

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

Jandeson Dantas da Silva (UFC) - jandeson.dantas@hotmail.com

Roberto Mesquita (Instituição - a informar) - jandeson.dantas@gmail.com

Maria Naiula Monteiro Pessoa (UFC) - naiula@ufc.br

Augusto César Aquino Cabral (UFC) - cabral@ufc.br

Sandra Maria dos Santos (UFC) - smsantos@ufc.br

Wênkyka Preston Leite Batista da Costa (UERN) - wenykapreston@hotmail.com

Resumo:

Custos de conformidade à tributação são todos os recursos utilizados pelos contribuintes para atender às formalidades exigidas pela legislação tributária e que envolvem aspectos formais e burocráticos, como cálculos de impostos, preenchimento de declarações, inclusões e exclusões, atendimento a fiscalizações, acompanhamento de processos administrativos e judiciais, cursos, treinamentos, dentre outros. O objetivo deste estudo foi investigar a percepção dos gestores de uma organização pública de prestação de serviços acerca dos custos de conformidade à tributação. A pesquisa foi de natureza exploratória, descritiva, toma-se como referência a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT). No que se refere aos meios, foi desenvolvida pesquisa bibliográfica, documental e de campo. Foi aplicado um questionário aos gestores tributários da ECT. Verificou-se que a complexidade da legislação, as diversas alterações das normas tributárias e as diferentes jurisdições são os principais aspectos geradores de custos de conformidade à tributação na ECT. Os aspectos da legislação mais influentes na geração desses custos foram isenções, compensação de tributos, regras de tributação na fonte e normas de substituição tributária. A área econômico-financeira (controladoria) da organização é a que mais incorre em custos de conformidade à tributação. Constatou-se ainda que embora haja percepção da existência dos custos de conformidade à tributação e de seu impacto na gestão da ECT, não há registros, por parte da empresa, da quantificação dos recursos gastos com a conformidade tributária.

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

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Custos de conformidade à tributação: um estudo sobre a percepção dos gestores de uma organização pública brasileira

RESUMO

Custos de conformidade à tributação são todos os recursos utilizados pelos contribuintes para atender às formalidades exigidas pela legislação tributária e que envolvem aspectos formais e burocráticos, como cálculos de impostos, preenchimento de declarações, inclusões e exclusões, atendimento a fiscalizações, acompanhamento de processos administrativos e judiciais, cursos, treinamentos, dentre outros. O objetivo deste estudo foi investigar a percepção dos gestores de uma organização pública de prestação de serviços acerca dos custos de conformidade à tributação. A pesquisa foi de natureza exploratória, descritiva, toma-se como referência a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT). No que se refere aos meios, foi desenvolvida pesquisa bibliográfica, documental e de campo. Foi aplicado um questionário aos gestores tributários da ECT. Verificou-se que a complexidade da legislação, as diversas alterações das normas tributárias e as diferentes jurisdições são os principais aspectos geradores de custos de conformidade à tributação na ECT. Os aspectos da legislação mais influentes na geração desses custos foram isenções, compensação de tributos, regras de tributação na fonte e normas de substituição tributária. A área econômico-financeira (controladoria) da organização é a que mais incorre em custos de conformidade à tributação. Constatou-se ainda que embora haja percepção da existência dos custos de conformidade à tributação e de seu impacto na gestão da ECT, não há registros, por parte da empresa, da quantificação dos recursos gastos com a conformidade tributária.

Palavras-Chave: Custos de conformidade à tributação. Tributos. Sistema tributário.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público

1 INTRODUÇÃO

A legislação tributária brasileira é uma das mais complexas e burocratizadas do mundo e isso tem influência direta nos custos de conformidade das empresas, seja para atender a legislação, seja para evitar o pagamento de mais tributos. Os custos para se fazer cumprir a legislação tributária no país são altos, em parte, em decorrência das três esferas do Governo (federal, estadual/distrital e municipal) imporem obrigações acessórias distintas, especialmente na tributação do consumo.

Amaral *et al.* (2012) contabilizam, considerando o período de 05 de outubro de 1988 (data da promulgação da atual Constituição Federal) a 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 com a Receita Federal do Brasil (2012), em estudo sobre a carga tributária de 2011, a carga tributária bruta do país subiu nesse 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, além de fazer com que os contribuintes e empresas gastem mais tempo para atender às exigências.

