como a convivência com a realização dos processos de conformidade à tributação na organização pesquisada. Os questionários foram encaminhados por e-mail aos Gerentes de Contabilidade e Controle Financeiro e Chefes de Seção/Supervisores de Tributos nos Estados da Federação que têm estrutura de gestão financeira, contábil ou tributária a nível estadual, bem como enviado a

toda a equipe de tributação nacional da ECT, composta do Gerente de Contabilidade Fiscal, Coordenadores e colaboradores, conforme a Tabela 10.

O questionário, enviado para 22 Estados da Federação e Distrito Federal, obteve 45 respostas válidas. Não foram recebidas resposta dos Estados da Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Sul (Tabela 10).

Tabela 10 – Equipe de Gestão Tributária alcançada pela pesquisa

Alcance da pesquisa	Estados e Distrito Federal																						Total	
	DF	GO	MS	MT	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	AM	PA	RO	PR	RS	SC	ES	MG	RJ		SP
Universo	56	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	4	2	2	2	2	2	4	104
nº respondentes	13	1	2	1	1	2	2	1	0	0	2	1	1	2	2	1	4	0	2	1	1	1	4	45

Fonte: elaborado pelo autor

O Quadro 1 apresenta as relações entre os objetivos da pesquisa, suas fontes e principais variáveis pesquisadas.

Quadro 1 – Relação de objetivos da pesquisa e fontes pesquisadas

OBJETIVOS DA PESQUISA		FONTES	PRESSUPOSTOS
GERAL	ESPECÍFICOS		
Investigar a percepção dos gestores de uma organização pública de serviços acerca de custos de conformidade à tributação	Identificar os principais fatores que geram e aumentam os custos de conformidade à tributação nos Correios;	1. Resultado da aplicação dos questionários abordando as seguintes variáveis: fatos geradores de custos de conformidade à tributação, aspectos legais geradores de complexidade tributária, ações da organização para adaptação às mudanças na legislação tributária, natureza das atividades internas e o uso de tempo e recursos à conformidade, nível de recursos externos aplicados à conformidade; 1. Relatórios de Gestão e da Administração dos Correios 2011; Manuais internos e relatórios técnicos internos.	Os custos de conformidade têm como principais causas a diversidade dos textos legais, complexidade, instabilidade e diferenciação dos requisitos exigidos pelos diversos entes tributantes.
	Identificar as áreas onde os custos de conformidade ocorrem com maior intensidade nos Correios; e	2. Resultado da aplicação do questionário abordando as seguintes variáveis: grau de participação das áreas da organização nos estudos, discussão e cumprimento da legislação tributária.	Os custos de conformidade à tributação são incorridos em diversas áreas das empresas, com maior incidência na Área de Controladoria.
	Identificar as diferenças de percepção dos gestores dos Correios acerca das políticas tributárias, regulamentação tributária e custos de conformidade.	Resultado da aplicação dos questionários abordando os seguintes agrupamentos de variáveis: percepções sobre a regulamentação tributária e sua relação com os custos de conformidade à tributação, percepções sobre os custos de conformidade à tributação, percepções sobre as políticas tributárias e os custos de conformidade à tributação.	As políticas tributárias e as mudanças na regulamentação tributária provocam o aumento dos custos de conformidade tributária.

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da pesquisa

4.3 Tratamento e análise dos dados

Gil (2010) afirma que a análise de dados tem como objetivo organizar e sumarizar os dados de tal forma que possibilite o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação. Já a interpretação, tem como objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante sua ligação a outros conhecimentos já obtidos.

A pesquisa de campo com uso de questionário buscou obter a percepção de todos os Gerentes e gestores intermediários da Área econômico-financeira dos Correios a nível nacional.

Os questionários foram desenvolvidos considerando-se os objetivos geral e específicos da pesquisa, e o referencial teórico. Martins e Theófilo (2009) destacam a importância de conhecer o nível de mensuração das variáveis, com vistas à identificação das “operações aritméticas entre seus valores e consequente técnica estatística permitida para análise”. Nesta etapa da pesquisa tem-se a necessidade de operacionalização dos conceitos, de tal forma que estes possam ser decodificados em variáveis passíveis de mensuração e análise.

A partir dos aspectos conceituais do estudo foram identificadas as variáveis a serem pesquisadas e suas categorias respectivas, bem como o tipo de variável, se nominal, ordinal ou intervalar.

Segundo May (2004), as variáveis nominais são simplesmente aquelas que são identificadas por nomes como “filiação religiosa”. As variáveis ordinais classificam as diferenças de respostas. Por exemplo, as respostas para o grau de dificuldade de um curso universitário específico ou o continuo concorda-discorda da escala likert. Entretanto, as escalas ordinais não podem especificar que as diferenças entre cada uma das pontuações serão idênticas. Com esse propósito, é necessário medir em uma escala intervalar.

A partir da identificação das variáveis, foi realizada sua classificação, realizando-se seu cadastramento no software SPSS. As variáveis utilizadas foram predominantemente ordinais.

May (2004) afirma que, nas ciências sociais, a maioria das variáveis são ordinais e, por essa razão, as técnicas estatísticas que requerem um nível de medição intervalar são frequentemente inválidas.

O tratamento e análise dos dados coletados exigiram inicialmente a preparação da estrutura de banco de dados. Dessa forma, foi criada a base de dados utilizando-se o software IBM SPSS *Statistics*, especializado em estudos estatísticos em pesquisa social, cadastrando-se todas as variáveis da pesquisa, a partir das questões do questionário estruturado. O Apêndice H apresenta o quadro de variáveis cadastradas no SPSS.

As variáveis foram organizadas por blocos e categorias, de acordo com a estrutura do questionário de pesquisa de campo. A organização dos dados seguiu o mesmo padrão:

- um bloco de variáveis de caracterização dos pesquisados, com 14 variáveis;
- 10 variáveis com todas as categorias cadastradas individualmente.

A partir do cadastramento dos dados obtidos nos questionários foram realizadas tabulações no SPSS, utilizando-se estatísticas básicas de somatório de respostas, percentuais de participação e percentuais acumulados, com agrupamento de categorias por variável.

A análise de dados foi desenvolvida a partir das tabelas / resumo geradas, buscando-se alcançar partir da confirmação os objetivos a ou não dos pressupostos.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

5.1 A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT e suas atribuições tributárias

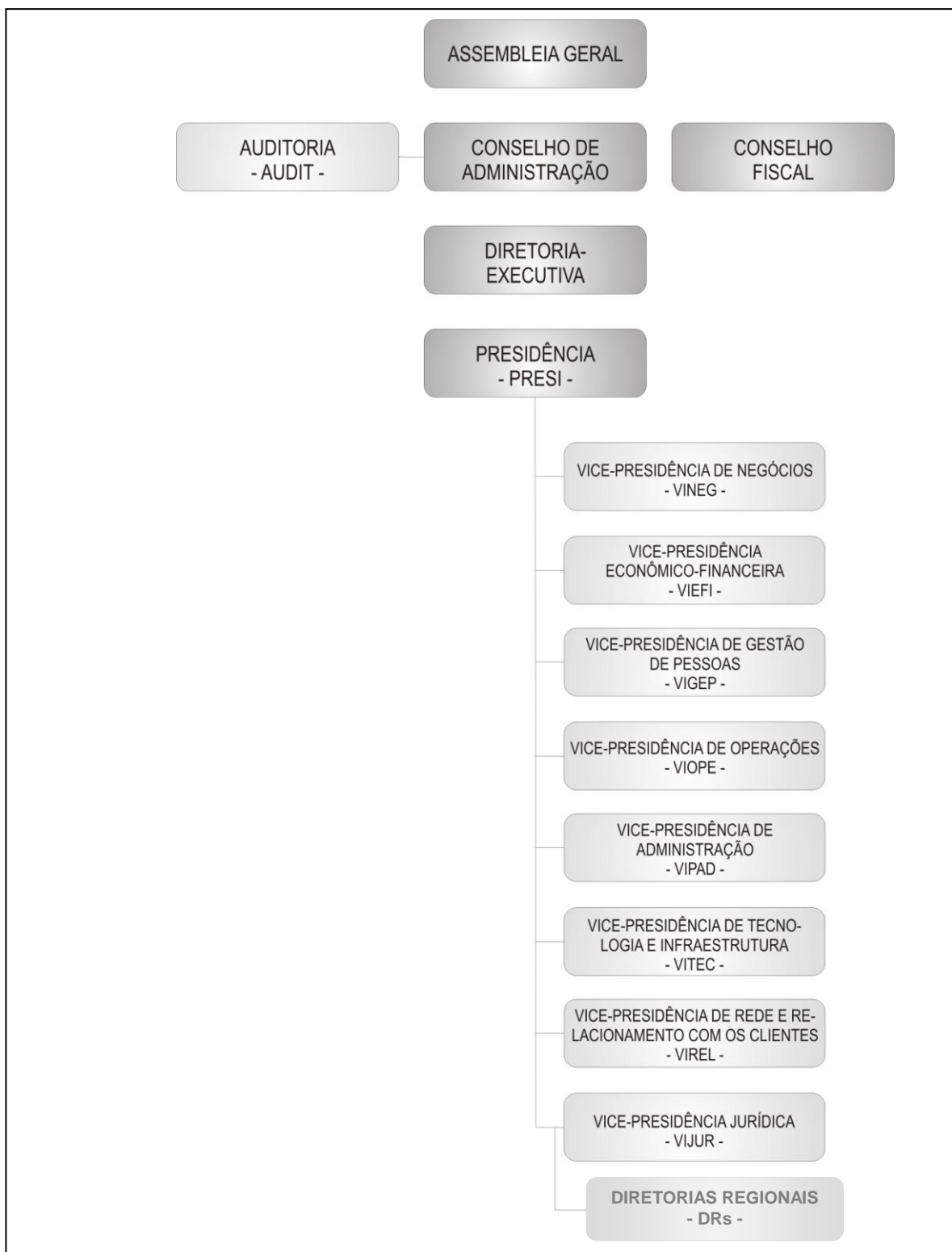
5.1.1 Caracterização da empresa

A ECT, organização foco deste estudo, é uma Empresa Pública da administração indireta, vinculada ao Ministério das comunicações, criada em 1969, em substituição ao extinto Departamento de Correios e Telégrafos (DCT). É, portanto pessoa jurídica de direito privado, e como tal adota a contabilidade privada para registro dos seus fatos contábeis, apesar de também estar conectada à rede do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, em função de sua natureza de Empresa Pública (ECT, 2012e).

Segundo o Relatório de Gestão da ECT - exercício 2011, os Correios detém hoje uma infraestrutura que alcança 5.565 municípios do país, oferecendo a possibilidade de encaminhamento e recebimento de objetos postais - cartas, telegramas e encomendas – e viabilizando ainda a prestação de serviços de transferências financeiras - pagamento de contas, recebimento de benefícios, remessas de numerários e serviços bancários básicos, por meio do Banco Postal (ECT, 2012b).

Consta ainda, no referido relatório, que a estrutura administrativo-operacional da ECT (figura 2) é constituída pela Administração Central (AC), composta do Conselho de Administração, Conselho Fiscal, Diretoria Executiva, Auditoria, Presidência e Vice-Presidências: Econômico-Financeira, de Negócios, de Rede e Relacionamento com os Clientes, de Operações, de Gestão de Pessoas, de Tecnologia e Infraestrutura, Jurídica, de Administração, juntamente com os Departamentos e órgãos de mesmo nível, vinculados às Vice-Presidências e pela Administração Regional, representada por 28 Diretorias Regionais (DRs), cada uma com jurisdição equivalente aos Estados e Distrito Federal. Esse organograma serviu de base para a elaboração das questões 4 e 5 do questionário aplicado aos gestores econômico-financeiros da ECT.

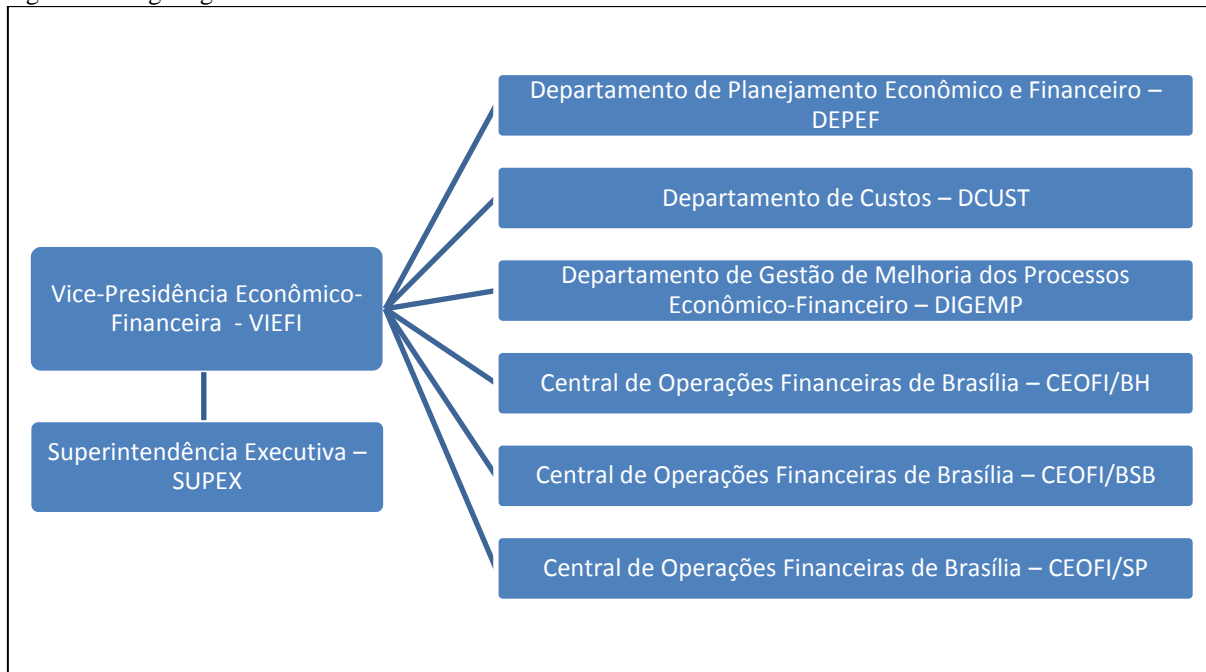
Figura 2 – Organograma da ECT



Fonte: Relatório de Gestão da ECT (2012b)

A gestão econômico-financeira da ECT é realizada pela Vice-Presidência Econômico-Financeira, estruturada conforme o organograma da figura 3.

Figura 3 – Organograma da Vice-Presidência Econômico-Financeira da ECT - VIEFI



Fonte: Relatório de Gestão da ECT (2012b)

A seleção da empresa pesquisada foi fundamentada nos seguintes aspectos:

- ✓ A Empresa tem estrutura organizacional definida, e manualização das atribuições das unidades funcionais, bem como atualização constante, por meio de capacitações, acerca das atualizações de legislação, promovendo a especialização dos gestores e garantindo uma percepção madura e coerente da realidade interna da organização, bem como uma visão clara do ambiente externo;
- ✓ Concordância da administração tributária da organização em disponibilizar informações do modelo tributário, incidências e processos internos; e
- ✓ Acessibilidade do pesquisador, com acesso aos gestores nos Estados e na Central de Serviços Financeiros e coordena, a nível nacional, a gestão tributária da organização estudada.

5.1.2 Custos dos tributos nos Correios

A Receita global dos Correios, segundo o Relatório da Administração da ECT (2011), foi de R\$ 13,32 bilhões, crescendo 9,86% em relação a 2010, se posicionando como o 8º operador de correios público do mundo em faturamento (UPU, 2011). É a maior empresa estatal de correios da América Latina. O lucro líquido de 2011 foi de R\$883 milhões e investimentos de R\$195 milhões. Na Demonstração de Valor Adicionado, a título de Remuneração do Governo, foram registrados impostos e contribuições da ordem de R\$2,06 bilhões em 2011. Ou seja, a ECT, em 2011, pagou em tributos cerca de 15,47% de sua Receita Bruta de Vendas, o que equivale a 233% do lucro líquido (ECT, 2012a).

Esse custo tributário elevado tem impacto na evolução da organização, se forem avaliados os gastos com tributos, em comparação aos investimentos. Em 2011, a ECT realizou investimentos da ordem de 195 milhões, valor pequeno se comparado aos 2,06 bilhões de custos com tributos, ou seja, a ECT gastou nesse ano 1050% mais de tributos, em relação aos investimentos. Essa relação certamente tem impacto direto nas perspectivas de crescimento e expansão da organização, ampliação da tecnologia, e melhoria da qualidade operacional. A ECT ainda transferiu dividendos à União em 2011, no valor total de R\$ 358 milhões (ECT, 2012a).

Dentre os serviços da ECT não monopolizados, o segmento de maior representatividade e maior crescimento é o de encomenda, em que estima deter 33,2% do mercado brasileiro (avaliação interna de 2007). Trata-se de mercado concorrencial com outros operadores logísticos nacionais e internacionais.

5.1.3 Organização da gestão de Conformidade à Tributação nos Correios

As atividades de gestão da conformidade tributária nos Correios estão em processo de centralização, conforme o Relatório de Gestão do Exercício 2011 (ECT, 2011), onde se verifica que ocorreram diversas etapas desse processo.

A gestão econômico-financeira da ECT é realizada pela Vice-Presidência Econômico-Financeira (VIEFI), por meio dos órgãos descritos no quadro 2.

Quadro 2 – Funções dos órgãos vinculados à Vice-Presidência Econômico-Financeira da ECT

ÓRGÃO	FUNÇÃO
Departamentos de Planejamento Econômico e Financeiro - DEPEF:	Administrar, controlar e coordenar as ações relacionadas ao planejamento econômico, à administração financeira e à programação e gestão orçamentária da Empresa.
Departamento de Custos - DCUST	Administrar, controlar e coordenar as ações relacionadas à modelagem, apuração e formatação de custos de produtos, serviços e de unidades/órgãos.
Departamento de Gestão de Melhorias dos Processos Econômico-Financeiros - DIGEMP	Administrar, controlar e coordenar as atividades desenvolvidas pelas GEFIN e as ações relacionadas à prospecção e desenvolvimento de projetos estratégicos e de melhoria de processos da área econômico-financeira, bem como dar suporte às atividades relacionadas à área.
Central de Operações Financeiras de Brasília - CEOFI/BSB	Administrar, controlar, coordenar e operacionalizar os processos contábeis, de tributos e de pagamentos, no âmbito de sua jurisdição.
Central de Operações Financeiras de Belo Horizonte - CEOFI/BH	Administrar, controlar, coordenar e operacionalizar os processos operacionais relativos aos serviços financeiros executados aos clientes externos, gestão numerário, Banco Postal e a efetiva remuneração dos serviços prestados pela Empresa, no âmbito de sua jurisdição.
Central de Operações Financeiras de São Paulo - CEOFI/SP	Administrar, controlar, coordenar e operacionalizar os processos de faturamento, cobrança e cadastro, no âmbito de sua jurisdição.

Fonte: Relatório de Gestão da ECT – Exercício 2011 (ECT, 2012b)

Conforme se verifica no quadro 5, as centrais de operações financeiras abrangem diversos processos de gestão econômico-financeira, entre eles: serviços de terceiros (recebimento e pagamento), controle financeiro, serviços de correspondente bancário, controle de numerário nas unidades de atendimento, faturamento, cobrança, contabilidade, gestão tributária e pagamento.

A estrutura organizacional da CEOFI/BSB tem a seguinte composição e responsabilidades (ECT, 2012b):

- a. Coordenação Administrativa - CAD: responsável pelo suporte às atividades administrativas referentes ao pessoal lotado no órgão, bem como referentes a registros, distribuição e controle de documentos, materiais e bens patrimoniais.

- b. Gerência Corporativa de Contabilidade Societária – GCOS: responsável por manter a escrituração da ECT com base em registros permanentes, em obediência aos preceitos da legislação comercial, societária, tributária e previdenciária e aos princípios e normas de contabilidade. Também é responsável pela geração das Demonstrações Financeiras da ECT.
- c. Gerência Corporativa de Contabilidade Fiscal – GCOF: encarregada do planejamento e gestão tributária da ECT, por meio dos processos de recolhimento de impostos e contribuições, da escrituração dos livros fiscais e elaboração das informações acessórias exigidas pelos órgãos arrecadadores. Além disso, mantém, junto à Receita Federal e Departamento Nacional de Registro de Comércio, o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ de todos os estabelecimentos da Empresa.
- d. Gerência Corporativa de Contas a Pagar – GCOP: tem como atribuições a integração dos processos de compras, tributos e tesouraria para garantir a eficácia do pagamento aos fornecedores. Coordena, nacionalmente, o pagamento a fornecedores a valor presente.

Nas Unidades da Federação, conforme o Manual de Organização da ECT (ECT, 2010b), é prevista atualmente a existência de uma Gerência Econômico-Financeira – GEFIN, com estruturas organizacionais variadas conforme o volume de operações e complexidade da gestão. As GEFINs dispõem de uma Seção de Tributos em 22 Estados. Totalizam-se, assim, 44 gestores estaduais de processos tributários. Os demais Estados não dispõem de gestores locais, ficando vinculados a centralizadoras, as quais realizam os processos pertinentes.

No Relatório Técnico de modelagem do Processo de Gestão de Tributos (ECT, 2012g), consta que a Gerência Corporativa de Contabilidade Fiscal (GCOF) é organizada em função da especialização de processos, tendo como um dos principais fundamentos a separação das obrigações tributárias em principal e acessórias. Essa distinção de processos se dá com o propósito de resguardar os colaboradores em suas rotinas, proporcionando, de forma preventiva, consistência no resultado global do processo de centralização.

Destaca o referido relatório que o macroprocesso de gestão de tributos na ECT está desmembrado em 4 (quatro) processos, organizados por espécies de tributos, posteriormente, pelas obrigações acessórias, e por fim, pelas atividades de apoio, fundamentais à qualidade dos processos e consequente consistência e confiabilidade das informações econômico-financeiras tratadas por meio de sistema informatizado, no formato ERP (*Enterprise Resource Planning*), sistema proprietário da Unysis.

As equipes que gerenciam os quatro processos são distribuídas em Coordenações, conforme o quadro 3.

Quadro 3: Estrutura funcional da Gerência de Contabilidade Fiscal - GCOF

Coordenação	Objetivos / funções
Coordenação do Processo Imposto sobre Serviços – ISS	Apurar as retenções, declaração de ISS e demais rotinas para o cumprimento das obrigações acessórias.
Coordenação do Processo Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS	Apurar o imposto devido, incidente sobre as receitas tributáveis, conforme posicionamento jurídico da Empresa.
Coordenação do Processo de conciliação	Regularizar e manter as contas de tributos conciliadas quanto a saldo, ajustes e possíveis pedidos de compensação. Interagir com órgãos internos e externos.
Coordenação do Processo DIRF/GFIP e Atividades de Apoio	Elaborar a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), gerar arquivo da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), arquivamento de atos na Junta Comercial, renovar as certidões, publicar na intranet, organização de <i>help-desk</i> e ainda serviços externos.
Equipe de Melhoria de Processo	Desenvolver ações permanentes com o objetivo de aperfeiçoar e racionalizar as rotinas desenvolvidas na Central de Tributos. Desenvolvida com envolvimento de Consultores Tributários de maior experiência e conhecimento de legislação e do sistema ERP. Responsável pela otimização dos processos, inclusive de minimização dos custos necessários ao atendimento da legislação tributária da ECT

Fonte: Adaptado do Relatório Técnico de Modelagem do Processo de Gestão de Tributos da ECT (ECT, 2012g)

O Relatório Técnico de Modelagem do Processo de Gestão de Tributos da ECT (ECT, 2012g) destaca que o caráter do processo de conciliação é de auto-auditoria, validando cada atividade desenvolvida pela GCOF e identificando e regularizando possíveis inconsistências detectadas.

A elaboração da DIRF e GFIP exigem constantes retificações em face da deficiência apontada pelo Relatório Técnico (ECT, 2012), relativa aos processos de

pagamento. Essa atividade é maior, na medida em que é realizada alocação de notas fiscais, ou seja, o desmembramento de pagamentos do contratado para os seus subcontratados, por exigência de declaração à Receita Federal.

Portanto, no cômputo geral, o efetivo nacional na ECT, desenvolvendo atividades de gestão direta de atividades destinadas ao cumprimento das obrigações tributárias, está distribuído conforme a Tabela 11.

Tabela 11 – Estrutura responsável pela gestão tributária na ECT por Unidade da Federação

Órgão	Unidades da Federação																				TOT			
	AL	AM	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MG	MS	MT	PA	PB	PE	PI	PR	RJ	RN	RO	RS		SC	SE	SP
Gerência Corporativa de Contabilidade Fiscal - matriz	56																				56			
Gerência Econômico-Financeira - filial	1	1	1	1		1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	23
Seção de Tributos - filial	1	1	1	1		1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	1	1	1	1	1	1	2	25
Efetivo	2	2	2	2	56	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	4	2	2	2	2	2	2	4	104

Fonte: Manual de Organização da ECT (ECT, 2012f)

Observa-se que não há estrutura de gestão financeira/tributária dos Correios nos Estados do Tocantins, Acre, Amapá e Roraima.

No Relatório de Gestão 2011 (ECT, 2012b), são apresentadas Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras, onde são indicados os principais impostos e contribuições que são recolhidos pela ECT às Administrações Tributárias Municipais, Estaduais e Federais, apurados segundo a legislação aplicável, correspondendo a:

- a) tributos sobre receitas: Contribuição para o PIS (Programa de Integração Social), Contribuição para o COFINS (Programa para o Financiamento da Seguridade Social), ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), e ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza);
- b) tributos sobre o lucro: IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido); e
- c) tributos retidos por responsabilidade legal: Contribuição para o INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), IRF (Imposto de Renda Retido na Fonte), e CSRF (Contribuição Social Retida na Fonte).

Sob a ótica da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), a ECT goza de benefício concedido por preceito constitucional denominado imunidade tributária recíproca, no que se refere às suas atividades operacionais, em decorrência de sua natureza jurídica de Empresa Pública Federal. Na Nota Explicativa às Demonstrações Financeiras da ECT 2011 (ECT, 2012c) nº 14, destaca-se que a jurisprudência do STF reconheceu as prerrogativas de Fazenda Pública da ECT no tocante à impenhorabilidade de seus bens, rendas e serviços, bem como reconheceu a incidência da regra constitucional da imunidade tributária recíproca; e, por fim, a manutenção do regime de exclusividade na prestação do serviço postal consoante o disposto no artigo 9º da Lei no 6.538/78.

Dessa forma, conclui-se que as atividades da ECT geram incidência de tributos que não são alcançados pela imunidade recíproca: IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, INSS, Taxas, ICMS e ISS. No que se refere a ICMS e ISS, a que a imunidade alcançaria, a legislação estabelece diversas obrigações acessórias, além dos procedimentos a cumprir o papel de substituto tributário.

No Relatório de Gestão 2011 (ECT, 2012b), destaca-se, no âmbito das ações tributárias da ECT, a discussão relativa ao benefício da imunidade tributária da Empresa, ação que tramitava em 2011 no Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário 601.392-1. O instituto deve valer para os serviços exclusivos, não exclusivos e atividades correlatas, uma vez que, resumidamente, a empresa presta serviço público e as atividades lucrativas servem para custear a universalização dos serviços postais. Registra o referido relatório que o processo aguarda a conclusão de sua análise para que o julgamento seja retomado.

5.1.4 Processos de Gestão da Conformidade à Tributação nos Correios

Os principais processos de gestão tributária da ECT estão padronizados e definidos no Manual de Contabilidade e Orçamento (ECT, 2012e), conforme a seguinte distribuição:

- Procedimentos de encerramento de resultado;
- Manutenção do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ;
- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual – ICMS;
- Retenção de tributos e contribuições Federais;
- Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN;
- Contribuições Previdenciárias;
- Contribuições Sociais Federais;
- Declarações Fiscais Federais.

Os procedimentos de encerramento do resultado são realizados em duas sistemáticas diferentes: o encerramento do resultado mensal e o encerramento do exercício.

Segundo o Manual de Contabilidade e Orçamento (ECT, 2012e), o encerramento do resultado mensal é realizado por meio da geração inicial do balancete consolidado antes dos tributos e juros sobre o capital próprio, posteriormente sendo encaminhado esse balancete para cálculo dos tributos e juros sobre o capital próprio, a geração de relatório gerencial e relatório para submissão em Reunião de Diretoria, e posterior publicação e divulgação.

O referido Manual indica que o encerramento do exercício é realizado ao final do exercício social, também com a geração de balancete consolidado, cálculo dos tributos e juros sobre o capital próprio, geração de novo balancete consolidado anual, com tributos e juros sobre o capital próprio e emissão das Demonstrações Contábeis anuais. As demonstrações contábeis anuais são submetidas aos órgãos da administração, conforme prevê o estatuto dos Correios. Posteriormente é realizada a publicação e divulgação.

Os procedimentos de administração, inscrição, alteração e baixa de estabelecimentos dos Correios e os processos de manutenção do Cadastro Nacional de Pessoa

Jurídica – CNPJ são processos que estão relacionados à gestão tributária e, dessa forma, estão o sob a responsabilidade da Gerência Corporativa de Contabilidade Fiscal – GCOF.

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, intermunicipal e de Comunicações é um tributo de competência estadual e que, no âmbito dos Correios, incide sobre os seguintes produtos, operações e serviços (ECT, 2012b):

- telegramas: pré-taxado, de balcão, fonado, telexograma, via internet, móvel marítimo;
- serviços vinculados a telegráficos: fax post, endereço telegráfico, taxa de serviço telegráfico, outros serviços telemáticos;
- saídas de produtos próprios ou consignados, desde que não vinculados ao serviço postal, ou abrangidos por qualquer tipo de imunidade/isenção;
- aquisições de produtos procedentes de outros estados, destinados a uso e consumo ou ativo permanente, pelo diferencial de alíquota entre a aplicada na saída, pelo estado de origem e a alíquota aplicável à mesma operação, pelo estado de destino;
- recebimento de mercadorias ou serviços importados do exterior para comercialização, uso e consumo próprio ou ativo permanente;
- na contratação de transporte intermunicipal ou interestadual, caso em que a ECT assume a condição de substituto tributário, observadas as instruções específicas do estado.

O regime de apuração normal desse tributo consiste no cálculo mensal do ICMS a recolher, levando em conta a diferença entre o montante destacado nos documentos fiscais de venda e os créditos pelas entradas de mercadorias. Também devem ser considerados os estornos que porventura possam existir e o saldo a compensar de períodos anteriores.

A gestão da conformidade tributária dos Correios ao ICMS é realizada por meio da execução de subprocessos padronizados de apuração e recolhimento do tributo, bem como de utilização de documentos fiscais; de utilização dos livros fiscais; de determinação de bases de cálculo e aplicação de alíquotas; de manutenção de valores do ICMS, em função da característica de não-cumulatividade; do regime de substituição tributária; dos procedimentos

de consignação mercantil; da apuração de diferenças de estoques e ajustes do ICMS; operações com conserto, brindes e doações; e devolução de mercadorias (ECT, 2012e).

Os Correios também realizam retenções de tributos exigidas pela legislação tributária. Conforme prevê o Manual de Contabilidade dos Correios (ECT, 2012e), a Lei 9.430, de 27/12/1996 e o art. 34 da lei nº 10.833, de 29/12/2003 determinam que as empresas públicas e demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/PASEP sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras.

As retenções serão efetuadas sobre qualquer forma de pagamento, inclusive os pagamentos antecipados por conta de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, para entrega futura.

A gestão das operações de cumprimento de obrigações do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) ocorre a partir da rotina de análise da aplicabilidade do ISSQN, análise e definição do fato gerador e base de cálculo, verificação de exceções, alíquotas e definição do contribuinte. A partir da rotina anterior é avaliada a aplicabilidade da incidência do tributo de acordo com a lei municipal correspondente. Confirmando-se a obrigação tributária, é avaliada a obrigação dos Correios como contribuinte substituto, e procedida a retenção e recolhimento. Outro subprocesso padronizado para o ISSQN é o de substituição tributária, em que é avaliada a legislação dos municípios pelas Gerências de Contabilidade e informada a Gerência Corporativa, a qual procede ao cumprimento da legislação e os recolhimentos devidos (ECT,2012e).

O cumprimento das obrigações relacionadas às contribuições previdenciárias nos Correios é realizado por meio dos seguintes subprocessos (ECT, 2012e):

- a. Contribuição para a Seguridade Social-INSS- a empresa é responsável por subsidiar a área financeira no recolhimento, controle da documentação, acompanhamento dos prazos de recolhimento e na contabilização dos valores recolhidos a título de encargos previdenciários sobre serviços contratados. A retenção da Contribuição é dos Segurados Empregados, Trabalhadores avulsos e sobre Gastos Emergenciais.
- b. Guia da Previdência Social(GPS)- Efetua o recolhimento das contribuições sociais e demais recursos arrecadados pela Seguridade Social, utilizando-se o documento denominado de GPS. Efetua o preenchimento da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), para os contribuintes que são obrigados a recolherem o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço; Efetua o recolhimento das contribuições sociais sobre o décimo terceiro.
- c. Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP)- a Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP) é um instrumento que o governo encontrou para montar o cadastro de vínculos e remunerações dos segurados da Previdência Social. A ECT viabiliza o recolhimento/individualização de valores do FGTS e a elaboração e entrega da GFIP.
- d. SEST/SENAT- Desconta dos serviços de condutor rodoviário autônomo, as contribuições devidas para o SEST/SENAT, sendo que: na condição de contratante direta dos serviços de condutor rodoviário autônomo, a ECT é responsável pelo desconto das contribuições para o SEST e SENAT e pelo recolhimento das mesmas, que são sujeitas às mesmas condições, prazos e sanções aplicáveis às contribuições para a Seguridade Social.
- e. Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (CIDE) - A CIDE é devida por pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. A partir de 1º de janeiro de 2002, passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem “royalties”, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Os processos tributários dos Correios, relacionados às Contribuições Sociais federais estão relacionadas à apuração e recolhimento da Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP); da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), conforme detalhe abaixo (ECT, 2012e):

- a. Procedimentos para Apuração e Recolhimento das Contribuições Sociais Federais - as contribuições sociais estão previstas no artigo 149 da Constituição Federal. Compete à União instituir e manter essas contribuições. O artigo 195 estabelece que a seguridade social é financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, por meio das seguintes contribuições sociais, entre outras: dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, a receita ou o faturamento e o

- lucro; dos trabalhadores com ou sem vínculo empregatício; sobre a receita de concursos de prognósticos.
- b. Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)- aplica a retenção da contribuição sobre a receita bruta mensal da ECT, compreendendo a totalidade das receitas auferidas pela ECT, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as mesmas, observado que, para fins de determinação da base de cálculo, excluem-se da receita bruta da ECT: as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e ICMS, quando cobrado pelo vendedor ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; os valores que, computados como receitas, tenham sido transferidas para outra pessoa jurídica, observadas as normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; A receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.
 - c. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). As contribuições para a COFINS, devidas pela ECT, são calculadas com base no valor da receita bruta mensal;
 - d. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). É definida a base de cálculo da contribuição, observado que: a contribuição incide sobre o lucro líquido ajustado, antes da provisão para o Imposto de Renda. Determina a base de cálculo para pessoas jurídicas que tenham optado pelo pagamento do imposto de renda por estimativa. A base de cálculo da contribuição é o valor correspondente a 12% da receita bruta mensal de venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, acrescido dos demais resultados e ganhos de capital. Determina a base de cálculo sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que se sujeitam à incidência da CSLL à luz das normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei no 9.249/1995, os arts. 15 a 17 da Lei no 9.430, de 1996, e o art. 1o da Lei no 9.532/1997.