Plutarco *et al.* (2012) destacam que um estudo de percepções, realizado pelo Banco Mundial em 2011, revelou que o Brasil é o país onde os contribuintes gastam mais tempo com o pagamento de tributos. Ressaltando que 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.

A despeito da complexidade da legislação tributária brasileira gerando custos elevados às empresas, no sentido de que atendam seus requisitos, verifica-se número reduzido de estudos científicos nacionais acerca do tema. 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. Observa-se que, nos últimos doze anos, foram desenvolvidos apenas seis estudos científicos no Brasil tratando de custos de conformidade à tributação, sendo uma tese de doutorado e cinco dissertações de mestrado. Isso gera uma lacuna nas discussões e compreensão das questões relacionadas ao tema, bem como no desenvolvimento de ações das empresas com relação à minimização dos impactos à competitividade organizacional.

Em decorrência de existirem estudos incipientes demonstrando os 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.

Tomando como base a contextualização levantada, como também as evidências empíricas auferidas, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: Qual a percepção dos gestores de uma organização pública de prestação de serviços acerca de custos de conformidade à tributação?

O objetivo geral deste trabalho consiste em: investigar a percepção dos gestores de uma organização pública de prestação de serviços acerca dos custos de conformidade à tributação. A partir daí, definiram-se como objetivos específicos: identificar os principais fatores que geram os custos de conformidade à tributação na empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT); e determinar as áreas dentro da entidade onde os custos de conformidade ocorrem com maior intensidade.

Justifica-se pela baixa quantidade de trabalhos realizados na área, pela potencialidade de influência nas tomadas de decisões, pelas raras discussões tratadas no âmbito interno das organizações privadas e públicas, ocasionada dentre outros fatores pela falta de discussão teórica que embasam as práticas corporativas.

2 CUSTO DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO

Segundo Bertolucci (2001), os custos de conformidade à tributação ou “*compliance costs of taxation*” não se restringem apenas ao pagamento do imposto em si, mas referem-se a todos os aspectos formais e burocráticos que os contribuintes têm de cuidar, por determinação legal, para cumprir com suas obrigações fiscais. Acrescenta, ainda que nos custos de conformidades à tributação estão incluídas atividades como preenchimento de declarações relativas a impostos,

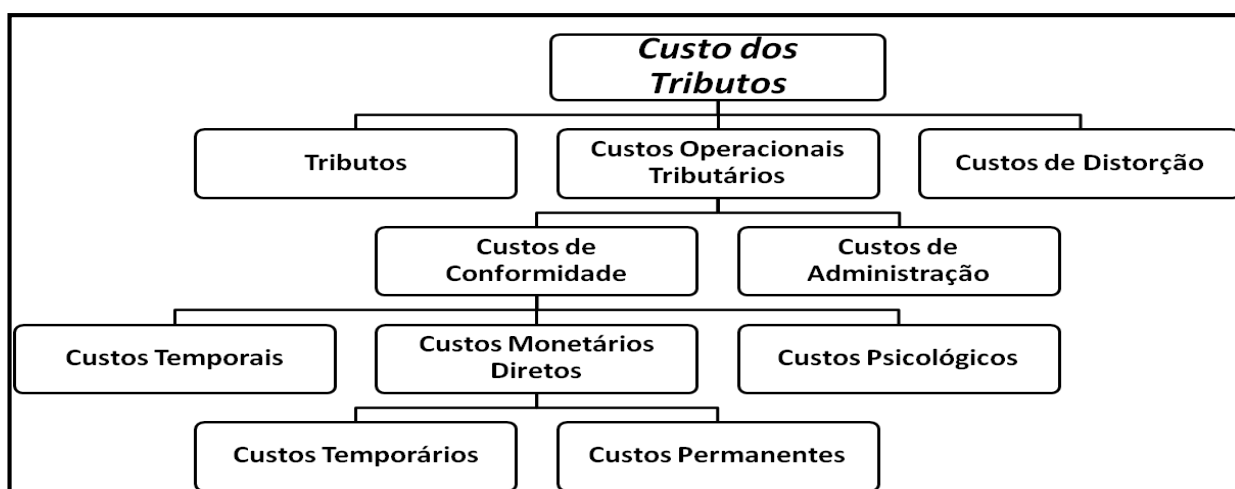
informações ao fisco federal, estadual e municipal, inclusões e exclusões realizadas por determinação das normas tributárias, atendimento a fiscalizações, além de acompanhamento de processos administrativos e judiciais envolvendo tributos.