Além da obrigação de calcular e recolher tributos, a ECT está obrigada a cumprir diversas obrigações fiscais acessórias, dentre elas, a de prestar informações a respeito de seus atos, assim como elaborar documentos legais. Por isso, avalia todos os tipos de declarações e documentos fiscais que está obrigada ao preenchimento e apresentação junto ao órgão fiscalizador.

5.2 Custos de conformidade à tributação na ECT

5.2.1 Análise das informações dos respondentes

Na análise de resultados se constata que foi obtido índice de resposta de 43,3%. Analisando o retorno por região geográfica (Tabela 12), obteve-se retorno superior a 50%, exceto a região centro-oeste. A região centro-oeste teve taxa de retorno de 27,4%, influenciada por 23% de retorno nas respostas da equipe de gestão tributária da empresa

pesquisada. Verifica-se também que a região centro-oeste tem alta representatividade entre os respondentes (37,8%) em razão de mais de 50% do efetivo que atua na gestão tributária estar atuando em Brasília, na Gerência Corporativa de Contabilidade Fiscal.

Tabela 12 – Abrangência da pesquisa, distribuída por região

Região	Efetivo atuando nos órgãos de gestão de tributos da ECT	Nº de respostas válidas recebidas	% de retorno	% de representatividade
Centro-Oeste	62	17	27,4	37,8
Nordeste	18	10	55,6	22,2
Norte	6	5	83,3	11,1
Sul	8	6	75,0	13,3
Sudeste	10	7	70,0	15,6
TOTAL	104	45	43,3%	100,0%

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da pesquisa

Do total de respondentes, 57,8% tem nível de formação equivalente a pós-graduação *latu sensu* (96% especialistas em gestão, contabilidade e afins). Outros 16 pesquisados têm nível de graduação (89% em Ciências Contábeis, Administração ou Economia) (Tabela 13).

Constata-se que a equipe de gestão tributária dos Correios tem formação predominante na área contábil, com elevado nível de especialização, o que qualifica a equipe para a ação de gestão tributária e da capacitação necessária à execução das atividades de busca da conformidade tributária.

Tabela 13 – Nível de instrução dos participantes da pesquisa

	Frequência	Porcentual	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
Pós-Graduação	26	57,8	57,8	57,8
Superior	16	35,6	35,6	93,3
Ensino Médio Completo	2	4,4	4,4	97,8
Médio Completo	1	2,2	2,2	100,0
TOTAL	45	100,0	100,0	-

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da pesquisa

A média de tempo de empresa das pessoas pesquisadas é de 14 anos, sendo que para os gestores (pessoas com função de confiança), a média de tempo na função é de 5 anos, aproximadamente, conforme se constata na Tabela 14.

Tabela 14 – Tempo de Empresa, Cargo e Função dos participantes da pesquisa

Variável	N	Mínimo (meses)	Máximo (meses)	Média (meses)	Média (anos)	Desvio padrão (meses)	Desvio padrão (anos)
TempoEmpresa	45	48	432	165,4	13,8	94,1	7,8
TempoCargo	45	24	360	141,0	11,8	82,0	6,8
TempoFunção	37	1	240	58,0	4,8	47,5	4,0

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da pesquisa

5.2.2 Análise dos aspectos legais e sua relação com os custos de conformidade

A pesquisa aborda a legislação e sua relação com os custos de conformidade à tributação. O primeiro ponto é a identificação dos principais aspectos legais responsáveis pela complexidade tributária na empresa pesquisada. Para essa avaliação, foram relacionados dois aspectos gerais, apontados pela Gerência de Contabilidade Fiscal (Diferenciação de legislações estaduais e municipais), bem como outros oito aspectos previstos no código tributário nacional, solicitando-se a seleção de cinco itens considerados mais importantes.

No que se refere aos aspectos legais, foram apontados como fonte geradora de complexidade tributária, para 91% dos respondentes, a Diferenciação das legislações estaduais, conforme mostra a Tabela 15. Já 84% dos pesquisados consideraram como fonte geradora a Diferenciação das legislações municipais.

Esse resultado é corroborado por Bertolucci (2003). Para ele a descentralização da legislação tributária representa um alto custo para os contribuintes, e que, se os constituintes tivessem determinado que os impostos fossem de competência de vários entes, mas impondo uma legislação federal e homogênea, as empresas não seriam tão oneradas.

Nos itens decorrentes do código tributário, 42% dos pesquisados consideraram que as isenções, reduções e deduções do imposto devido são responsáveis pela complexidade da legislação tributária. Outros 36% apontaram a compensação e restituição de tributos pagos, assim como 36% igualmente à tributação na fonte (tabela 15).

Tabela 15 - Fontes de complexidade da legislação tributária

Fatores geradores da Complexidade Tributária	Região					Freq Tot	%
	Centro-Oeste	Nordeste	Norte	Sudeste	Sul		
Diferenciação das legislações estaduais	14	10	5	6	6	41	91
Diferenciação das legislações municipais	14	9	4	6	5	38	84
Isenções, reduções e deduções do imposto devido	8	3	5	2	1	19	42
Compensação e restituição de tributos pagos	8	1	2	4	1	16	36
Tributação na fonte	7	4	1	2	2	16	36
Determinação da base de cálculo e do valor devido	7	3	3	1	1	15	33
Imunidades, isenções e não incidências	7	3	4	1	0	15	33
Penalidades e acréscimos moratórios	3	3	2	1	1	10	22
Depreciação de bens/Depreciação acelerada incentivada	2	2	1	0	0	5	11
Decadência e prescrição	2	0	1	0	0	3	7

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da pesquisa

Ainda considerando-se a tabela 15, verifica-se uma distribuição uniforme dos resultados em todas as regiões geográficas, confirmando-se a percepção geral também por região.

A necessidade de adaptação e cumprimento à legislação tributária pela organização exige iniciativas para que os processos e equipes possam cumprir os requisitos legais, razão da pesquisa também buscar a identificação dessas iniciativas para lidar com as alterações da legislação tributária, solicitando-se indicação de três iniciativas mais adotadas.

O resultado apresentado na Tabela 16 demonstra que 67% entendem a Leitura da legislação Fiscal e dos manuais como iniciativa principal. A troca de informações entre a equipe de trabalho foi a segunda maior iniciativa, com 60% de indicações. Outra medida considerada como mais adotada por 51,1% dos respondentes seria o Acesso a plantões fiscais. Essa medida é mais destacada nas regiões nordeste sul, demonstrando a importância e uso dos plantões fiscais realizados pelos entes tributantes. Também teve destaque o Treinamento de pessoal interno (44,4%). A contratação de consultorias externa teve indicação mínima, com 9% dos respondentes, resposta que está alinhada com política recente da Empresa de minimização de contratações regionais de consultorias.

Tabela 16 – Iniciativas da organização para adaptação às alterações da legislação tributária

Como a empresa lida com as alterações da legislação tributária	Região					Freq Tot	%
	Centro-Oeste	Nordeste	Norte	Sudeste	Sul		
Leitura da legislação fiscal e dos manuais	14	8	3	3	2	30	67
Troca de informações entre a equipe de trabalho	11	6	4	3	3	27	60
Acesso a plantões fiscais	8	6	3	3	3	23	51
Treinamento de pessoal interno	8	4	1	4	3	20	44
Acesso a sites especializados	7	4	2	2	2	17	38
Assinatura de jornais e revistas especializadas	3	0	5	3	3	14	31
Participação em seminários, congressos, simpósios	2	3	2	2	1	10	22
Contratação de consultoria externa	2	0	1	1	0	4	9

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da pesquisa

As diversas iniciativas para atendimento à legislação tributária geraram estrutura organizacional especializada na organização pesquisada, bem como processos e atividades específicos. Dessa forma, outro aspecto abordado foi a indicação dos fatos geradores de custos de conformidade mais relevantes na empresa pesquisada. A pesquisa solicitou indicação de cinco fatos geradores, em nível de 1 a 5, conforme a relevância.

Conforme pode ser verificado na Tabela 17, os fatos geradores apontados como os mais relevantes na geração de custos de conformidade, a nível nacional, foram: Complexidade da legislação tributária/dificuldade de interpretação das normas (19% das indicações), Contratação de software corporativo (14%), alteração das normas tributárias (10%) e necessidade de responder a várias jurisdições (federal, estadual e municipal) (10%).

Rezende (2004) confirma e acrescenta seu ponto de vista, destacando o impacto do aumento progressivo dos encargos burocráticos, onerando o contribuinte. Machado (2005) também reforça a percepção da alteração das normas tributárias destacando que, no Brasil, quase todas as normas importantes do direito tributário estão presentes na Constituição Federal, numa espécie de reação à instabilidade da legislação.

A complexidade da legislação tributária e a dificuldade de interpretação das normas foram mais indicadas como geradoras de custos de conformidade, nas regiões norte (31%) e nordeste (35%). Já para a região centro-oeste, o fator que gerou custos de conformidade mais altos foi a contratação de atualização de software corporativo (21%), segundo os pesquisados. Na região sul, os respondentes indicaram como fator mais importante, as regras aplicáveis aos contribuintes substitutos (29%). Na região sudeste,

destaca-se como fator que gera mais custos de conformidade, o número de declarações/guias/formulários e seu nível de detalhamento (14%) (tabela 17).

Observaram-se percepções diferenciadas dos respondentes por região geográfica. Na região centro-oeste, a principal indicação de fato gerador de custos de conformidade foi a contratação de atualização de software corporativo e atualização de sistemas informatizados (21% e 14% das respostas, respectivamente). Esse resultado se deve ao fato dessa atividade ser de gestão centralizada nessa Gerência, a qual detém mais informações e experiência sobre o tema (tabela 17).

Tabela 17 – Fatos Geradores de Custos de Conformidade Tributária relevantes

Fatores geradores de Custo de Conformidade apontados como mais relevantes	Frequência de pontuações maiores (4 e 5) por Região Geográfica					Total	%
	CO	NE	N	SE	S		
Complexidade da legislação tributária/dificuldade de interpretação das normas	11 (16%)	10 (31%)	6 (35%)	5 (14%)	1 (5%)	33	19%
Contratação de atualização de software e corporativo	15 (21%)	3 (9%)	2 (12%)	1 (3%)	3 (14%)	24	14%
Alterações das normas tributárias	4 (6%)	6 (19%)	3 (18%)	3 (8%)	2 (10%)	18	10%
Necessidade de responder a várias jurisdições (federal, estadual e municipal)	5 (7%)	4 (13%)	3 (18%)	4 (11%)	2 (10%)	18	10%
Regras aplicáveis aos contribuintes substitutos	6 (9%)	-	2 (12%)	4 (11%)	6 (29%)	18	10%
Número de declarações /guias/formulários e seu nível de detalhamento	5 (7%)	5 (16%)	-	5 (14%)	1 (5%)	16	9%
Intimações, fiscalizações e processo administrativos/judiciais	6 (9%)	4 (13%)	-	4 (11%)	2 (10%)	16	9%
Atualização dos sistemas informatizados	10 (14%)	-	-	2 (6%)	1 (5%)	13	7%
Divergência entre os conceitos contábeis, societários e fiscais	6 (9%)	-	1 (6%)	4 (11%)	1 (5%)	12	7%
Arquivo e conservação de livro e comprovantes fiscais	2 (3%)	-	-	4 (11%)	2 (10%)	8	5%
TOTAL	70	32	17	36	21	176	

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da pesquisa

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

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

5.2.3 Análise da participação e geração de custos de conformidade por área, atividades envolvidas e relevância para a Empresa

Um dos objetivos do estudo é a identificação das áreas da empresa onde ocorrem com mais intensidade os custos de conformidade. De forma a identificar essas áreas, buscou-se obter através dos questionários não só as áreas que mais incorrem nesses custos, mas também as áreas que participam também do processo decisório e estudos.

Entre as áreas que mais participam das discussões e estudos, se destaca, segundo os pesquisados, a Vice-Presidência Econômico-Financeira e seus departamentos, com 82% das respostas, que a consideraram como área de alta participação. O Conselho Fiscal (33,3%), a Vice-Presidência Jurídica (31,1%) e a Auditoria (28,9%) também têm indicações relevantes. Esse resultado confirma o cumprimento de uma das funções da Vice-Presidência Econômico-Financeira, responsável pelas funções de Controladoria da organização. Esse resultado é demonstrado na Tabela 18.

Tabela 18 – Áreas que participam de estudos/discussões sobre a conformidade tributária

Áreas da Estrutura Organizacional da ECT	Baixa participação	Participação moderada	Alta participação
Vice-Presidência Econômico-Financeira e Deptos.	3 (6,7%)	4 (8,9%)	37 (82,2%)
Conselho Fiscal	15 (33,3%)	8 (17,8%)	15 (33,3%)
Vice-Presidência Jurídica e Deptos.	7 (15,6%)	22 (48,9%)	14 (31,1%)
Auditoria	13 (28,9%)	17 (37,8%)	13 (28,9%)
Diretoria Executiva	23 (51,1%)	6 (13,3%)	10 (22,2%)
Vice-Presidência de Gestão de Pessoas e Deptos.	22 (48,9%)	7 (15,6%)	8 (17,8%)
Conselho de Administração	18 (40,0%)	9 (20,0%)	7 (15,6%)
Vice-Presidência de Administração e Deptos.	20 (44,4%)	14 (31,1%)	6 (13,3%)
Vice-Presidência de Tecnologia e Deptos.	18 (40,0%)	12 (26,7%)	6 (13,3%)
Presidência e Deptos. vinculados	22 (48,9%)	12 (26,7%)	5 (11,1%)
Vice-Presidência de Negócios e Deptos.	20 (44,4%)	10 (22,2%)	4 (8,9%)
Vice-Presidência de Operações e Deptos.	25 (55,6%)	7 (15,6%)	3 (6,7%)

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da pesquisa

A pesquisa também buscou detectar em que áreas a empresa realiza maiores gastos para cumprir a legislação tributária. Segundo os resultados apresentados na Tabela 19, 71% elencaram o setor da vice-presidência Econômico-financeira e Deptos como de alta incorrência em gastos relacionados ao cumprimento da legislação tributária. Merecem menção, considerando-se as indicações acumuladas de incorrência moderada e alta, a Vice-Presidência Jurídica e seus departamentos (68,9%) e a Vice-Presidência de Gestão de Pessoas e departamentos (57,7%).

Esse resultado é compatível com as conclusões da pesquisa de Bertolucci (2001) em que se verificou que os principais custos de conformidade ocorrem na área de controladoria e em segundo lugar, na área jurídica das organizações.

Tabela 19 – Áreas que mais incorrem em custos de conformidade tributária

Áreas da Estrutura Organizacional da ECT	Baixa incorrência	Incorrência moderada	Alta incorrência
Vice-Presidência Econômico-Financeira e Deptos.	5 (11,1%)	5 (11,1%)	32 (71,1%)
Vice-Presidência Jurídica e Deptos.	10 (22,2%)	18 (40,0%)	13 (28,9%)
Vice-Presidência de Gestão de Pessoas e Deptos.	12 (26,7%)	15 (33,3%)	11 (24,4%)
Vice-Presidência de Administração e Deptos.	11 (24,4%)	18 (40,0%)	10 (22,2%)
Auditoria	14 (31,1%)	16 (35,6%)	8 (17,8%)
Vice-Presidência de Operações e Deptos.	18 (40,0%)	11 (24,4%)	7 (15,6%)
Vice-Presidência de Tecnologia e Deptos.	11 (24,4%)	17 (37,8%)	7 (15,6%)
Conselho de Administração	21 (46,7%)	8 (17,8%)	5 (11,1%)
Conselho Fiscal	19 (42,2%)	8 (17,8%)	5 (11,1%)
Presidência e Deptos. vinculados	18 (40,0%)	13 (28,9%)	5 (11,1%)
Vice-Presidência de Negócios e Deptos.	13 (28,9%)	17 (37,8%)	5 (11,1%)
Diretoria Executiva	19 (42,2%)	9 (20,0%)	4 (8,9%)

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da pesquisa

A conformidade de procedimentos tributários exige o desenvolvimento de atividades, as quais consomem tempo e recursos. Foram questionados os gestores financeiros dos Correios sobre que atividades mais demandam recursos e tempo visando atender à legislação tributária. A Tabela 20 apresenta o resultado para as atividades com pontuações mais relevantes.

A atividade considerada a que gera maior aplicação de recursos e tempo para atendimento é a de “Prestar informações à administração tributária através do preenchimento e entrega de declarações”, a qual foi destacada por 11% dos respondentes. Essa atividade é uma das principais atividades presente nas rotinas tanto da GCOF e suas Coordenações, como também das Gerências de Contabilidade em todo o país.

Também mereceu destaque “Inscrever a pessoa jurídica e seus estabelecimentos em cadastros fiscais” (9%). Pela complexidade da manutenção de cadastros atualizados em todo o Brasil, há uma Coordenação que tem a responsabilidade de realizar e atualizar esses cadastros, com envolvimento das Gerências e Seções regionais de tributos.

Tabela 20 – Atividades que mais demandam recursos internos/tempo para atendimento à legislação tributária

Atividades de conformização à tributação com maior uso de tempo e recursos considerados mais relevantes	Somatório das pontuações mais elevadas (4 e 5) por Região					Total	%
	CO	NE	N	SE	S		
Prestar informações à administração tributária através do preenchimento e entrega de declarações	1 (2%)	4 (14%)	4 (24%)	6 (21%)	1 (7%)	17	11%
Inscrever a pessoa jurídica e seus estabelecimentos em cadastros fiscais	7 (12%)	5 (17%)	-	2 (7%)	-	14	9%
Efetuar as retenções e recolhimento de tributos retidos na fonte	5 (8%)	3 (10%)	-	1 (4%)	4 (29%)	13	9%
Treinar pessoal interno para a realização de tarefas relativa a impostos	6 (10%)	-	4 (24%)	1 (4%)	1 (7%)	12	8%
Calcular e recolher os tributos incidentes sobre a atividade da empresa	5 (8%)	2 (7%)	2 (12%)	2 (7%)	1 (7%)	12	8%
Responder intimações e notificações fiscais e atender fiscalizações	3 (5%)	3 (10%)	2 (12%)	1 (4%)	2 (14%)	11	7%
Retificar declarações e formulários fiscais	6 (10%)	2 (7%)	-	2 (7%)	-	10	7%
Arquivar e consertar livros e comprovantes fiscais	4 (7%)	3 (10%)	1 (6%)	1 (4%)	-	9	6%
Manter escrituração completa e livros registrados e autenticados	3 (5%)	3 (10%)	-	3 (11%)	-	9	6%
Pesquisar e planejar ações de elisão fiscal (planejamento tributário)	3 (5%)	-	1 (6%)	2 (7%)	3 (21%)	9	6%
Adquirir e/ou alterar sistemas informatizados em decorrência de mudanças na legislação fiscal	3 (5%)	-	0 (0%)	3 (11%)	2 (14%)	8	5%
Contratar assessores tributários, advogados, auditores, contadores, economistas	6 (10%)	-	2 (12%)	-	-	8	5%
Preparar dados e relatórios relativos aos tributos, solicitados pelos profissionais externos	2 (3%)	4 (14%)	-	2 (7%)	-	8	5%
Comprar livros, revistas, jornais especializados	4 (7%)	-	1 (6%)	-	-	5	3%
Monitorar e participar de processo legislativo fiscal, discutindo e apresentando propostas para o aperfeiçoamento da legislação tributária	2 (3%)	-	-	2 (7%)	-	4	3%
TOTAL	60	29	17	28	14	152	

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da pesquisa

Outra atividade indicada foi “Efetuar as retenções e recolhimento de tributos retidos na fonte” (9%), considerada a atividade em que a pressão dos entes tributantes e

fiscalizações gera maior atenção, bem como é alvo de revisões, conferências e ajustes pelas equipes envolvidas regional e corporativamente.

Destacam-se, na Tabela 20, a indicação das atividades da região centro-oeste: “Inscrever a pessoa jurídica e seus estabelecimentos em cadastros fiscais” (12%); “Treinar pessoal interno para a realização de tarefas relativas a impostos” (10%); “Retificar declarações e formulários fiscais” (10%); e “Contratar assessores tributários, advogados, auditores, contadores e economistas” (10%). Esse resultado é decorrente das opiniões dos gestores localizados na Gerência de Contabilidade Fiscal Corporativa, o que confirma o papel de gestão central desse órgão, gerando atividades específicas e que demandam elevados recursos e tempo para execução. Esse resultado confirma estudo de Slemrod e Blumenthal (1993) em que consideravam *como filing activities*, as atividades em que custos de conformidade decorrem das próprias atividades de coleta de dados, preparação de declarações fiscais e cálculo dos tributos.

A região sul destacou como atividades que mais demandam recursos e tempo: “Efetuar as retenções e recolhimento de tributos retidos na fonte” (29%) e “Pesquisar e planejar ações de elisão fiscal (planejamento tributário)” (21%). Essa última indicação também é prevista na classificação de Slemrod e Blumenthal (1993), como *pre-filing activities*, em que custos de conformidade também surgem do planejamento tributário e obtenção de orientação tributária.

Na visão de Zdanowicz (2000), o planejamento financeiro e orçamentário é uma das condições necessárias para o que o sucesso empresarial seja alcançado em tempos de competitividade. Por meio dele, a empresa pode visualizar, antecipadamente, as atividades que serão desenvolvidas no caminho projetado, bem como o caminho que será percorrido pela mesma.

Os recursos externos contratados que exigiram elevado nível de aplicação de procedimentos para atender ao Fisco, impactando nos custos de conformidade tributária, foram também abordados na pesquisa, como apresentado na Tabela 21.

Os recursos externos indicados como os que mais usam recursos são a Contratação de Auditores (17%); Treinamentos, seminários, congressos, etc. (17%); e

Informática / desenvolvimento de sistemas (17%). O uso de recursos externos, na pesquisa de Bertolucci (2001), confirma os resultados destacando que os maiores custos são usados para contratação de auditores.

Na região centro-oeste, o gasto com contratação de recursos externos é maior para contratação de treinamentos, seminários, congressos, etc., para 25% dos respondentes. Já na região nordeste, houve a percepção dos gestores, de que há maiores gastos com a contratação de auditores (50%) e gastos com informática/sistemas (50%). Na região sudeste, a percepção também é de que, os maiores recursos são aplicados em informática/sistemas (30%). Enquanto que, na região sul, o resultado da pesquisa mostrou recursos externos direcionados para contratação de consultores (25%), assinaturas de jornais, revistas e livros (25%), gastos com espaço físico (25%) e advogados (25%).

Tabela 21 – Indicações dos recursos externos utilizados na gestão tributária que exigem elevado nível de aplicação de recursos

Recursos Externos contratados com uso de elevado nível de recursos	Quantidade de indicações de pontuação 4 por Região Geográfica					Total	%
	CO	NE	N	SE	S		
Auditores	3 (19%)	1 (50%)	2 (20%)	1 (10%)	0 (0%)	8	17%
Treinamentos, seminários, congressos, etc	4 (25%)	0 (0%)	2 (20%)	1 (10%)	0 (0%)	8	17%
Informática/desenvolvimento de sistemas	2 (13%)	1 (50%)	1 (10%)	3 (30%)	0 (0%)	8	17%
Consultores	3 (19%)	0 (0%)	1 (10%)	1 (10%)	1 (25%)	6	14%
Assinatura de jornais, revistas, livros	1 (6%)	0 (0%)	1 (10%)	1 (10%)	1 (25%)	4	9%
Equipamentos	2 (13%)	0 (0%)	1 (10%)	1 (10%)	0 (0%)	4	9%
Espaço físico	1 (6%)	0 (0%)	1 (10%)	1 (10%)	1 (25%)	4	9%
Advogados	0 (0%)	0 (0%)	1 (10%)	1 (10%)	1 (25%)	3	7%
Arquivos terceirizados	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)	0	0%
TOTAL	70	32	17	36	21	176	

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da pesquisa

A percepção dos gestores financeiros foi obtida a partir de questões relativas à regulamentação tributária, aos custos de conformidade à tributação e às políticas tributárias e sua relação com os custos de conformidade tributária.

5.2.4 Análise das percepções relativas à regulamentação tributária, custos de conformidade e política tributária nacional.

Conforme apresentado na Tabela 22, do total de pessoas consultadas, 48,9% concordaram fortemente que as autoridades têm aumentado continuamente o ônus tributário dos contribuintes, assim como aumentado a complexidade do sistema tributário (46,7%). Foi percebido pelos participantes da pesquisa que as exigências tributárias estão mais técnicas, exigindo busca por serviços especializados (46,7%). Adicionalmente, 46,7% dos respondentes concordam fortemente que há excessivo número de obrigações acessórias causando prejuízos à competitividade das empresas. Considerando-se as indicações de concordância moderada, os resultados indicam concordância superior a 73% para todos os aspectos abordados nessa tabela.

Na mesma linha desses resultados, foi divulgada pela Revista Exame, em 10 de setembro de 2012, uma pesquisa realizada pela Confederação Nacional da Indústria indicando que o excesso de burocracia prejudica a competitividade de 92% das indústrias brasileiras. Além disso, também ficou constatado, nessa mesma pesquisa, que 85% dos pesquisados consideram que há um número excessivo de obrigações legais (CNI, 2012).

Tabela 22 – Percepções quanto à regulamentação tributária e sua relação com os custos de conformidade à tributação

Percepções quanto à regulamentação tributária	Discordância forte	Discordância moderada	Discordância fraca	Concordância fraca	Concordância moderada	Concordância forte
As autoridades têm incrementado continuamente o ônus tributário dos contribuintes	2 (4,4%)	0 (0%)	3 (6,7%)	6 (13,3%)	12 (26,7%)	22 (48,9%)
As autoridades têm aumentado a complexidade do sistema tributário ano após ano, tomando o cumprimento das normas cada vez mais difícil e, assim, mais custoso	1 (2,2%)	1 (2,2%)	3 (6,7%)	7 (15,6%)	12 (26,7%)	21 (46,7%)
As exigências tributárias estão mais técnicas, forçando os contribuintes a buscarem serviços especializados	0 (0%)	2 (4,4%)	1 (2,2%)	8 (17,8%)	13 (28,9%)	21 (46,7%)
Está sendo imposto ao contribuinte um excessivo número de obrigações acessórias, o que tem interferido na competitividade das empresas	0 (0%)	1 (2,2%)	3 (6,7%)	8 (17,8%)	12 (26,7%)	21 (46,7%)

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da pesquisa

Em matéria publicada na Folha de São Paulo, em 24 de novembro de 2007, Relatório do Banco Mundial, *International Finance Corporation* (IFC) e pela consultoria *PricewaterhouseCoopers*, que compara os sistemas tributários em todo o mundo, revelou que as empresas brasileiras são as que gastam mais tempo (108 dias por ano) para cumprir suas obrigações tributárias com os fiscos federal, estaduais e municipais. No estudo denominado *Paying Taxes 2008*, realizado em 178 países, o Brasil ocupa a 177ª. Posição (PLUTARCO, 2012).

No que se refere à percepção sobre os custos de conformidade tributária, constatou-se que para 86,6% dos pesquisados, o tempo e esforços empregados em atividades como preenchimento de declarações, retenção de tributos, manutenção de arquivos consomem recursos da empresa gerando pouco ou nenhum benefício para os negócios (Tabela 23). Esse resultado tem consonância com Bertolucci (2002), o qual afirma que o Brasil desperdiça, no mínimo, R\$7,2 bilhões por ano para cumprir as determinações das leis tributárias, em vez de alocá-los à atividade produtiva.

Tabela 23 – Percepções quanto aos custos de conformidade tributária na organização

Percepções quanto aos custos de conformidade à tributação	Discordância forte	Discordância moderada	Discordância fraca	Concordância fraca	Concordância moderada	Concordância forte
O tempo e o esforço empregados em atividades como preenchimento de declarações, retenção de tributos, manutenção de arquivos consomem recursos da empresa, gerando pouco ou nenhum benefício para os negócios	0 (0%)	0 (0%)	6 (13,3%)	11 (24,4%)	8 (17,8%)	20 (44,4%)
Os custos de conformidade em nada contribuem para a agregação de valor de produto ou serviço, sua repercussão econômica pode implicar em aumento do preço sem qualquer contrapartida em diferenciais competitivos	3 (6,7%)	3 (6,7%)	9 (20,0%)	9 (20,0%)	8 (17,8%)	13 (28,9%)
Os custos de conformidade são considerados insignificantes, por isso não se configuram uma preocupação desta empresa	17 (37,8%)	10 (22,2%)	12 (26,7%)	2 (4,4%)	2 (4,4%)	2 (4,4%)
Embora haja a percepção de que os custos de conformidade representam um ônus, a empresa não possui nenhum controle em relação a esses custos	8 (17,8%)	4 (8,9%)	14 (31,1%)	12 (26,7%)	4 (8,9%)	3 (6,7%)
Os custos de conformidade surgem em diversas áreas desta empresa, isto é, não se restringem ao setor contábil ou controladoria	1 (2,2%)	0 (0,0%)	7 (15,6%)	10 (22,2%)	10 (22,2%)	16 (35,6%)

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da pesquisa

Os respondentes também demonstram concordância (66,7%) em que os custos de conformidade em nada contribuem para a agregação de valor de produto ou serviço e sua repercussão econômica pode implicar em aumento do preço sem contrapartida em diferenciais competitivos, conforme se constata na Tabela 23.

A maioria dos gestores financeiros dos Correios (80%), conforme se verifica na Tabela 23, também concorda que os custos de conformidade surgem em diversas áreas da empresa pesquisada, não se restringindo somente ao setor contábil ou controladoria. Isso é corroborado por Bertolucci e Nascimento (2002), que identificou custos de conformidade à tributação em diversas áreas da empresa, com predominância da área de controladoria.

Abordou-se ainda na pesquisa, a relação entre as políticas tributárias e os custos de conformidade à tributação, com resultados apresentados na Tabela 24.

Os respondentes demonstraram concordância significativa (95% dos pesquisados) de que as políticas tributárias no Brasil precisam ser repensadas no que diz respeito aos custos de conformidade à tributação. Também há concordância elevada (89% dos respondentes) de que a descentralização da legislação tributária (legislação estadual e municipal) representa um alto custo para os contribuintes.

Tabela 24 – Percepções quanto às políticas tributárias e sua relação com custos de conformidade

Percepções quanto à relação entre políticas tributárias e custos de conformidade à tributação	Discordância forte	Discordância moderada	Discordância fraca	Concordância fraca	Concordância moderada	Concordância forte
No Brasil, atualmente a contabilidade não contribui para a discussão do real custo da tributação. Esse tipo de informação não é dado aos usuários das Demonstrações Contábeis e demais relatórios	4 (8,9%)	6 (13,3%)	9 (20,0%)	11 (24,4%)	8 (17,8%)	6 (13,3%)
As políticas tributárias no Brasil precisam ser repensadas no que diz respeito aos custos de conformidade à tributação nas políticas tributárias	0 (0%)	0 (0%)	2 (4,4%)	5 (11,1%)	9 (20,0%)	29 (64,4%)
A descentralização da legislação tributária (legislação federal, estadual e municipal) representa um alto custo para os contribuintes	0 (0%)	1 (2,2%)	4 (8,9%)	7 (15,6%)	5 (11,1%)	28 (62,2%)
Se a legislação tributária não mudasse mais, haveria uma significativa redução de custos nesta empresa	2 (4,4%)	7 (15,6%)	11 (24,4%)	11 (24,4%)	9 (20,0%)	3 (6,7%)

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da pesquisa

Plutarco *et al.* (2012) reforçam esse resultado propondo inclusive uma ampla revisão de todas as informações requeridas pelas inúmeras entidades fiscais, inclusive previdenciária, e dos sistemas que são utilizados para coletar, armazenar e processar tais informações. Uma vez feito isso, uma análise acerca de qual a forma menos custosa de se manter esse sistema deveria ser realizada. Algumas informações podem ser prestadas de forma menos onerosa pelo contribuinte, já outras podem ser obtidas pelo próprio Estado a um menor custo. A solução que for mais eficiente deve ser a adotada, mas essa resposta depende de pesquisas empíricas e não pode ser respondida por mero exercício teórico. Os autores defendem que, quando o Estado necessitar de determinada informação ou prestação, que, primeiramente, verifique quem poderá produzi-las ao menor custo, se algum ente público ou se os contribuintes, pois, somente assim, será possível minimizar os custos operacionais, aumentar a arrecadação líquida e reduzir a carga tributária efetiva.