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).

Podem-se detalhar as categorias de custos de conformidade, 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 (SANDFORD *et al.*, 1989).

Consideram Bertolucci e Nascimento (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).

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

g) manutenção de advogados dedicados ao contencioso tributário da empresa; h) processamento de dados com geração de informações tributárias rotineiras, geração de arquivos a serem conservados, alterações decorrentes de mudanças na legislação, relatórios especiais decorrentes de intimações fiscais; i) redação de normas internas relativas à tributação e a procedimentos necessários ao atendimento de determinações tributárias; j) registros da empresa e seus estabelecimentos nos fiscos federal, estadual e municipal; l) contratação de assessores tributários – advogados, economistas, contadores – para discutir, executar e controlar aspectos da tributação; m) treinamento de pessoal interno para a realização de tarefas relativas a impostos; n) compra de livros, revistas e jornais especializados; o) tempo dedicado pelo Conselho de Administração, Conselho Fiscal, Diretoria, Controladoria, Jurídico, Compras, Vendas, Produção, Logística, dentre outros, à discussão de temas tributários; p) de forma um pouco diferente, a participação de funcionários da empresa em grupos de trabalho discutindo propostas para o aperfeiçoamento da legislação tributária, também pode ser classificada como Custos de Conformidade (BERTOLUCCI; NASCIMENTO, 2002). Após tratar dos custos de conformidade à tributação é o momento de levantar as evidências empíricas no tópico a seguir.

2.1 EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS SOBRE CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO

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

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, a qual congrega os estudos das principais universidades brasileiras. Constatou-se a existência de uma Tese e cinco Dissertações. Também se observou a inexpressividade quantitativa dos artigos apresentados nos principais eventos nacionais. No período analisado foram encontrados apenas dois artigos sobre o tema “custos de conformidade tributária”.

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.

Dentre as instituições onde foram desenvolvidos os estudos sobre custos de conformidade há destaque para a USP, com 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.

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.

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.

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.

Já no que se refere aos estudos internacionais, o primeiro levantamento 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.

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.

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.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa acerca da percepção dos custos de conformidade 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 esse levantamento 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, 2010). É necessário 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 (MARTINS; THEÓFILO, 2009).

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.

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.

A coleta dos dados e informações obtidos na pesquisa foi realizada da seguinte forma: a) Pesquisa bibliográfica a estudos sobre tributação, legislação tributária, custos tributários, modelo de gestão tributária, custos de conformidade à tributação e metodologia da pesquisa; b) Pesquisa documental nos manuais da empresa, relatórios de administração, relatórios contábeis, e outros; e; c) 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 universo da pesquisa compreendeu 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. Dessa forma, não fizeram parte da pesquisa os Estados de Tocantins, Acre, Amapá e Roraima. O quadro - 01 apresenta as relações entre os objetivos da pesquisa, suas fontes e principais variáveis pesquisadas.

Quadro 01 – 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.
--	---	--	--

Fonte: Elaboração do autor (2013).

A estrutura do questionário consiste em três partes, sendo: 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.

A amostra obtida foi de 45 respostas válidas. Foram selecionados dois pressupostos da pesquisa: a) Os custos de conformidade têm como principais causas a diversidade dos textos legais, complexidade, instabilidade e diferenciação dos requisitos exigidos pelos diversos entes tributantes; b) Os custos de conformidade à tributação são incorridos em diversas áreas das empresas, com maior incidência na Área de Controladoria. A seguir apresenta-se a empresa objeto do estudo.

3.1 EMPRESA OBJETO DO ESTUDO

A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, 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 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.

Segundo o Relatório de Gestão da empresa, exercício 2011, a ECT 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).

Os principais processos de gestão tributária da ECT estão padronizados e definidos no Manual de Contabilidade e Orçamento (ECT, 2012e), observando a seguinte distribuição: a) Procedimentos de encerramento de resultado; b) Manutenção do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ; c) Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual – ICMS; d) Retenção de tributos e contribuições Federais; e) Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN; f) Contribuições Previdenciárias; g) Contribuições Sociais Federais; h) 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.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Os resultados da pesquisa no que se refere aos aspectos legais, foram apontados como fonte geradora de complexidade tributária, para 91% dos respondentes, a Diferenciação das legislações estaduais. Já 84% dos pesquisados consideraram como fonte geradora a Diferenciação das legislações municipais.