Os resultados da pesquisa de campo corroboram com alguns estudos anteriores sobre o tema, entre eles: Bertolucci (2001), Bertolucci e Nascimento (2002), Zidanowicz (2000), e outros. Esses autores confirmam a relevância das pesquisas sobre custos de conformidade à tributação, bem como a complexidade tributária como fator relevante na geração desses custos, além da constatação da área de controladoria como a que incorre nos maiores custos de conformidade à tributação.

6 CONCLUSÃO

Este estudo foi desenvolvido com o objetivo principal de investigar a percepção dos gestores de uma organização pública de prestação de serviços, acerca dos custos de conformidade à tributação. Ao longo do estudo, foi possível constatar a percepção dos gestores da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos acerca de custos de conformidade sobre as atividades praticadas para atender às exigências do fisco.

Para isso, foram apresentados os principais conceitos de custos de conformidade à tributação, identificados os principais fatores que geram e aumentam os custos de conformidade na citada Empresa, bem como pesquisadas as áreas na qual incorrem esses custos com maior intensidade. Também foram analisadas as percepções dos gestores quanto à regulamentação tributária, custos de conformidade e políticas tributárias.

O primeiro pressuposto da pesquisa foi confirmado, tendo sido verificado que a complexidade da legislação, suas alterações e diversidade de leis federal, estadual e municipal são os fatores que são responsáveis pela geração ou aumento dos custos de conformidade à tributação. Foram citados também custos com softwares corporativos, avaliados como ferramentas contratadas em decorrência da complexidade tributária. Dessa forma, se alcançou o primeiro objetivo específico indicado no estudo, que foi o de identificar os principais fatores que geram e aumentam os custos de conformidade à tributação nos Correios.

Concluiu-se também, a partir dos resultados da pesquisa, que a área econômico-financeira dos Correios, responsável pelas funções de controladoria e de gestão de tributos, se destaca como aquela que mais participa das análises, discussões e decisões envolvendo o cumprimento da legislação tributária. Também participam desse processo decisório mais fortemente o Conselho Fiscal, área jurídica e área de auditoria da ECT, segundo a percepção dos gestores financeiros. No que se refere à incorrência em custos de conformidade, também se destaca a área econômico-financeira, juntamente com a jurídica e de gestão de pessoas. Isso demonstra a relevância do papel da controladoria na gestão interna dos custos de conformidade tributária da empresa, seja na tomada de decisão, seja na incorrência desses custos. Cumpre-se, portanto, o segundo objetivo específico da pesquisa, de estabelecer as áreas onde mais incidem os custos de conformidade. Também se confirma o segundo pressuposto, de que os custos ocorrem com maior incidência na área de Controladoria.

Os resultados também demonstraram que o uso de tempo e recursos internos da empresa são, em sua maior parte, aplicados visando prestar informações à administração tributária, realizar cadastros fiscais, bem como promover as retenções tributárias. Já os recursos externos mais utilizados são os de contratação de auditorias, treinamentos e desenvolvimento e adaptação de softwares.

O terceiro objetivo específico alcançado foi o de identificar as diferenças de percepção dos gestores dos Correios, acerca das políticas tributárias, regulamentação tributária e custos de conformidade. Em função desse objetivo verificou-se, segundo os respondentes, que as autoridades têm aumentado o ônus tributário e sua complexidade, com exigências cada vez mais técnicas, gerando mais custos de conformidade. Não se percebeu geração de benefícios ou agregação de valor aos produtos/serviços, advindos da legislação fiscal em suas obrigações acessórias.

Evidenciou-se que as políticas tributárias precisam ser repensadas, principalmente a descentralização da legislação, a qual também é responsável pela geração de custos de conformidade, confirmando-se o quarto pressuposto da pesquisa. Em função das dificuldades da empresa em atender às normas tributárias, é possível perceber a necessidade de aprimoramento por parte dos governos federal, estadual e municipal de promover estudos, visando minimizar o impacto da legislação e suas mudanças, nos custos de conformidade da Empresa. Confirma-se, portanto, o terceiro pressuposto da pesquisa, de que as políticas tributárias e as mudanças de legislação provocam o aumento nos custos de conformidade tributária.

A presente pesquisa apresenta limitações, as quais também são oportunidades de investigações futuras acerca de custos de conformidade à tributação. Dessa forma, sugere-se avaliação de iniciativas da administração tributária, relativa aos entes tributantes, visando minimização dos custos aos contribuintes. Outro aspecto a ser aprofundado é avaliação dos benefícios decorrentes da conformidade tributária.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Erika Amorim. **Carga tributária brasileira: evolução histórica e principais características**. 2004. Disponível em: <<http://bit.ly/w302Qe>>. Acesso em: 15 fev. 2012.
- AHMED, E.; MCCRAE, J.; BRAITHWAITE, V.; SAKURAI, Y. **Bringing It Together (BIT); An Annotated Bibliography relating to voluntary tax compliance**. 2003. Disponível em: <<http://migre.me/cwflG>>. Acesso em 27 out. 2012.
- ALLERS, M. **Administrative and Compliance Costs of Taxation and Public Transfers in the Netherlands**. Groningen: Wolters-Noordhoff. 1994. Disponível em: <<http://www.rug.nl/staff/m.a.allers/phdthesisallers.pdf>>. Acesso em: 25 fev. 2013.
- AMARAL, G. L.; OLENIKE, J. E. **Radiografia da Tributação no Setor de Saúde**. 2010. Disponível em: <<http://fbh.com.br/wp-content/uploads/2011/06/Radiografia-da-tributa%C3%A7%C3%A3o-do-setor-sa%C3%BAde.pdf>>. Acesso em: 7 fev. 2012.
- AMARAL, Gilberto L.; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia M. F. **Quantidade de Normas Tributárias Editadas no Brasil: 24 anos da Constituição de 1988**. 2012. São Paulo. Disponível em: <http://brcont.com/downloads/quantidade_de_normas_2012.pdf>. Acesso em 04 fev.2013.
- BANCO MUNDIAL. **Doing Business in 2010: Reformando em Épocas Difíceis**. The International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank. Washington, 2009. Disponível em: <http://portugues.doingbusiness.org/documents/DB10_Overview_Portugues.pdf>. Acesso em: 22 out. 2012.
- BERTOLUCCI, A. V.; NASCIMENTO, D. T. Quanto custa pagar tributos? **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 13, n. 29, p. 20-21, maio/agosto 2002. Disponível em:<<http://diminu.it/26585>>. Acesso em: 18 ago. 2012.
- _____. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003.
- _____. O Custo da Arrecadação de Tributos Federais. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 17, n. spe, p. 36-50, ago 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772006000400004&script=sci_arttext>. Acesso em: 18 jan. 2013.
- _____. **O custo de administração dos tributos federais no Brasil: Comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento**. 2005. 110f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/disponiveis/12/12156/tde-19012006-091616/>>. Acesso em: 22 out. 2012.
- _____. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições Tributárias: um Panorama Mundial e Pesquisa dos Custos das Companhias de Capital Aberto no Brasil**. 2001. 178f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e

Contabilidade) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. **Constituição Federal**. Distrito Federal: Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 16 fev. 2012.

BRASIL. **Lei nº 5172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Brasília: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 23 out.2012.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 27 fev.2012.

CALIJURI, Monica Sionara Schpallir. **Avaliação da gestão tributária a partir de uma perspectiva multidisciplinar**. 2009. 258f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18022010-155046/pt-br.php>>. Acesso em: 29 out. 2012.

CAVALCANTE FILHO, José Valdomiro O. **Os custos gerados pelo sistema tributário brasileiro e seus impactos no resultado econômico de um empreendimento de construção civil na cidade de Manaus**. 2009. 92p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Contabilidade, Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2009.

CNI. Confederação Nacional da Indústria. **Sondagem Especial Indústria Total**. Brasília. 2012. Disponível em: < <http://bit.ly/132b5iW>>. Acesso em 14 mar. 2013.

ECT - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. **Plano Estratégico Correios 2020**. Brasília: Assessoria de Planejamento, 2011. Documento de acesso restrito.

_____. **Relatório da Administração da ECT – Exercício 2011**. Disponível em: <http://www.correios.com.br/sobreCorreios/empresa/publicacoes/arquivos_pdf/RelatorioAdministracao_2011.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2012a.

_____. **Relatório de Gestão do Exercício 2011**. Disponível em: <http://www.correios.com.br/sobreCorreios/empresa/publicacoes/processosContasAnuais/2011/Relatorio_de_gestao_de_2011_ECT_16.05.2012.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2012b.

_____. **Demonstrações Financeiras da ECT 2011**. Disponível em: <http://www.correios.com.br/sobreCorreios/empresa/publicacoes/DemonstracoesFinanceiras/arquivos/Demonstracoes_Financeiras_2011.pdf> Acesso em: 12 nov. 2012c.

_____. **Relatório de Gestão do Exercício 2010**. Disponível em: <http://www.correios.com.br/sobreCorreios/empresa/publicacoes/processosContasAnuais/2010/Relatorio_Gestao.pdf> Acesso em: 26 fev. 2012d.

_____. **Manual de Contabilidade e Orçamento da ECT**. 2012. Documento interno da ECT. Acesso em: 26 fev.2012e.

_____. **Manual de Organização da ECT**. 2012. Documento interno da ECT. Acesso em: 26 fev.2012f.

_____. **Relatório Técnico de Modelagem do Processo de Gestão de Tributos da ECT**. 2012. Documento interno da ECT. Acesso em: 26 fev.2012g.

ESNOLDE, Adilson Leandro; GALLO, Mauro Fernando; PARISI, Claudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Percepção dos Controllers em relação à gestão tributária. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/414.pdf>>. Acesso em: 07 nov. 2012.

EVANS, C. **Counting the costs of taxation**: an exploration of recent developments. London School of Economics Capital Markets seminar series, October 2006. Disponível em: <<http://bit.ly/10w8GL1>>. Acesso em: 04 jan. 2013.

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

FERREIRA, Natalia Borba. **Custos tributários, carga tributária e sua estimativa no Brasil**. 2006. 106 f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/10773/000600120.pdf?sequence=1>>. Acesso em: out. 2012.

FIESP. Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. Departamento de Competitividade e Tecnologia. **Custo Brasil e taxa de câmbio na competitividade da indústria de transformação brasileira**. São Paulo. 2013. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/wp-content/uploads/2013/03/CUSTO-BRASIL-VERSAO-FINAL-01_03_20131.pdf>. Acesso em 15 mar.2013.

FISCHER, C.; WARTICK, M.; MARK, M. Detection probability and taxpayer compliance: A literature review. **Journal of Accounting Literature**, v. 11, n. 1, p. 1-46, 1992.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GUIMARÃES, Raymundo Ferreira. Considerações teóricas sobre os princípios básicos de um sistema tributário. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v.2, n.1, 1982. Disponível em: <<http://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/viewfile/88/418>>. Acesso em: 30 out. 2012.

HAIG, Robert M. The Cost to Business Concerns of Compliance with Tax Laws. **Management Review**, New York, v. 24, p. 323–33, 1935.

HALL, Arthur P. The Cost of Unstable Tax Laws. Tax Foundation. Special Report, n.º 41, Outubro, 1994. Disponível em: <<http://bit.ly/12RNSnw>>. Acesso em: 11/2/2013.

HICKS, Ursula Kathleen Webb. The Terminology of Tax Analysis. **The Economic Journal**, v. 56, n. 221, p. 38-50, mar. 1946. Disponível em: <<http://www.jstor.org.ez11.periodicos.capes.gov.br/stable/pdfplus/2225619.pdf?acceptTC=true>>. Acesso em: 11 out. 2012.

IBRAHIM, Idawati; POPE, Jeff **Compliance Costs of Electronic Tax Filing for Personal Taxpayers in Malaysia**. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON MANAGEMENT (ICM 2011) Proceeding. 2011. RePEc:cms:licm11:2011-067-242. Disponível em: <http://econpapers.repec.org/scripts/redir.pf?u=http%3A%2F%2Fwww.internationalconference.com.my%2Fproceeding%2Ficm2011_proceeding%2F067_242_ICM2011_PG0927_0940_ELECTRONIC_TAX.pdf;h=repec:cms:licm11:2011-067-242>. Acesso em: 18.01.2012.

IFC. 2011. **Doing Business 2011**. International Bank for Reconstruction and Development. International Finance Corporation - IFC / World Bank, 2011.

JACKSON, B.; MILLIRON, V.C. *Tax compliance research: Findings, problems and prospects*. **Journal of Accounting Literature**, v. 5, p. 125-165, 1986.

JAMES, Simon; EDWARDS, Alison. **An Annotated Bibliography of Tax Compliance and Tax Compliance Costs**. 2010. Disponível em: <<http://www.esrc.ac.uk/my-esrc/grants/RES-000-23-1595/outputs/Download/56a7860b-5495-4720-9f5b-64a82d3804ee>>. Acesso em: 2 set. 2012.

KIRCHLER, Erich. **The Economic Psychology of Tax Behaviour**. Cambridge University Press, Cambridge, 2007. Disponível em: <<http://bit.ly/V49ID1>>. Acesso em: 11 dez. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Reforma tributária**. 2003. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: jan. 2013.

MAIA, Glavany L. **Custos de conformidade à tributação: Um estudo de caso em uma empresa estatal de saneamento**. 2007. 153f. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria) - Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007. Disponível em: <http://www.feaac.ufc.br/images/stories/_files/producaoacademica/ms_profissionalcontaladoria/ms_turma2005/ms_maia_gl.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2012.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____.; THEÓFILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Vicente de Paula; AMARAL, Francisco Piedade. A consolidação da prática de serviços compartilhados. **Revista Eletrônica de Gestão de Negócios**, v. 4, n. 1, p. 158-189, jan./mar., 2008.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Democracia fiscal e seus fundamentos à luz do direito & economia**. 2009. 399f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-29082011-114111/es.php>>. Acesso em: 29 out. 2012.

_____. Custos de conformidade à tributação: Uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estatal de saneamento. **ABCustos – Associação Brasileira de Custos**, v. III, p. 45-67, 2008.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**. 5. ed. v.1. São Paulo: Atlas, 1999.

MAY, Tim. **Pesquisa Social: questões, métodos e processos**. Tradução. Carlos Alberto Silveira Netto Soares. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2004.

MENDES, Marcos J. **Os Sistemas Tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais**. Consultoria Legislativa do Senado Federal. Centro de Estudos. Brasília, 2008. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/TD49-MarcosMendes.pdf>. Acesso em: 12 fev.2012.

MYOSHI, Roberto Kazuo. **Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no Estado de São Paulo**. 2011. 110f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-18012012-103321/pt-br.php>>. Acesso em: 14 mar. 2012.

OECD - ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Taxes on corporate income as a percentage of Gross Domestic Product**. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2>. Acesso em: 22 out. 2012.

OLIVEIRA, Eduardo Alves de. **Discussão sobre a tributação de renda na fonte em contratos de swap**. 2011. 111f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/disponiveis/12/12136/tde-24012012-160335/pt-b.php>>. Acesso em: ago. 2012.

OLIVEIRA, Luiz Martins de; CHIEREGATO, Renato et al. **Manual de contabilidade tributária**. 2. ed. São Paulo : Atlas, 2003.

PAULA, Felipe Viana de. **O impacto do regime de substituição tributária sobre o preço de produtos derivados do leite no Estado de São Paulo**. 2011. 103f. Dissertação (Mestrado em Ciências) - Programa de Pós-Graduação em Ciências, Escola Superior de Agricultura Luiz

de Queiroz, Universidade de São Paulo, Piracicaba, 2011. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11132/tde-23112011-090356/pt-br.php>>. Acesso em: 22 out. 2012.

PIRES, M. E.; SANTOS, S. M.; PESSOA, M. N. M.; CABRAL, A. C. A.; NASCIMENTO, D. C. . A Gestão de Tributos nas Sociedades em Forma de Consórcio em São Luis do Maranhão. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17, 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: CBC, 2010. CD-ROM.

PLUTARCO, H. M.; GICO JR., I. T.; VALADÃO, M. A. P. O custo social das Obrigações Tributárias Acessórias. **Economic Analysis of Law Review**, v. 3, n. 2, jul-dez. 2012. Disponível em: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/3%20EALR%20338/3%20EALR%20338>>. Acesso em: 22 fev.2013.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contribuição ao estudo da classificação interdisciplinar da pesquisa tributária e do impacto da tributação na estrutura de capital das empresas no Brasil**. 2005. 322f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24102008-151826/pt-br.php>>. Acesso em: 22 out. 2012.

QUINN, James Brian. Estratégias para mudanças. In: MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian (org.). **O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

RAMSEY, F. P. A contribution to the theory of taxation. **The Economic Journal**, Malden, v. 37, n. 145, mar. 1927. Disponível em: <<http://msuweb.montclair.edu/~lebel/p/PSC643IntPolEcon/RamseyTaxationEC1927.pdf>>. Acesso em: 29 out.2012.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação-Geral de Política Tributária. **Carga tributária no Brasil 2011**. Análise por tributo e base de cálculo. Brasília: 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudo tributarios/estatisticas/CTB2011.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2013.

REGAZZINI, Leonardo Coviello. **A tributação no setor sucroenergético do estado de São Paulo**. 2010. 121f. Dissertação (Mestrado em Ciências) - Programa de Pós-graduação em Ciências, Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”, Piracicaba, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br /teses/disponiveis/2/2134/tde-29082011-114111/es.php>>. Acesso em: 28 out. 2012.

REGINATO, Luciane; NASCIMENTO, Auster M. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

REZENDE, Condorcet. **Pandemônio Tributário**. 2004. Disponível em <http://www.econ.pucrio.br/gfranco/PANDEMONIO_TRIBUTARIO.htm>. Acesso em: 23 jan. 2013.

RIANI, F. **Economia do setor público: uma abordagem introdutória**. 5. ed. São Paulo: LTC, 2009. 296 p.

RICHARDSON, M.; SAWYER, A. A taxonomy of tax compliance literature: Further findings, problems and prospects. **Australian Tax Forum**, v. 16, n. 2, p. 137-320, 2001.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito: Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

SANDFORD, C.; GODWIN, M.; HARDWICK, P. **Administrative and Compliance Costs of Taxation**. Bath: Fiscal Publications, 1989.

_____. **Tax Compliance Costs Measurement and Policy**. Bath: Fiscal Publications, 1995.

SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, v. 4. p. 487-505.

SHANK, Jonh; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução do custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Rio de Janeiro: Campos, 1997.

SILVA, Christian Luiz da. Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. **Revista FAE**. v. 2, mai-ago. 1999. Disponível em: <http://www.unifae.br/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v2_n2/gestao_estrategica_de.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2013.

SLEMROD, Joel; BLUMENTAL, Marsha. **The Income Tax Compliance Cost of Big Business**. 1993. Disponível em: <<http://bit.ly/15vTnqh>>. Acesso em: 3 fev. 2013.

SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. 1776. Disponível em: <<http://www.gutenberg.org/files/3300/3300-h/3300-h.htm>>. Acesso em: 3 nov. 2012.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Custo do Cumprimento das Obrigações Tributárias Acessórias no Brasil**. Brasília: Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados, 2012. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br>>. Acesso em: 22 fev. 2013.

SOLDATI, Manoelle. A reforma do sistema tributário e o pacto federativo brasileiro. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 640, 9 abr. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/6557>>. Acesso em: 1 mai. 2013.

SOUZA, Max Silva. **O custo de conformidade dos tributos na siderurgia mineira: um estudo de caso de 3 siderúrgicas**. 2009. 124f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de Mestrado Profissional em Administração, Faculdade Pedro Leopoldo, Pedro Leopoldo – MG, 2009. Disponível em: <http://www.fpl.edu.br/2012/media/pdfs/05.mestrado/dissertacoes_2009/dissertacao_max_silva_souza_2009.pdf>. Acesso em: 22 out. 2012.

TEIXEIRA, Paulo Henrique; ZANLUCA, Júlio César. **Manual prático de gestão tributária nas empresas**. Curitiba: Portal Tributário e Maph, 2009.

TRAN-NAM, Binh. Comments on Recognising the Pitfalls in Tax Compliance Costs Research. **Revenue Law Journal**, v. 9. 1999. Disponível em: <<http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol9/iss1/7>>. Acesso em: 22 dez. 2012.

_____.; EVANS, C., WALPOLE, M.; RITCHIE, K. 2000. Tax Compliance costs: Research methodology and empirical evidence from Australia. **National Tax Journal**, v. 53, n. 2, p. 229-252. Disponível em: < <http://connection.ebscohost.com/c/articles/3304975/tax-compliance-costs-research-methodology-empirical-evidence-from-australia>> . Acesso em: 04 jan. 2013.

VARSAÑO, Ricardo. A Guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Planejamento e Políticas Públicas**, Brasília, n. 15, 1997. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/ppp/pdf/ppp15.pdf>>. Acesso em: 11 out. 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisas em administração**. São Paulo: Atlas, 2007.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de Caixa**: uma decisão de planejamento e controle financeiro. 8. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2000.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Carta aos respondentes



UFC - Universidade Federal do Ceará

FEAAC - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade.

MPC - Mestrado Profissional em Controladoria

Caro(a) respondente,

As organizações e a sociedade brasileira muito têm questionado acerca dos elevados custos tributários. Além dos impostos, taxas e distribuições que oneram o contribuinte, a legislação obriga às empresas e pessoas físicas a ter também outros dispêndios que devem ser desconsiderados na gestão de qualquer empresa. São os gastos incorridos para que sejam cumpridas todas as obrigações acessórias e exigências da legislação fiscal, também conhecidos como **custos de conformidade à tributação**.

Esses custos vão bem além, incluindo, tempo consumido pelas pessoas com organização e arquivo de documentação, atendimento a fiscais/auditores, planejamento tributário, contratação e aquisição de serviços e softwares, treinamento, adaptação de normas e procedimentos internos às mudanças de legislação, e muitos outros.

Diversos estudos nacionais e internacionais tem demonstrado a grande relevância do tema para a sociedade e para a gestão empresarial, o que promove a ampliação de pesquisas sobre o tema.

Dessa forma, desenvolvemos esta pesquisa com o objetivo que captar a percepção de gestores e colaboradores da ECT acerca dos custos de conformidade à tributação, motivo pelo qual solicitamos sua participação, o qual contribuirá para dissertação de Mestrado em Controladoria.

Ao concluir as respostas as questões, favor enviar o questionário para:
robertocpmesquita@gmail.com.

Observamos que este estudo, sob a orientação da Prof^a. Dra. Maria Naiula Monteiro Pessoa, tem caráter exclusivamente acadêmico.

Atenciosamente,

Roberto Carvalho Pinto de Mesquita
Aluno do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria

APÊNDICE B - Questionário Padronizado



UFC - Universidade Federal do Ceará

FEAAC - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade.

MPC - Mestrado Profissional em Controladoria

Parte I-Sobre o respondente:

Sexo()M ()F Cargo atual na

empresa:_____

Função exercida na empresa:_____ Tempo na função
atual:_____

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

Formação Acadêmica:

() Ensino Médio Incompleto () Ensino Médio Completo

() Ensino Superior – Curso_____

() Pós-Graduação. Qual_____

Parte II- Sobre os aspectos legais e sua relação com os custos da conformidade tributária

Esta seção visa identificar os aspectos legais que contribuem para geração e/ou aumento dos custos de conformidade à tributação.

1. Que aspectos da legislação vigente são os maiores responsáveis pela complexidade tributária? Marque os que mais se aplicarem:

- () Diferenciação das legislações estaduais
- () Diferenciação das legislações municipais
- () Determinação da base de cálculo e do valor devido
- () Compensação e restituição de tributos pagos
- () Isenções, reduções, e deduções do imposto devido
- () Tributação na fonte
- () Imunidades, isenções e não incidências
- () Depreciação de bens/Depreciação acelerada incentivada
- () Decadência e prescrição
- () Penalidades e acréscimos moratórios
- () Outros. Cite: _____

2.Como a empresa lida com as alterações ocorridas na legislação tributária? Marque **até 3(três)** opções:

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

3. Classifique, numa escala de 1 a 5 (sem repetição) os principais pontos geradores de custos de conformidade apresentados abaixo:

(Nota: 1-para a opção que, na sua opinião, gera **menos** custos de conformidade; e 5-para a opção que **mais** gera esses custos):

- () Complexidade da legislação tributária/dificuldade de interpretação das normas
 () Contratação de atualização de software corporativo
 () Número de declarações/guias/formulários e seu nível de detalhamento
 () Alterações das normas tributárias
 () Intimações, fiscalizações e processos administrativos/judiciais
 () Divergência entre os conceitos contábeis, societários e fiscais
 () Necessidade de responder a várias jurisdições (federal, estadual e municipal)
 () Regras aplicáveis aos contribuintes substitutos
 () Atualização dos sistemas informatizados
 () Arquivo e conservação de livro e comprovantes fiscais
 () Outros 1: Cite-_____

Parte III- Áreas envolvidas na gestão e geração de custos de conformidade; atividades relacionadas; e a relevância financeira para a Empresa

Esta seção refere-se às áreas que participam da tomada de decisão, bem como onde são gerados os custos de conformidade tributária. Também se refere às atividades vinculadas à conformidade tributária, e os níveis de recursos aplicados.

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

Áreas da empresa	Nenhum-não se aplica	Baixo	Moderado	Alto
Conselho de Administração	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Conselho Fiscal	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Diretoria Executiva	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Auditoria	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Presidência e Deptos vinculados	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Vice-Presidência de Negócios e Deptos.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Vice-Presidência de Gestão Pessoas e Deptos.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Vice-Presidência de Operações e Deptos.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Vice-Presidência de Administração e Deptos.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Vice-Presidência Econômico-Financeira e Dpts.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Vice-Presidência de Tecnologia e Deptos.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Vice-Presidência Jurídica e Deptos.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()

5. Indique o GRAU DE INCORRÊNCIAS das diversas áreas internas da Empresa nos gastos relacionados ao cumprimento da legislação tributária:

Áreas da empresa	Nenhum-não se aplica	Baixo	Moderado	Alto
Conselho de Administração	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Conselho Fiscal	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Diretoria Executiva	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Auditoria	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Presidência e Deptos vinculados	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Vice-Presidência de Negócios e Deptos.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Vice-Presidência de Gestão Pessoas e Deptos.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Vice-Presidência de Operações e Deptos.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
Vice-Presidência de Administração e Deptos.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()

Vice-Presidência Econômico-Financeira e Dpts.	1 ()	2()	3 ()	4 ()
Vice-Presidência de Tecnologia e Deptos.	1 ()	2()	3 ()	4 ()
Vice-Presidência Jurídica e Deptos.	1 ()	2()	3 ()	4 ()

6.Qual a NATUREZA DAS ATIVIDADES internas relacionadas à tributação em que são realizados maiores esforços de tempo e recursos? Marque até 5 (cinco) opções em ordem de importância (1:menor até 5:maior):

- () Inscrever a pessoa jurídica e seus estabelecimentos em cadastros fiscais
 () Arquivar e consertar livros e comprovantes fiscais
 () Manter escrituração completa e livros registrados e autenticados
 () Pesquisar e planejar ações de elisão fiscal (planejamento tributário)
 () Treinar pessoal interno para a realização de tarefas relativa a impostos
 () Comprar livros, revistas, jornais especializados
 () Calcular e recolher os tributos incidentes sobre a atividade da empresa
 () Efetuar as retenções e recolhimento de tributos retidos na fonte
 () Prestar informações à administração tributária através do preenchimento e entrega de declarações
 () Adquirir e/ou alterar sistemas informatizados em decorrência de mudanças na legislação fiscal
 () Contratar assessores tributários, advogados, auditores, contadores, economistas
 () Preparar dados e relatórios relativos aos tributos, solicitados pelos profissionais externos
 () Retificar declarações e formulários fiscais
 () Responder intimações e notificações fiscais e atender fiscalizações
 () Monitorar e participar de processo legislativo fiscal, discutindo e apresentando propostas para o aperfeiçoamento da legislação tributária ao setor
 () Outras (cite): _____

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

Serviços Externos	Nenhum-não se aplica	Baixo	Moderado	Alto
Auditores	1 ()	2()	3 ()	4 ()
Consultores	1 ()	2()	3 ()	4 ()
Advogados	1 ()	2()	3 ()	4 ()
Assinatura de jornais, revistas, livros	1 ()	2()	3 ()	4 ()
Treinamentos, seminários, congressos, etc	1 ()	2()	3 ()	4 ()
Arquivos terceirizados	1 ()	2()	3 ()	4 ()
Informática/desenvolvimento de sistemas	1 ()	2()	3 ()	4 ()
Equipamentos	1 ()	2()	3 ()	4 ()
Espaço físico	1 ()	2()	3 ()	4 ()
Outros (cite):	1 ()	2()	3 ()	4 ()

Parte IV- Percepções sobre a legislação tributária e os custos de conformidade à tributação

Esta seção busca verificar a percepção da empresa acerca: 1. da regulamentação tributária; 2. dos custos de conformidade à tributação; 3. da política tributária nacional

8. Assinale na coluna direita o grau de concordância de sua empresa com o que é afirmado (de 1– discordância forte a 6– concordância forte):

	← discordância concordância →					
	1	2	3	4	5	6
1.a)As autoridades têm incrementado continuamente o						

ônus tributário dos contribuintes.	()	()	()	()	()	()
1.b)As autoridades têm aumentado a complexidade do sistema tributário ano após ano, tornando o cumprimento das normas cada vez mais difícil e, assim , mais custoso.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()	5 ()	6 ()
1.c)As exigências tributárias estão mais técnicas, forçando os contribuintes a buscarem serviços especializados.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()	5 ()	6 ()
1.d)Está sendo imposto ao contribuinte um excessivo número de obrigações acessórias, o que tem interferido na competitividade das empresas.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()	5 ()	6 ()
2.e) O tempo e o esforço empregados em atividades como preenchimento de declarações, retenção de tributos, manutenção de arquivos consomem recursos da empresa, gerando pouco ou nenhum benefício para os negócios.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()	5 ()	6 ()
2.f) Os custos de conformidade em nada contribuem para a agregação de valor de produto ou serviço, sua repercussão econômica pode implicar em aumento do preço sem qualquer contrapartida em diferenciais competitivo.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()	5 ()	6 ()
2.g) Os custos de conformidade são considerados insignificantes, por isso não se configuram uma preocupação desta empresa.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()	5 ()	6 ()
2.h) Embora haja a percepção de que os custos de conformidade representam um ônus, a empresa não possui nenhum controle em relação a esses custos.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()	5 ()	6 ()
2.i) Os custos de conformidade surgem em diversas áreas desta empresa, isto é, não se restringem ao setor contábil ou controladoria.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()	5 ()	6 ()
3.j)No Brasil, atualmente a contabilidade não contribui para a discussão do real custo da tributação.Esse tipo de informação não é dado aos usuários das Demonstrações contábeis e demais relatórios gerenciais.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()	5 ()	6 ()
3.k) As políticas tributárias no Brasil precisam ser repensadas no que diz respeito aos custos de conformidade à tributação nas políticas tributárias .	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()	5 ()	6 ()
3.l) A descentralização da legislação tributária (legislação federal estadual e municipal) representa um alto custo para os contribuintes.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()	5 ()	6 ()
3.m) Se a legislação tributária não mudasse mais, haveria uma significativa redução de custos nesta empresa.	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()	5 ()	6 ()

Fonte: Adaptado de Maia (2007)

APÊNDICE C – Estudos internacionais sobre Custos de Conformidade à Tributação até 2010

nº	Autor	Ano Publicação	Título	País de realização dos Estudos
1	Oster, C.; Lynn, A	1955	<i>Compliance costs and the Axle Mile Tax</i>	EUA
2	Johnston, Kenneth Stanton	1963	<i>Corporations' Federal Income Tax Compliance Costs: A Study of Small, Medium-size and Large Corporations, Bureau of Business Research Monograph</i>	EUA
3	Wicks, J. H.	1965	<i>Taxpayer compliance costs from the Montana personal income tax</i>	Montana/EUA
4	Strümpel, Burkhard	1966	<i>The disguised tax burden compliance costs of German business men and professionals</i>	Alemanha
5	Wicks, J. ; Killworth, M	1967	<i>Administrative and compliance costs of state and local taxes</i>	EUA
6	Slemrod, Joel ; Sorum, Nikki	1984	<i>The compliance cost of the US individual income tax system</i>	EUA
7	Arthur Andersen & Co.	1985	<i>The Administrative and Compliance Costs of the Federal Sales Tax System with a Brief Comparison to the Retail Sales Tax System of Ottawa</i>	Canadá
8	Vaillancourt, François	1987	<i>The compliance costs of taxes on business and individuals: A review of the evidence</i>	Canadá
9	Alm, James	1988	<i>Compliance costs and the tax avoidance-tax evasion decision</i>	EUA
10	Vaillancourt, François	1989	<i>The Administrative and Compliance Costs of the Personal Income Tax and Payroll Tax System in Canada</i>	Canadá
11	Slemrod, Joel	1989	<i>Complexity, compliance costs and tax evasion</i>	EUA
12	Roth, Jeffrey A; Scholz, John T	1989	<i>Taxpayer Compliance: vol. 2, Social Science Perspectives</i>	Pensilvânia / EUA
13	Bannock, GrahamAlbach, H.	1989	<i>The compliance costs of VAT for smaller firms in Britain and West Germany</i>	Reino Unido/Alemanha
14	Sandford, CGodwin, MHardwick, P.	1989	<i>Administrative and Compliance Costs of Taxation</i>	Austrália
15	Shekidele, C	1990	<i>Measuring the compliance costs of taxation excise duties 1995- 96</i>	Tanzania
16	Pope, JeffFayle, RichardDuncanson, Mike	1990	<i>The Compliance Costs of Personal Income Taxation in Australia 1986/87</i>	Austrália
17	Pope, J.Fayle, RChen, D.L	1991	<i>The Compliance Costs of Public Companies' Income Taxation in Australia 1986/87</i>	Austrália
18	Pope, JeffFayle, R	1991	<i>The compliance costs of public companies</i>	Austrália
19	Erard, Brian; Vaillancourt, François	1992	<i>The Compliance Costs of a Separate Personal Income Tax System for Ontario: Simulations for 1991, Fair Trade Commission, Toronto.</i>	Canadá
20	Blumenthal, Marsha; Slemrod, Joel	1992	<i>The compliance cost of the US individual income tax system: A second look after tax reform</i>	EUA
21	Sandford, CHasseldine, J	1992	<i>The Compliance Costs of Business Taxes in New Zealand</i>	Nova Zelândia
22	Plamondon, R.	1993	<i>GST Compliance Costs for Small Business in Canada</i>	Canadá
23	Blumenthal, Marsha; Slemrod, Joel	1993	<i>The compliance costs of the US corporate income tax for large corporations</i>	EUA