Esse resultado é corroborado por Bertolucci e Nascimento (2003). Para eles, a descentralização da legislação tributária representa um alto custo para os contribuintes, na medida em que aumenta os custos de administração tributária, pois é realizada por União, Estados e Municípios. Se os constituintes tivessem imposto uma legislação federal e homogênea, isso reduziria o ônus à administração tributária bem como às empresas, já que o número de exigências a serem atendidas também aumenta.

Com relação ao código tributário, 42% dos pesquisados consideraram que as isenções, reduções e deduções do imposto devido são responsáveis pela complexidade da legislação tributária. Outros 36% consideraram a compensação, a restituição de tributos e a tributação na fonte como itens geradores de complexidade.

As diversas iniciativas para atendimento à legislação tributária geraram estrutura organizacional especializada na empresa 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 1, 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 (2008) 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 1).

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.

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 demandariam recursos e tempo, visando atender à legislação tributária. A Tabela 2 apresenta o resultado para as atividades com pontuações mais relevantes.

Tabela 1 – 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 (2013).

A atividade considerada responsável pela geração de maiores recursos e que provoca mais gasto de tempo para atendimento ao Fisco é a de “Prestar informações à administração tributária através do preenchimento e entrega de declarações”, a qual foi destacada por 11% dos respondentes.

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.

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 02, 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.

Tabela 2 – 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 (2013).

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. Os custos 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.

Outro objetivo da pesquisa foi o de identificar áreas da empresa onde ocorrem com mais intensidade os custos de conformidade. Para isso, 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 3.

Tabela 3 – Áreas que participam de estudos/discussões sobre a 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 (2013).

A pesquisa também buscou detectar em que áreas a empresa realiza maiores gastos para cumprir a legislação tributária. Segundo os resultados apresentados na Tabela 4, 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 4 – 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 (2013).

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 5). Esse resultado tem consonância com Bertolucci e Nascimento (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.

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 5.

Tabela 5 – 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 (2013).

A maioria dos gestores financeiros dos Correios (80%), conforme se verifica na Tabela 5, 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.

Plutarco *et al.* (2012) reforçam os resultados propondo 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.

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.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo investigar a percepção dos gestores de uma organização pública de prestação de serviços, acerca dos custos de conformidade à tributação. Para tanto, foram apresentados os principais conceitos de custos de conformidade à tributação, identificados os principais fatores que geram e influenciam os custos de conformidade na Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, bem como pesquisadas as áreas na qual incorrem esses custos com maior intensidade.

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, além de terem sido citados custos com softwares corporativos, avaliados como ferramentas contratadas em decorrência da complexidade tributária, o primeiro pressuposto da pesquisa foi confirmado.

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. Dessa forma, se alcançou o primeiro objetivo específico indicado no estudo, que foi o de identificar os principais fatores que geram e influenciam 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 incoerência em custos de conformidade, a área econômico-financeira também se destaca, 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 incoerência 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 de conformidade ocorrem com maior incidência na área de Controladoria.

Como limitações da pesquisa destaca-se a falta de avaliação dos benefícios decorrentes da conformidade tributária, bem como, a avaliação de iniciativas da administração tributária. Sugere-se que outras pesquisas sejam feitas no sentido de que supram tais lacunas e encontrem novos aspectos determinantes influenciadores dos custos de conformidade à tributação.

REFERÊNCIAS

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.

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.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **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.

ECT - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. _____. **Manual de Contabilidade e Orçamento da ECT**. 2012. Documento interno da ECT. Acesso em: 26 fev.2012e.

EVANS, C. **Counting the costs of taxation: an exploration of recent developments**. London School of Economics Capital Markets seminar series, October 2003. Disponível em: <<http://bit.ly/10w8GL1>>. Acesso em: 04 jan. 2013.

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

GREEN, S. (1994), “*Compliance Costs and Direct Taxation*”, *The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London*.

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

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

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.

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

MAIA, G. L.; PESSOA, Maria Naiula M.; SANTOS, Sandra Maria dos; CABRAL, A. C. A. . **Custos de conformidade à tributação: uma análise da percepção de gestores e colaboração em uma empresa estadual de saneamento..** ABCustos (São Leopoldo), v. III, p. 45-67, 2008.

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

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.

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/estudoatributarios/estatisticas/CTB2011.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2013.

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

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

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

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.