nº	Autor	Ano Publicação	Título	País de realização dos Estudos
24	Payne, James, L.	1993	<i>Costly Returns: The Burdens of the U.S. Tax System</i>	EUA
25	Pope, JFayle, RChen, D. L	1993	<i>The Compliance Costs of Employment- Related Taxation in Australia</i>	Austrália
26	Pope, JFayle, RChen, D. L	1993	<i>The Compliance Costs of Wholesale SalesTax in Australia</i>	Austrália
27	Pope, Jeff	1993	<i>The compliance costs of taxation in Australia and tax simplification: The issues</i>	Austrália
28	Pope, Jeff	1993	<i>Compliance cost of the wholesale tax/payroll tax and the proposed goods and services tax</i>	Austrália
29	Allers, Maarten	1994	<i>Administrative and Compliance Costs of Taxation and Transfers in the Netherlands</i>	Holanda
30	Cnossen, S.	1994	<i>Administrative and compliance costs of the VAT: A review of the evidence</i>	Holanda
31	Green, Sue	1994	<i>Compliance Costs and Direct Taxation</i>	Reino Unido
32	Pope, Jeff	1994	<i>Policy implications arising from compliance cost of taxation Research</i>	Austrália
33	Sandford, C	1994	<i>International comparisons of administrative and compliance costs of taxation</i>	Austrália
34	Gunz, S., Macnaughton, A.; Wensley, K.	1995	<i>Measuring the compliance costs of tax expenditures: The case of research and development incentives</i>	Canadá
35	Vaillancourt, François	1995	<i>The compliance costs of individuals in Canada: Personal income tax and payroll taxes</i>	Canadá
36	Vaillancourt, François; Etienne Blais	1995	<i>The evolution of compliance time of personal income tax-filers in Canada 1971-1993</i>	Canadá
37	Wurts, Brian	1995	<i>Report on the Plamondon compliance costs study for the Canadian goods and services tax</i>	Canadá
38	Blumenthal, Marsha; Slemrod, Joel	1995	<i>Recent tax compliance research in the United States</i>	EUA
39	Friedman, D.; Waldfofen, J.	1995	<i>The administrative and compliance costs of manual highway collection: Evidence from Massachusetts and New Jersey</i>	EUA
40	Díaz, Consuelo; Delgado, Maria Luisa	1995	<i>The Compliance Costs of Personal Income Tax in Spain</i>	Espanha
41	Allers, Maarten	1995	<i>Tax compliance costs in the Netherlands</i>	Holanda
42	Eland, Mike	1995	<i>Tax compliance costs: the problems and the practice</i>	Reino Unido
43	Glassberg, Barry; Smyth, Christina	1995	<i>Tax compliance costs: The problems and the practice</i>	Reino Unido
44	Godwin, Michael	1995	<i>The compliance costs of the United Kingdom Tax System</i>	Reino Unido
45	Green, Sue; Winter, David	1995	<i>Tax compliance costs – the tax practitioner’s perspective</i>	Reino Unido
46	Malmer, Hakan	1995	<i>The Swedish tax reform in 1990-19 and tax compliance costs in Sweden</i>	Suécia
47	Pope, JFayle, RChen, D. L.	1995	<i>The Compliance Costs of Companies’ Income Tax in Australia</i>	Austrália
48	Pope, Jeff	1995	<i>The compliance costs of major taxes in Australia</i>	Austrália
49	Sandford, C	1995	<i>Taxation Compliance Costs: Measurement and Policy</i>	Austrália
50	Wallschutzky, Ian	1995	<i>Cost of compliance for small business: results</i>	Austrália

nº	Autor	Ano Publicação	Título	País de realização dos Estudos
			<i>from twelve case studies in Australia</i>	
51	Hasseldine, John	1995	<i>Compliance cost of business taxes in New Zealand</i>	Nova Zelândia
52	Prebble, John	1995	<i>Costs of compliance with the New Zealand controlled foreign currency regime</i>	Nova Zelândia
53	Slemrod, J.; Blumenthal, M	1996	<i>The income tax compliance cost of big business</i>	EUA
54	Wicks, J.	1996	<i>Taxpayer compliance costs from personal income taxation</i>	Iowa/EUA
55	Green, Sue	1996	<i>Compliance costs: The need for reappraisal</i>	Reino Unido
56	Talib, Ameen Ali	1996	<i>The compliance costs of taxation</i>	não identificado
57	Plamondon, R	1997	<i>Business Compliance Costs for Federal and Provincial Payroll Taxes</i>	Canadá
58	Hite, Peggy A.; Sawyer, Adrian J.	1997	<i>A comparison of compliance cost estimates for the tax systems in the United States and New Zealand</i>	EUA
59	Selzer, David, R	1997	<i>Federal income tax compliance costs: A case study of the Hewlett-Packard company</i>	EUA
60	Ariff, Mohamed; Ismail, Z.; Shamsher, M.; Ali, M.	1997	<i>Compliance costs of corporate taxation in Malaysia</i>	Malásia
61	Ariff, Mohamed; Ismail, Z.; Loh, A.	1997	<i>Compliance costs of corporate income tax in Singapore</i>	Singapura
62	Wickerson, J	1997	<i>A Report into Total Costs of Compliance</i>	Austrália
63	Plamondon, Robert; Zussman, David	1998	<i>The compliance costs of Canada's major tax systems and the impact of single administration</i>	Canadá
64	Collard, David, Green, Sue Godwin, Michael; Maskell, Lydia	1998	<i>The Tax Compliance Costs for Employers of PAYE and National Insurance in 1995-96</i>	Inglaterra
65	Copp, Andrew	1998	<i>Compliance costs and value added tax</i>	Reino Unido
66	Evans, ChrisRitchie, KatherineTran-Nam, BinhWalpole, Mike	1998	<i>Taxation compliance costs – Some recent empirical work and international comparisons</i>	Austrália
67	Turner, John L. Smith, Malcolm Gurd, Bruce	1998	<i>Recognising the pitfalls in tax compliance costs research</i>	Austrália
68	Woellner, RobinGaylard, SimonMcKerchar, MargaretWalpole, MichaelColeman, CynthiaZetler, Julie	1998	<i>Once more unto the breach...A study of comparative compliance costs under the 1936 and 1997 Acts: Progress report</i>	Austrália
71	Hasseldine, J.	1998	<i>Economic determinants of tax compliance costs under a value added tax system</i>	Nova Zelândia
72	Chan, S.; Cheung, D.; Ariff, M.; Loh, A.	1999	<i>Compliance costs of corporate taxation in Hong Kong</i>	Hong Kong
73	Evans, ChrisWalpole, Michael	1999	<i>Compliance Cost Control: A Review of TaxImpact Statements in the OECD</i>	Austrália
74	Hudson, John; Godwin, Michael	2000	<i>The compliance costs of collecting direct tax in the UK: An analysis of PAYE and National</i>	Reino Unido

nº	Autor	Ano Publicação	Título	País de realização dos Estudos
			<i>Insurance</i>	
75	Tran-Nam, Binh Evans, Chris Walpole, Michael Ritchie, Katherine	2000	<i>Tax compliance costs: Research methodology and empirical evidence from Australia</i>	Austrália
76	Blumenthal, Marsha	2001	<i>Leaping tall buildings: Pursuing greater compliance and reduced burden</i>	EUA
77	Ariff, Mohamed;	2001	<i>Compliance cost research in selected Asian economies</i>	Ásia
78	Ott, Katarina; Bajo, Anto	2001	<i>Compliance costs in transitional economies – The Croatian experience</i>	Croácia
79	Bannock, Graham	2001	<i>Can small scale surveys of compliance costs work?</i>	Reino Unido
80	Copp, Andrew	2001	<i>Compliance issues, costs and remedies of VAT disputes, enforcement and appeals in the United Kingdom</i>	Reino Unido
81	Godwin, Michael	2001	<i>Compliance costs to UK employers of operating Pay As You Earn income tax, National Insurance Contributions, statutory sick pay and statutory maternity pay in 1995/96</i>	Reino Unido
82	Poutziouris, Panikkos Chittenden, Francis Michaelas, Nicos	2001	<i>The tax burden of direct taxes and compliance costs on the UK small company sector – A simulation model</i>	Reino Unido
83	Rice, Phillip	2001	<i>The UK approach to compliance cost assessment of tax changes – The development of regulatory impact assessments</i>	Reino Unido
84	Verwaal, Ernst Cnossen, Sijbren	2001	<i>VAT compliance costs of cross-border business transactions in the European Union</i>	União Europeia
85	D'Ascenzo, Michael	2001	<i>Regulatory impact statements and compliance costs: An Australian Perspective</i>	Austrália
86	Evans, Chris	2001	<i>The operating costs of taxing capital gains – a conspectus</i>	Austrália
87	Evans, Chris Pope, Jeff John Hasseldine, John	2001	<i>Tax Compliance Costs: A Festschrift for Cedric Sandford</i>	Austrália
88	Gurd, Bruce Turner, John L.	2001	<i>Tax compliance costs research - A cost management perspective</i>	Austrália
89	Pope, Jeff	2001	<i>Estimating and alleviating the goods and services tax compliance cost burden upon small business</i>	Austrália
90	Pope, Jeff	2001	<i>Factors affecting the compliance costs of the goods and services tax in Australia</i>	Austrália
91	Tran-Nam, Binh	2001	<i>Tax compliance costs methodology – A research agenda for the future</i>	Austrália
92	Tran-Nam, Binh	2001	<i>Use and misuse of tax compliance costs in evaluating the GST</i>	Austrália
93	Walpole, Michael	2001	<i>Compliance cost control by revenue authorities in the OECD</i>	Austrália
94	Woellner, Robin Coleman, Cynthia McKerchar, Margaret Walpole,	2001	<i>Taxation or vexation – Measuring the psychological costs of tax compliance</i>	Austrália

nº	Autor	Ano Publicação	Título	País de realização dos Estudos
	Michael Zetler, Julie			
95	Hasseldine, J.	2001	<i>Linkages between compliance costs and taxpayer compliance research</i>	Nova Zelândia
96	Prebble, John	2001	<i>An evaluation of the New Zealand income tax law rewriting project from a compliance cost perspective</i>	Nova Zelândia
97	Ritchie, Katherine	2001	<i>The tax compliance costs of small businesses in New Zealand</i>	Nova Zelândia
98	Bertolucci, A.	2002	<i>The Compliance Costs of Taxation in Brazil: A Survey of Costs in Brazilian Public Companies</i>	Brasil
99	Slemrod, Joel ; Venkatesh, Varsha	2002	<i>The Income Tax Compliance Cost of Large and Mid-Size Businesses: A Report to the IRS Large and Mid-Size Business Division</i>	EUA
100	Chattopadhyay, Saumen; Das-Gupta, Arindam;	2002	<i>The Compliance Costs of the Personal Income Tax and its Determinants</i>	Índia
101	Ariff, Mohamed; Pope, Jeff	2002	<i>Taxation and Compliance Costs in the Asia Pacific Economies</i>	Malásia
102	Verwaal, Ernst Cnossen, Sijbren	2002	<i>Europe's new border taxes</i>	União Europeia
103	Evans, ChrisTran-Nam, B.Jordan, B.	2002	<i>Assessing the potential compliance costs/benefits of the tax value method</i>	Austrália
104	Pope, Jeff	2002	<i>Administrative and compliance costs of international taxation</i>	Austrália
105	Rametse, NPope J	2002	<i>Start-up tax compliance costs of the GST: Empirical evidence from Western Australian small businesses</i>	Austrália
106	Tran-Nam, B. Glover, J	2002	<i>Estimating the transitional compliance costs of the GST in Australia: A case study approach</i>	Austrália
107	Tran-Nam, Binh Evans, Chris	2002	<i>The impact of Cedric Sandford on the discipline of tax compliance costs</i>	Austrália
108	Guyton, John L.; Korobow, Adam K.; Lee, Peter S.; Toder, Eric	2003	<i>Estimating the compliance cost of the U.S. individual income tax</i>	EUA
109	Hansford, A.Hasseldine, J.Howorth, C.	2003	<i>Factors affecting the costs of UK VAT compliance costs for small and medium sized enterprises</i>	Reino Unido
110	James, Simon	2003	<i>Book review of C. Evans, J. Pope and J. Hasseldine (eds.), Tax Compliance Costs: A Festschrift for Cedric Sandford'</i>	Reino Unido
111	Evans, Chris	2003	<i>The Operating Costs of Taxing the Capital Gains of Individuals: A Comparative Study of Australia and the UK</i>	Austrália/Reino Unido
112	Holtzblatt, Janet and McCubbin	2004	<i>Issues affecting low income filers</i>	EUA
113	Plumley, Alan H.; Steuerle, C. Eugene	2004	<i>Ultimate objectives for the IRS: Balancing revenue and service</i>	EUA
114	Guyton, John L.; Korobow, Adam K.; Lee, Peter S.; Toder, Eric	2005	<i>The effects of tax software and paid preparers on compliance costs</i>	EUA
115	Oxley, Prue; Turner, Stuart; Sullivan, Charles	2005	<i>Tax compliance costs of small businesses 2004: Improving the estimates</i>	Washington/EUA

n°	Autor	Ano Publicação	Título	País de realização dos Estudos
116	Pope, Jeff	2005	<i>Tax compliance costs</i>	Austrália
117	Blumenthal, Marsha ; Kalambokidis, Laura	2006	<i>The compliance costs of maintaining tax exempt status</i>	EUA
118	Oxley, PrueElwela, Darshana	2007	<i>Tax compliance costs of New Zealand small businesses, 2004: Designing the survey for its policy purpose</i>	Nova Zelândia
119	Bartley, ScottWirth, Andrew	2008	<i>Integrating complexity and compliance costs considerations into tax policy</i>	Austrália
120	Highfield, Richard	2008	<i>Efforts to reduce taxpayers' compliance costs: how do Australia's recent and current efforts measure up?</i>	Austrália
121	Sapiei, Noor; Kasipillai, Jeyapalan;	2010	<i>Compliance costs and compliance of corporate taxpayers in Malaysia</i>	Malásia

Fonte: adaptado de James e Edwards (2010)

APÊNDICE D - Dissertações e Teses brasileiras acerca de Custos de Conformidade à Tributação (2001 – 2005 – 2007)

Ano de Publicação	2001	2005	2007
Instituição	Universidade de São Paulo - USP	Universidade de São Paulo - USP	Universidade Federal do Ceará - UFC
ESTUDO	DISSERTAÇÃO - UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DA INCIDÊNCIA DOS CUSTOS DE CONFORMIDADE ÀS LEIS E DISPOSIÇÕES TRIBUTÁRIAS: UM PANORAMA MUNDIAL E PESQUISA DOS CUSTOS DAS COMPANHIAS DE CAPITAL ABERTO NO BRASIL	TESE - O CUSTO DE ADMINISTRAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS NO BRASIL: COMPARAÇÕES INTERNACIONAIS E PROPOSTAS PARA APERFEIÇOAMENTO	DISSERTAÇÃO - CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA ESTADUAL DE SANEAMENTO
PAÍS ESTUDADO	Brasil - Reino Unido - Austrália - Nova Zelândia - EUA	Brasil	Brasil
AUTOR	Aldo Vincenzo Bertolucci	Aldo Vincenzo Bertolucci	Glavany Lima Maia
METODOLOGIA	Bibliográfica e documental.	Estudo de campo e bibliográfica	Pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso.
OBJETIVOS	Apresentar visão panorâmica do tema em vários países como Reino Unido e Austrália, bem como, levantar os custos de conformidade estimados pelas companhias abertas e sua comparação com as suas receitas brutas para que se possa, ainda que de forma embrionária, fazer paralelo com o Produto Interno Bruto.	Definir metodologia de cálculo dos custos de administração dos tributos federais, buscando identificar as dificuldades na apuração dos custos nos órgãos de arrecadação de tributos da administração federal	analisar a percepção de gestores e colaboradores de uma empresa estadual de saneamento a respeito dos custos de conformidade à tributação.
RESULTADOS	O valor global dos custos incide em 0,32% sobre a receita bruta na média das empresas maiores pesquisadas. Mas, nas empresas menores, com faturamento bruto anual de até R\$ 100 milhões, essa incidência aumenta para 1,66%. Calculando a incidência sobre o PIB destas empresas chega-se a 0,75% no total das companhias abertas e, só nas empresas menores, a 5,82%. Assumindo que estas incidências sejam válidas para toda a economia, se poderia afirmar que o Brasil desperdiça, no mínimo, R\$ 7,2 bilhões por ano mas pode estar perdendo até R\$ 55,9 bilhões por ano para cumprir as determinações das leis tributárias em vez de aloca-los à atividade produtiva.	A pesquisa de campo demonstrou que o Poder Público tem grandes dificuldades com o controle adequado de suas contas, tendo-se constatado falta de uniformidade de conceitos e falta de transparência nas contas. Os custos de arrecadação apurados correspondem a 1,35% da receita e a 0,36% do PIB e, somados aos custos de conformidade, alcançam 1,07% do PIB, o que corresponde a R\$ 16,2 bilhões. Verifica-se, também, que, no período 1994-2003, a Secretaria da Receita Federal aumentou sua eficiência em cerca de 30%, tendo arrecadado 84% mais tributos com um acréscimo de seu quadro de auditores de 40% no mesmo período. Complementando a pesquisa, levantou-se o custo de administração tributária de dois municípios.	Os resultados mostram que há uma percepção intuitiva da existência dos custos de conformidade à tributação, e de seu crescimento, principalmente em decorrência da complexidade e instabilidade das normas fiscais, pois não há apuração ou controle desses custos na empresa pesquisada.

APÊNDICE E - Dissertações e Teses brasileiras acerca de Custos de Conformidade à Tributação (2009 – 2011)

Ano de Publicação	2009	2009	2011
Instituição	Universidade Federal do Amazonas - UFAM	Faculdades Pedro Leopoldo - FPL	Universidade de São Paulo - USP
ESTUDO	DISSERTAÇÃO - OS CUSTOS GERADOS PELO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SEUS IMPACTOS NO RESULTADO ECONÔMICO DE UM EMPREENDIMENTO DE CONSTRUÇÃO CIVIL NA CIDADE DE MANAUS	DISSERTAÇÃO - O CUSTO DE CONFORMIDADE DOS TRIBUTOS NA SIDERURGICA MINEIRA	DISSERTAÇÃO - RISCOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO DE CASO NO ESTADO DE SÃO PAULO
PAÍS ESTUDADO	Brasil	Brasil	Brasil
AUTOR	JOSÉ VALDOMIRO O. CAVALCANTE FILHO	Max Silva Souza	Roberto Kazuo Miyoshi
METODOLOGIA	Estudo de caso, com abordagem quantitativa e, considerando os objetivos, trata-se de uma pesquisa descritiva.	Estudo de caso de empresas de um segmento econômico de suma importância pra Minas Gerais, o siderúrgico.	Estudo de caso numa empresa e através de entrevistas e observações no ambiente da empresa
OBJETIVOS	Mensurar o total dos custos gerados pelo sistema tributário brasileiro e o seu impacto no resultado econômico de um empreendimento de construção civil na cidade de Manaus.	O estudo tende a contribuir para que as empresas identifiquem os custos de conformidade e quais as principais áreas em que os mesmos incidem, a partir do segmento siderúrgico.	Contribuir para que as empresas identifiquem os custos de conformidade e quais as principais áreas em que os mesmos incidem
RESULTADOS	Os resultados demonstram que a tributação total das três esferas governamentais representam cerca de 24% da receita bruta auferida pela organização. Em relação ao resultado da organização, os tributos impactam em 148%. Já os custos de conformidade representam 7,26% do resultado.	O valor global dos custos é de aproximadamente 0,15% da receita bruta na média das siderúrgicas pesquisadas e este valor varia, dependendo do montante da receita bruta da empresa.	Observou que a percepção da empresa sobre os riscos tributários não possui completa aderência com a variação quantitativa; Os recursos humanos foram identificados como o fator de risco mais relevante dentro da empresa investigada; E que as atividades de controle e resposta aos riscos tributários, incorre-se em uma elevação nos custos de conformidade tributária, mas este impacto é mitigado pela redução à exposição dos riscos tributários.

Apêndice F – Artigos apresentados nos principais eventos de administração e contabilidade no Brasil, no período de 2001 a 2012 referentes ao tema: “Custos de Conformidade Tributária”

EVENTO	XV Congresso Brasileiro de Custos	Seminário de Administração - SEMEAD - USP
Ano de Publicação	2008	2010
TÍTULO	Custos de conformidade à tributação: uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento	Custo de Conformidade à tributação e o Gerenciamento do Risco em Projetos: o estudo de caso de uma pequena empresa
AUTORES	Glavany Lima Maia; Maria Naiula Monteiro Pessoa; Sandra Maria dos Santos; Augusto César Cabral	Mario Manzini Cianfanelli; Leonel Cesarino Pessôa; Patrícia Morilha Muritiba
METODOLOGIA	Pesquisa bibliográfica e documental, questionário estruturado e roteiro de entrevista semiestruturada.	Utilizou-se em um estudo de caso, com obtenção das informações coletadas por meio: observação, análise de documentos da organização contratante, da empresa prestadora do serviço e das legislações Municipais e Federais.
OBJETIVOS	Analisar a percepção de gestores e colaboradores de uma empresa estadual de saneamento a respeito dos custos de conformidade à tributação.	O estudo aborda a ocorrência da guerra fiscal envolvendo o Imposto Sobre Serviços – ISS, o custo de conformidade à tributação e a interação com a gestão do risco em projetos.
RESULTADOS	Os resultados mostraram que há uma percepção intuitiva da existência dos custos de conformidade à tributação, e de seu crescimento principalmente em decorrência da complexidade e instabilidade das normas fiscais, mas não há apuração ou controle desses custos na empresa pesquisada.	Os resultados mostraram que o impacto do custo legal de bitributação foi de aproximadamente 5% sobre o valor do contrato. Não foi considerado o montante gasto a título de honorários de advogado, as outras despesas em que a empresa incorreu para resolver a pendência e o custo psicológico de ter de lidar com a situação, nem a insegurança gerada, que penalizam, de forma injusta, as organizações produtivas.

Fonte: Elaborado pelo autor

Apêndice G – Artigos divulgados em Revistas e Biblioteca Digital – 2001 a 2012

Meio de Divulgação	Revista de Contabilidade e Finanças da USP	Revista <i>Economic Analysis of Law Review</i>	Biblioteca Digital da Câmara Federal
Ano de Publicação	2002	2012	2012
TÍTULO	Quanto Custa Pagar Tributos?	O Custo Social das Obrigações Acessórias.	Custo do Cumprimento das Obrigações Tributárias Acessórias no Brasil
AUTORES	Aldo V. Bertolucci e Diogo Toledo do Nascimento	Hugo Mendes Plutarco e Ivo Teixeira Gico Jr.	Murilo Rodrigues da Cunha Soares
METODOLOGIA	Pesquisa bibliográfica, documental e questionário estruturado	Pesquisa bibliográfica e documental	Pesquisa bibliográfica e documental
OBJETIVOS	levantamento dos Custos de Conformidade estimados pelas companhias abertas e sua comparação com as suas receitas brutas para que se possa, ainda que de forma embrionária, fazer um paralelo com o PIB – Produto Interno Bruto.	Ensaio acerca da relação entre os custos administrativos e de conformidade tributária	Ensaio acerca das obrigações tributárias acessórias e seu impacto nos custos administrativos tributários empresariais.
RESULTADOS	A pesquisa confirmou as tendências mundiais e estimou que os recursos despendidos no País em 1999 com os Custos de Conformidade à Tributação alcançaram R\$ 7,2 bilhões. Uma legislação tributária mais racional poderia economizar parte desses recursos reduzindo o Custo Brasil.	A compreensão da existência de custos sociais associados aos custos operacionais revela a substituíbilidade parcial entre custos administrativos e obrigações acessórias. Assim, toda e qualquer alteração na legislação tributária deveria ser precedida de uma análise de custo-benefício para se aferir o real custo social da tributação, o que não é uma prática corrente no Brasil.	A melhor estratégia para a diminuição dos custos administrativos do cumprimento das obrigações tributárias acessórias (sem colocar em risco a eficácia da atuação do fisco) seja exatamente nessa linha: extinguir os formulários inócuos ou redundantes e, com as informações de que dispõe, a autoridade fiscal pré-preparar as declarações a serem prestadas pelo contribuinte.

Fonte: Elaborado pelo autor

Apêndice H – Variáveis utilizadas na pesquisa

Bloco	ASPECTOS INVESTIGADOS NA PESQUISA		
	VARIÁVEIS	CATEGORIAS	TIPO
BLOCO I	BLOCO DE VARIÁVEIS DE CARACTERIZAÇÃO DOS PESQUISADOS	Código do questionário	Nominal
		Órgão de lotação	Nominal
		Diretoria Regional de lotação	Nominal
		Estado da Federação	Nominal
		Região Geográfica	Nominal
		Sexo	Nominal
		Cargo em que se enquadra	Nominal
		Função de Confiança que detém	Nominal
		Tempo de ocupação da Função	Intervalar
		Tempo de atividade na empresa	Intervalar
		Tempo de ocupação do cargo atual	Intervalar
		Nível de escolaridade	Nominal
		Natureza da graduação	Nominal
		Natureza da pós-graduação	Nominal
BLOCO II – Questão 1	COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA - ASPECTOS LEGAIS GERADORES	Diferenciação das legislações estaduais	Nominal
		Diferenciação das legislações municipais	Nominal
		Determinação da base de cálculo e do valor devido	Nominal
		Compensação e restituição de tributos pagos	Nominal
		Isenções, reduções, e deduções do imposto devido	Nominal
		Tributação na fonte	Nominal
		Imunidades, isenções e não incidências	Nominal
		Depreciação de bens/Depreciação acelerada incentivada	Nominal
		Decadência e prescrição	Nominal
		Penalidades e acréscimos moratórios	Nominal
		Outros. Cite:	Nominal
BLOCO II – Questão 2	COMO A ORGANIZAÇÃO LIDA COM AS MUDANÇAS NA LEGISLAÇÃO	Treinamento de pessoal interno	Nominal
		Contratação de consultoria externa	Nominal
		Assinatura de jornais e revistas especializadas	Nominal
		Leitura da legislação fiscal e dos manuais	Nominal
		Acesso a sites especializados	Nominal
		Participação em seminários, congressos, simpósios	Nominal
		Acesso a plantões fiscais	Nominal
		Troca de informações entre a equipe de trabalho	Nominal
		Outros. Cite:	Nominal
BLOCO II – Questão 3	FATOS GERADORES DE CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO	Complexidade da legislação tributária/dificuldade de interpretação das norma	Ordinal
		Contratação de atualização de software corporativo	Ordinal
		Número de declarações/guias/formulários e seu nível de detalhamento	Ordinal
		Alterações das normas tributárias	Ordinal
		Intimações, fiscalizações e processos administrativos/judiciais	Ordinal
		Divergência entre os conceitos contábeis, societários e fiscais	Ordinal
		Necessidade de responder a várias jurisdições (federal, estadual e municipal)	Ordinal
		Regras aplicáveis aos contribuintes substitutos	Ordinal
		Atualização dos sistemas informatizados	Ordinal
		Arquivo e conservação de livro e comprovantes fiscais	Ordinal
Outros. Cite:	Ordinal		
BLOCO III Quest. 4	GRAU DE PARTICIPAÇÃO DAS ÁREAS DA ORGANIZAÇÃO NOS ESTUDOS,	Conselho de Administração	Ordinal
		Conselho Fiscal	Ordinal
		Diretoria Executiva	Ordinal
		Auditoria	Ordinal
		Presidência e Deptos vinculados	Ordinal

Bloco	ASPECTOS INVESTIGADOS NA PESQUISA		
	VARIÁVEIS	CATEGORIAS	TIPO
	DISCUSSÃO E CUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	Vice-Presidência de Negócios e Deptos.	Ordinal
		Vice-Presidência de Gestão Pessoas e Deptos.	Ordinal
		Vice-Presidência de Operações e Deptos.	Ordinal
		Vice-Presidência de Administração e Deptos.	Ordinal
		Vice-Presidência Econômico-Financeira e Dpts.	Ordinal
		Vice-Presidência de Tecnologia e Deptos.	Ordinal
		Vice-Presidência Jurídica e Deptos.	Ordinal
BLOCO III – Questão 5	GRAU DE INCORRÊNCIA AS ÁREAS DA ORGANIZAÇÃO NOS CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO	Conselho de Administração	Ordinal
		Conselho Fiscal	Ordinal
		Diretoria Executiva	Ordinal
		Auditoria	Ordinal
		Presidência e Deptos vinculados	Ordinal
		Vice-Presidência de Negócios e Deptos.	Ordinal
		Vice-Presidência de Gestão Pessoas e Deptos.	Ordinal
		Vice-Presidência de Operações e Deptos.	Ordinal
		Vice-Presidência de Administração e Deptos.	Ordinal
		Vice-Presidência Econômico-Financeira e Dpts.	Ordinal
		Vice-Presidência de Tecnologia e Deptos.	Ordinal
BLOCO III – Questão 6	NATUREZA DAS ATIVIDADES INTERNAS RELACIONADAS À CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO E O GRAU DE USO DE TEMPO E RECURSOS	Inscrever a pessoa jurídica e seus estabelecimentos em cadastros fiscais	Ordinal
		Arquivar e consertar livros e comprovantes fiscais	Ordinal
		Manter escrituração completa e livros registrados e autenticados	Ordinal
		Pesquisar e planejar ações de elisão fiscal (planejamento tributário)	Ordinal
		Treinar pessoal interno para a realização de tarefas relativa a impostos	Ordinal
		Comprar livros, revistas, jornais especializados	Ordinal
		Calcular e recolher os tributos incidentes sobre a atividade da empresa	Ordinal
		Efetuar as retenções e recolhimento de tributos retidos na fonte	Ordinal
		Prestar informações à administração tributária através do preenchimento e entrega de declarações	Ordinal
		Adquirir e/ou alterar sistemas informatizados em decorrência de mudanças na legislação fiscal	Ordinal
		Contratar assessores tributários, advogados, auditores, contadores, economistas	Ordinal
		Preparar dados e relatórios relativos aos tributos, solicitados pelos profissionais externos	Ordinal
		Retificar declarações e formulários fiscais	Ordinal
		Responder intimações e notificações fiscais e atender fiscalizações	Ordinal
		Monitorar e participar de processo legislativo fiscal, discutindo e apresentando propostas para o aperfeiçoamento da legislação tributária ao setor	Ordinal
BLOCO III – Questão 7	NÍVEL DE RECURSOS EXTERNOS APLICADOS AO ESTUDO E ATENDIMENTO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	Outros. Cite:	Ordinal
		Auditores	Ordinal
		Consultores	Ordinal
		Advogados	Ordinal
		Assinatura de jornais, revistas, livros	Ordinal
		Treinamentos, seminários, congressos, etc	Ordinal
		Arquivos terceirizados	Ordinal
		Informática/desenvolvimento de sistemas	Ordinal
		Equipamentos	Ordinal
		Espaço físico	Ordinal
Outros (cite):	Ordinal		

Bloco	ASPECTOS INVESTIGADOS NA PESQUISA		
	VARIÁVEIS	CATEGORIAS	TIPO
BLOCO IV – Questões 8.1	PERCEPÇÕES SOBRE A REGULAMENTAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA RELAÇÃO COM OS CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO	As autoridades têm incrementado continuamente o ônus tributário dos contribuintes.	Ordinal
		As autoridades têm aumentado a complexidade do sistema tributário ano após ano, tornando o cumprimento das normas cada vez mais difícil e, assim, mais custoso.	Ordinal
		As exigências tributárias estão mais técnicas, forçando os contribuintes a buscarem serviços especializados.	Ordinal
		Está sendo imposto ao contribuinte um excessivo número de obrigações acessórias, o que tem interferido na competitividade das empresas.	Ordinal
BLOCO IV – Questões 8.2	PERCEPÇÕES SOBRE OS CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO	O tempo e o esforço empregados em atividades como preenchimento de declarações, retenção de tributos, manutenção de arquivos consomem recursos da empresa, gerando pouco ou nenhum benefício para os negócios.	Ordinal
		Os custos de conformidade em nada contribuem para a agregação de valor de produto/serviço, sua repercussão econômica pode implicar em aumento do preço sem qualquer contrapartida em diferenciais competitivos.	Ordinal
		Os custos de conformidade são considerados insignificantes, por isso não se configuram uma preocupação desta empresa.	Ordinal
		Embora haja a percepção de que os custos de conformidade representam um ônus, a empresa não possui nenhum controle em relação a esses custos.	Ordinal
		Os custos de conformidade surgem em diversas áreas desta empresa, isto é, não se restringem ao setor contábil ou controladoria.	Ordinal
BLOCO IV – Questões 8.3	PERCEPÇÕES SOBRE AS POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS E OS CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO	No Brasil, atualmente a contabilidade não contribui para a discussão do real custo da tributação. Esse tipo de informação não é dado aos usuários das Demonstrações contábeis e demais relatórios gerenciais.	Ordinal
		As políticas tributárias no Brasil precisam ser repensadas no que diz respeito aos custos de conformidade à tributação nas políticas tributárias	Ordinal
		A descentralização da legislação tributária (legislação federal estadual e municipal) representa um alto custo para os contribuintes.	Ordinal
		Se a legislação tributária não mudasse mais, haveria uma significativa redução de custos nesta empresa.	Ordinal

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa