

# **O impacto dos custos decorrentes da legislação tributária no setor de publicidade e propaganda**

**Ligiane Aparecida Bezerra Lima** (UNASP) - ligiane.ablima@hotmail.com

**Luis Fernando da Rocha** (UNASP) - luis.rocha@ucb.org.br

**Andre Luiz Luiz da Costa Mengual** (UNASP SP) - andre.mengual@ucb.org.br

## **Resumo:**

*O sistema tributário brasileiro tem complexidade significativa gerando custos relativos a compreensão da legislação e de suas alterações. Devido à pouca informação e escassa segregação dos custos de conformidade, entende-se a importância de ressaltar se as empresas têm se interessado pelos custos de conformidade, e como esses custos impactam um grupo de empresas composto por agências de publicidade e propaganda. O objetivo da pesquisa é saber como os custos de conformidade à tributação interferem no setor de publicidade e propaganda, e se existe algum instrumento de medição dos custos de conformidade. Para obter esse tipo de informação foi aplicada entrevista a dois colaboradores que tem contato direto com a legislação tributária, visando a conformidade da agências perante o fisco, por meio da entrevista foi possível identificar que o principal momento de impacto relativo aos custos de conformidade, é o momento da implementação de novas obrigações exigidas pelo fisco, e que toda a legislação exige dedicação concentrada ao que realmente o fisco exige, por conta de muitas vezes ser difícil identificar se determinados procedimentos são válidos ou não para o ramo de publicidade e propaganda. Sendo assim, a legislação se demonstra muito genérica, e isso faz que o contribuinte não consiga se identificar para encontrar a aplicabilidade da legislação na sua situação, o que acarreta em um grande desgaste psicológico para o contribuinte, impossibilitando o cálculo total do custo de conformidade relativo a tributação.*

**Palavras-chave:** *Custo de conformidade, Carga tributária, Sistema tributário*

**Área temática:** *Abordagens contemporâneas de custos*

## **O impacto dos custos decorrentes da legislação tributária no setor de publicidade e propaganda**

### **RESUMO**

O sistema tributário brasileiro tem complexidade significativa gerando custos relativos a compreensão da legislação e de suas alterações. Devido à pouca informação e escassa segregação dos custos de conformidade, entende-se a importância de ressaltar se as empresas têm se interessado pelos custos de conformidade, e como esses custos impactam um grupo de empresas composto por agências de publicidade e propaganda. O objetivo da pesquisa é saber como os custos de conformidade à tributação interferem no setor de publicidade e propaganda, e se existe algum instrumento de medição dos custos de conformidade. Para obter esse tipo de informação foi aplicada entrevista a dois colaboradores que tem contato direto com a legislação tributária, visando a conformidade das agências perante o fisco, por meio da entrevista foi possível identificar que o principal momento de impacto relativo aos custos de conformidade, é o momento da implementação de novas obrigações exigidas pelo fisco, e que toda a legislação exige dedicação concentrada ao que realmente o fisco exige, por conta de muitas vezes ser difícil identificar se determinados procedimentos são válidos ou não para o ramo de publicidade e propaganda. Sendo assim, a legislação se demonstra muito genérica, e isso faz que o contribuinte não consiga se identificar para encontrar a aplicabilidade da legislação na sua situação, o que acarreta em um grande desgaste psicológico para o contribuinte, impossibilitando o cálculo total do custo de conformidade relativo a tributação.

**Palavras Chave:** Custo de conformidade, Carga tributária, Sistema tributário.

**Área Temática:** Abordagens contemporâneas de custos

### **1. INTRODUÇÃO**

O sistema tributário nacional é reconhecido mundialmente como um dos mais complexos da atualidade, sendo o Código Tributário Nacional (CTN) responsável por toda a organização e definição das regras e dos conceitos. Apesar do CTN ser o principal instrumento do sistema tributário, existe também a constituição federal, as leis complementares, as convenções, os tratados internacionais, as resoluções, as instruções normativas, as leis municipais e estaduais que também interferem ativamente no sistema tributário. A ausência do conhecimento tributário aliado à falta de orientação, pode aumentar os custos relacionados a tributos, portanto, o contribuinte acaba cometendo atos ilícitos não intencionais que pioram a situação financeira da empresa por trazer inclusive implicações penais (OTTO, 2010).

O Brasil tem a maior carga tributária dos países que compõem os BRICS: Brasil, Rússia, China, Índia e África do Sul. No Brasil a carga tributária em relação ao Produto Interno Bruto – PIB é de mais de 36%, entretanto em outros países como a Rússia, China, Índia e na África do Sul o valor máximo percentual que chega a atingir em relação ao PIB é de 23%. No entanto, a média do BRICS sofre grande variação se for retirado o Brasil do grupo, por exemplo, com o Brasil a média é de 22%, porém se o país é retirado do cálculo da média, ocorre queda de aproximadamente cinco pontos percentuais, ou seja, a média passa a ser de 18,5% (IBPT, 2013).

No contexto da situação tributária é nítido que o contador precisa ter conhecimento sobre tributos e o CTN, por meio desse conhecimento é possível fazer um planejamento tributário específico para o ramo de atividade no qual atua. Utilizando as ferramentas corretas de planejamento, é possível encontrar alguma forma de reduzir os gastos relacionados com tributos. Mas, para isso é necessário que o profissional da área se atualize e aprimore; tendo como fonte de aprofundamento a legislação, no entanto é imprescindível que o mesmo também esteja atento aos tipos de custos que são derivados dos impostos.

O custo de pagar tributos não está ligado apenas ao recolhimento dos impostos, mas abrange todos os pontos necessários para que o contribuinte possa realmente estar de acordo com a legislação, e com o recolhimento correto dos tributos, e a adequada prestação de informações por meio das obrigações acessórias. Os custos de conformidade à tributação, também chamado em inglês de “compliance costs of taxation”, equivalem ao custo dos recursos necessários para cumprir todas as exigências do âmbito Federal, Estadual e Municipal, sem contar da necessidade de atender a eventuais fiscalizações e processos administrativos e judiciais. Por esse tipo de conhecimento ser explorado a pouco tempo no Brasil e no mundo, se torna claro que no momento da criação dos impostos não é levantado questionamento em relação aos custos da tributação, demonstrando que a carga do custo provavelmente é equivalente a carga tributária do país (BERTOLUCCI, 2002).

Atualmente, a redução dos custos em geral é uma necessidade em todas as empresas do Brasil, tratando-se de uma vantagem competitiva. Por esse motivo o planejamento tributário é um ramo relevante, onde é visada a redução legal do ônus tributário empresarial. Para o empresário brasileiro é importante saber qual a implicação dos custos tributários, com a utilização de uma gestão tributária detalhada, que fará com que o tributo seja estudado de forma mais profunda, será possível estabelecer as estratégias corretas para reduzir o impacto da tributação geral dentro da atividade empresarial (OLIVEIRA, 2009).

Antes da lei de responsabilidade fiscal os impostos eram aumentados sem a mínima análise para evitar os custos de conformidade dos contribuintes, o que contribui positivamente para que esses custos sejam superiores em relação ao custo de outros países, assim como acontece com a carga tributária (BERTOLUCCI, 2002).

Diante da complexidade do sistema tributário e da alta carga tributária existente no Brasil, torna-se relevante levantar informações para esclarecer o impacto nas atividades diárias dos custos de conformidade relacionados ao fisco no ramo de publicidade e propaganda no país. Desta forma, o estudo propõe-se a responder a seguinte questão de pesquisa: **Como os custos de conformidade empregados para atender o fisco afetam um grupo de empresas composto por agências do setor de publicidade e propaganda?**

O objetivo da pesquisa é saber como os custos de conformidade à tributação interferem no setor de publicidade e propaganda, e se existe algum instrumento de medição dos custos de conformidade.

A Contabilidade brasileira possui uma falha informacional que se refere aos aspectos tributários, por falta de informações suficientes para permitir melhor avaliação dos impactos causados pela tributação sobre a organização. Assim, alguns custos relacionados a tributação não são considerados para serem destacados pela contabilidade, caso existisse essa segregação surgiria algo útil para os todos os usuários da informação (CAVALCANTE FILHO, 2009).

Devido ao cenário tributário nacional, essa pesquisa se torna válida, por demonstrar o impacto diário que o fisco exerce sobre as atividades profissionais das empresas, trazendo um ônus maior sobre as mesmas para que a organização não seja autuada por não prestar as informações exigidas. As empresas podem ser prejudicadas por causa de diferentes interpretações da legislação, que poderiam ser evitadas por meio do investimento em alguns custos que são definidos como de conformidade. Os cursos contratados para aperfeiçoar os

profissionais, contribuem para a diminuição dos gastos com a contratação de serviços especializados na área, que pode reduzir a probabilidade da organização ser autuada.

A pesquisa será realizada para maiores esclarecimentos do assunto e de como lidar com os custos relacionados a tributação. Dependendo da situação, o custo de conformidade pode ser usado de forma positiva para a empresa. A pesquisa também busca contribuir revelando a importância desses custos que atualmente não são informados e muito menos estimados pelas empresas, é importante saber se existem esforços para conhecer esse tipo de custo e se os gestores sabem como lidar com esse aspecto da tributação.

Nota-se que após o decreto da lei de responsabilidade fiscal o Brasil se mostra interessado em diminuir os custos administrativos, o que acarretará na alavancagem da economia, causando declínio no custo Brasil e aumentando a competitividade empresarial e do país. É importante que seja realizada uma conexão estreita, entre os custos administrativos e de conformidade, para evitar que as empresas tenham que continuar arcando com custos que são na realidade da administração pública, exemplificando, muitas vezes o fisco cria novas obrigações que são uma forma de autofiscalização para as instituições (BERTOLUCCI, 2002).

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Sistema tributário**

O sistema tributário brasileiro é uma herança da colonização do país, devido naquela época a grande fonte da economia ser a atividade agropecuária, o imposto que mais rendia ao poder público era o imposto sobre importação com representatividade de até 50% da receita pública antes da instituição da república, porém, mesmo após a proclamação esse continuava a ser a principal fonte de renda perdendo sua força com o cenário da primeira guerra mundial. À partir da proclamação da república foram divididos os impostos que competem a União, aos Estados e Municípios, sendo apenas a União e os Estados portadores de poder para criar novos impostos, e em 1924 foi instituído o imposto de renda geral por meio da lei nº 4.783, de 31 de dezembro de 1923. Até o ano de 1946, o imposto arrecadado por cada esfera era completamente destinado a própria, foi nesse momento que iniciou o processo de transferência de imposto, onde por exemplo os Estados repassavam para a União e para os Municípios determinado percentual de sua receita tributária (VARSANO, 1997).

A primeira reforma tributária ocorreu na década de 60, devido uma crise ocasionada por um déficit nos cofres públicos, ocorrido principalmente pelo alto apoio ao desenvolvimento industrial e o marco principal do final dessa reforma é o atual CTN, que trouxe novamente uma carga tributária aceitável para a manutenção do poder público (VARSANO, 1997).

No entanto em 1988, houve outra reforma tributária com intuito político de aumentar a participação dos Estados e Municípios na receita tributária que estava predominantemente atrelada a União. Então foram diminuídos os impostos que estavam sob competência da união e aumentados os sob competência do Estado e Município. Nesse momento ficou claro que a reforma não estava interessada em analisar o impacto sobre os contribuintes que continuariam a sofrer com a alta carga tributária, principalmente os de baixa renda. Sendo assim, mesmo após a reforma o sistema continua muito parecido com o sistema da década de 60, ainda existindo a necessidade de reforma tributária para simplificação de todo o sistema (GUIMARÃES, 1991).

A União, os Estados e Municípios têm competência para instituir tributos. A União é responsável pelos impostos: importação de produtos estrangeiros, exportação de produtos nacionais, rendas e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operações de créditos, câmbio e seguro, propriedade territorial rural e grandes fortunas. Os Estados são competentes quanto a: transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos, operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se

iniciem no exterior e propriedades de veículos automotores. Por fim, os Municípios instituem: os impostos sobre propriedade predial e territorial urbana, transmissão intervivos, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, ressalvadas as exceções legais, vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto o óleo diesel e serviços de qualquer natureza (OLIVEIRA; NAKAO, 2005).

Esse sistema é alvo de muitas discussões por ser tratar de uma compreensão complexa, em função do alto número de normas que entram em vigor constantemente, alterando e gerando mais custos para as empresas fazendo inclusive com que as mesmas procurem atender as necessidades do fisco com a contratação de cada vez mais profissionais capacitados na área. Normalmente o alto número de alterações demandam muita análise desses profissionais para que seja possível a correta interpretação, e a posterior prática na atividade da empresa com uma forma inteligente de controlar os dados e enviar para o fisco (STECANELLA, 2014).

## **2.2 Carga tributária**

A carga tributária conceitua-se como a retirada de parte da renda da população para arcar com os custos dos serviços e atividades em geral do governo. Para obter o valor exato da carga é necessário calcular o percentual de imposto bruto do PIB. No ano de 2013, esses dados foram levantados pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN e pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, chegando a carga de 35,83% do PIB demonstrando o efetivo crescimento em relação ao ano de 2012 de 0,65%. Ao utilizar esse levantamento é possível perceber que os tributos federais representam 67,09% da carga tributária, seguido do Estado com 26,62% e Municípios 6,29% (TCU).

Nitidamente, a carga tributária atual afeta diretamente o poder de geração de riquezas e a produtividade das empresas brasileiras, principalmente face ao mercado internacional, por esse motivo existem questionamentos sobre o assunto e grande conflito de interesses entre o setor público e privado da economia brasileira. (PESSÔA; SILVA; CAMPANÁRIO, 2011).

No Brasil existem muitos tributos, várias normas e diversas obrigações acessórias, e os principais geradores dessa alta carga são os impostos e contribuições que incidem sobre o faturamento, produção e salários fazendo que o poder aquisitivo inclusive das famílias seja amplamente afetado. Pois, os tributos são recolhidos por meio de uma alíquota que é aplicada a uma base de cálculo bruta, ou seja, para calcular imposto no momento da comercialização não se retira os impostos de produção da base de cálculo. Gerando uma taxa efetiva superior a taxa nominal do imposto, se esse tipo de tributação não acontecesse no Brasil a carga tributária seria um pouco inferior a atual (OLENIKE; AMARAL; AMARAL, 2011).

A economia brasileira tem tomado novas formas há algum tempo, o controle inflacionário é um dos resultados desse novo formato, porém a carga tributária não está se modificando de acordo com o restante da economia do país, mesmo porquê a carga não equivale ao retorno de serviços públicos prestados para a sociedade. Esse aspecto é resultante dos erros e atrasos que vem sendo postergados ao longo da história por cerca de 508 anos, o que caracteriza um sistema que serve de barreira para a ascensão da sociedade e aumenta a desigualdade social do país (LICAS JÚNIOR; SANTOS; MACEDO, 2008).

## **2.3 Custos Tributários**

Para a correta análise dos impactos gerados pela legislação tributária brasileira, é importante unir o direito e economia a esse contexto, gerando uma análise detalhada da repercussão das alterações jurídicas tributárias. Esse tipo de estudo é altamente explorado nos Estados Unidos, e vêm sendo alvo de pesquisas no Brasil desde 2002, esse tipo de assunto tem ganhado espaço, por se tratar de um tema importante para o crescimento do país, e além de tudo analisar melhor a realidade do sistema tributário brasileiro (STEINBRUCH, 2011).

A carga tributária não inclui os custos relativos ao abastecimento do sistema tributário, que também são chamados de custos operacionais relativos a manutenção de toda a tributação nas esferas públicas e privadas. Enquanto esses custos não forem levados em consideração pelos órgãos que instituem as obrigações tributárias, e não houver uma análise detalhada do quanto cada alteração na legislação traz de ônus a sociedade geral, então a probabilidade é excessiva de que essa sociedade está perdendo forças por conta do próprio sistema tributário (PLUTARCO; GICO; VALADÃO, 2012).

Os custos tributários são divididos em custos de distorção e operacionais tributários. Os custos de distorção, são os impactos que os tributos geram na sociedade relacionados ao comportamento social por virtude da carga tributária incidente sobre os preços. Os custos operacionais tributários, são mais amplos e envolvem tanto o setor público como o privado, por meio dos custos operacionais tributários é possível distinguir os custos administrativos, que engloba a arrecadação, controle e fiscalização dos tributos por parte da União, Estado e Município e os custos de conformidade que são mensurados por meio dos contribuintes, tanto, o setor privado como as pessoas físicas. Nos custos de conformidade, existem três outras divisões, descritas como custos monetários, onde o contribuinte precisa arcar com o ônus de contratação de especialistas para sanar dúvidas relacionadas à legislação; custos temporais, relativos ao tempo gasto de cada contribuinte físico para entender e aplicar a legislação; custo psicológico, referente a situação em que o fisco entra em contato com o contribuinte que honestamente quita os tributos e o informa em suas declarações, mas que por algum momento acabou preenchendo incorretamente alguma das obrigações acessórias (BERTOLUCCI, 2002).

#### **2.4 Custos de Conformidade**

Os custos de conformidade já foram tratados no passado como custos ocultos de tributação, começando a serem abordados somente após o surgimento da economia moderna. Embora os tributos já existissem desde os primórdios da civilização, os custos de conformidade sempre foram negligenciados e só começaram a ser considerados mundialmente a cerca de 60 anos atrás. Entre os motivos para que ocorresse essa falta de abordagem dos custos de conformidade está a ideia de que esse tipo de custo era visto com pouca importância, e ao fato de alto dispêndio de tempo e análise para medir efetivamente tais custos (EVANS; WALPOLE; RITCHIE, 2000).

A exploração dos custos de conformidade, estabelece subdivisões para os custos conforme já descrito no presente trabalho. Ao utilizar a subdivisão procura-se estabelecer o melhor método de medição, ou seja, os valores em moeda do custo de conformidade. No entanto, o custo de conformidade, está composto pelo custo psicológico que é relativo ao estresse e ansiedade gerado pela legislação tributária, e o custo com esse aspecto mental e emocional é dificilmente mensurado, por não ser possível estabelecer um valor monetário para medir o custo do gasto emocional do contribuinte (BERTOLUCCI, 2002).

No ato do estabelecimento de uma nova obrigação para o contribuinte, como no caso da implementação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, ocorre o custo de conformidade, mais especificamente em sua subdivisão de custo temporal, e o principal motivo do custo temporal que os contribuintes são afetados é a tecnologia, onde o sistema precisa passar por modificações para atender ao fisco, no ato dessa implementação os custos temporais são completamente dirigidos ao contribuinte que também precisa dedicar mais horas de trabalho para entender e aplicar as novas exigências, e esse último detalhe implica além do custo temporário que pode ser mensurado monetariamente, afetando no custo psicológico que está diretamente ligado a qualidade do envio da nova obrigação (LIMA, 2013).

Recentemente a lei de responsabilidade fiscal exalta a importância de revisão de todo o sistema, focando inclusive na área pública que necessita organização e controles melhores para

não ocorrer gastos não necessários e evitar que ocorram fraudes no próprio sistema governamental (LICAS JÚNIOR; SANTOS; MACEDO, 2008).

No sistema atual o contribuinte além de pagar os impostos, também precisa cumprir com as obrigações tributárias acessórias, como no caso do fornecimento de informações que o fisco precisa obter para identificar os erros de recolhimento e as eventuais sonegações. Para uma empresa de porte médio informar tudo que é exigido pelo fisco é necessário que em média seja dispendida 2.600 horas para tais informações (PLUTARCO; GICO; VALADÃO, 2012).

O Brasil, obtém sucesso na arrecadação dos tributos, e uma das causas desse desempenho satisfatório do fisco é que as informações necessárias são passadas pelo próprio contribuinte, então com o domínio dessas informações ocorre a plena atuação nacional com declínio de custo. Está claro que ao prestar essas informações, o contribuinte arca com os gastos para manter e gerar as mesmas, sendo que esse custo tem variação ligada a complexidade e porte da entidade (SOARES, 2012).

Nitidamente tanto o setor público, como o setor privado são afetados pelos custos decorrentes de todas as alterações e implementações do sistema tributário nacional. Porém, alguns dos custos administrativos são repassados para os contribuintes, por meio do preenchimento das obrigações acessórias com informações duplicadas, causando impacto negativo sobre a sociedade (LIMA, 2013).

Bertolucci (2002, p. 14), esclarece a diferença entre os custos administrativos e de conformidade:

Os custos administrativos que representam os recursos do poder público destinados a legislar (Poder Legislativo), arrecadar e controlar (Poder Executivo) e julgar (Poder Judiciário) as questões relativas a tributos. Em um país federativo como o Brasil, esses custos são multiplicados por 27 estados e mais de 5.000 municípios

Custos de conformidade na tributação são os que abrangem as pessoas físicas e jurídicas que tem que cumprir as obrigações principais e acessórias definidas pelo poder público.

A conformidade a tributação está presente diariamente na atividade empresarial, e concretiza um custo que não é estratégico para a empresa no primeiro momento, mas se a empresa se concentrar nesse tipo de situação poderá utilizar futuramente esse tipo de informação para a tomada de decisão. A estrutura financeira das organizações tem sofrido o impacto dos custos de conformidade continuamente, por conta do avanço da fiscalização que demanda mais controles por parte das entidades, e para lidar melhor com esse cenário as empresas devem se aprofundar no conhecimento dos órgãos fiscais a que se submete para poder traçar as suas estratégias, existe uma deficiência na relação órgão público empresa privada que deve ser cessar (RIBEIRO, 2008).

De acordo com Maia et al (2008, p. 51), os custos de conformidade estão ligados intrinsecamente ao sistema legislativo do sistema tributário.

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

O sistema tributário está se tornando cada vez mais tecnológico ao longo dos anos, mas isso não está atrelado a diminuição dos custos por parte do setor privado. Existem inúmeras informações que a própria administração pública poderia cruzar e obter sem o envolvimento do setor privado. Porém, ao ser criada uma nova obrigação, não se analisa o custo que essa nova obrigação gerará para o contribuinte, dessa forma a carga tributária é aumentada por conta do contribuinte ter que arcar com o ônus para manter e enviar as obrigações requeridas pelo fisco. Dessa forma, o custo que poderia ser empregado com a atividade empresarial acaba sendo utilizado em favor do órgão público, que também arca com o custo administrativo para manter

a fiscalização, desse modo o contribuinte gasta mais do que a carga tributária com os impostos, e a administração pública não se beneficia do total da carga tributária, pois parte dessa carga é utilizada para o pagamento do próprio serviço de arrecadar e fiscalizar. Enfim o imposto que é uma espécie de repasse para benefício da própria população, não é totalmente utilizado em prol da sociedade (PLUTARCO; GICO; VALADÃO, 2012).

Como as entidades precisam arcar com o custo de conformidade, é importante que utilizem essa informação também a seu favor por meio da inteligência fiscal, atualmente bem explorada pelo fisco, mas que também pode ser uma proteção para o setor privado, mesmo porquê a empresa necessita ter toda a estrutura, inclusive para preenchimento das variadas declarações existentes. Ao utilizar todo o sistema de informação gerado é possível saber qual a real situação tributária da empresa em relação ao mercado em que ela atua, a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) possibilita que a empresa tenha a sua real situação em relação a tributação, e diminui a possibilidade de autuação já que suas informações estão bem alicerçadas (AMARAL, 2012).

De acordo com Ribeiro (2008, p. 29), as empresas têm um relevante desafio pela frente, onde deve ser utilizada a inteligência fiscal para o próprio crescimento.

O grande desafio é conhecer e controlar profundamente o custo de conformidade e, ao mesmo tempo, criar uma estrutura de inteligência fiscal para minimizar o impacto do fisco na empresa, ou ter aprimoramento igual (...) A resposta da inteligência fiscal é construir um sistema apropriado e qualitativo em acompanhamento as ações evolutivas do fisco brasileiro e, ao mesmo tempo, melhorar o processo de gestão da informação com a administração integrada da organização.

Alguns impostos têm custo de conformidade maior que outros como Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, tem alto custo de conformidade por conta da apuração complexa e está relacionada ao grau de complexidade do ramo de atividade; as contribuições sobre a folha de pagamento têm menor custo de conformidade, por conta da apuração facilitada e a legislação estável. No entanto o Programa para Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS não cumulativos, sofrem alterações na legislação e sua apuração requer detalhamento mais profundo, gerando altos custos de conformidade. O Imposto Sobre Serviços - ISS, apesar da fácil apuração acaba gerando alto custo de conformidade, pois se a empresa prestar serviços em mais de um município terá que atender a legislação de cada prefeitura, o ISS também é alvo de guerra fiscal entre municípios o que dificulta um envolvimento para diminuir o custo (SOARES, 2012).

O Brasil por ter dividido entre União, Estados e Municípios a competência para instituir impostos acaba tendo alto custo de conformidade, portanto, o contribuinte precisa se atentar as diversas legislações existentes, e atender a demanda de cada um, o que evidencia um subgrupo dos custos de conformidade; o custo psicológico que é imensurável. Devido o ambiente tributário as empresas necessitam ter a atenção voltada para o custo de conformidade, que embora não possa ser facilmente mensurado, pode de alguma forma contribuir para o aumento da competitividade empresarial. Já a pessoa física, por mais que tenha que arcar com os custos de conformidade, não tem como converter esse custo em benefício próprio.

Os custos operacionais tributários que envolvem todos os subgrupos do custo de conformidade e o custo administrativo, é um ponto importante a ser observado, para possibilitar economias e crescimento tanto para o setor público como para o privado, e um dos motivos do alto custo é a instabilidade da legislação. O país deve buscar consistentemente a diminuição das alterações e facilitar a compreensão do público, em relação as normas que são impostas continuamente, além de observar se algum tipo de tributação está atrapalhando o desenvolvimento do contribuinte (BERTOLUCCI, 2002).

As empresas precisam que os gestores, principalmente dos departamentos financeiros, jurídicos e administrativos estejam alertas ao custo de conformidade para que seja realizada a estrutura da inteligência fiscal, que atenderá a empresa internamente na tomada de decisão, e externamente atendendo as demandas do fisco. Assim, a questão fiscal não deve ser vista como apenas operacional, e sim como uma questão que demanda planejamento estratégico, visto que a simples operacionalização da tributação pode fazer com que a empresa deixe de economizar ou até mesmo gaste valores significativos com autuações pelo fisco (RIBEIRO, 2008).

### **3. METODOLOGIA**

A pesquisa exploratória consiste em uma forma de coleta de dados onde o interesse em determinada informação, que ocorre em algum período de um tempo real, são coletados os dados para obter as informações necessárias para a aplicação de questionários, com a possibilidade de futuramente realizar uma pesquisa mais profunda (OLIVEIRA, 2008).

O presente artigo trata-se de uma pesquisa exploratória onde será possível coletar os dados de um grupo de empresas atuante no mercado de publicidade e propaganda, com o objetivo de verificar a familiaridade com o tema por parte da empresa, obtendo o conhecimento necessário para saber se a empresa pode ser alvo de posteriores pesquisas mais aprofundadas.

A entrevista é o instrumento de pesquisa mais apropriado para o trabalho, pelo fato de permitir que o entrevistador interaja com o entrevistado, e possibilitar que o entrevistador perceba o nível de conhecimento dos entrevistados sobre o assunto. A entrevista estruturada proporciona que os dados coletados sejam comparados afim de obter a concordância dos entrevistados no determinado assunto tratado (BERTUCCI, 2008).

Devido ao interesse em obter informações concretas e conclusivas em relação ao conhecimento e a relevância dada ao custo de conformidade pela empresa referida, a entrevista será aplicada com a possibilidade de interação entre entrevistador e entrevistado, com o intuito de obter a maior quantidade possível de exemplos das atividades diárias que envolvem o custo de conformidade.

O grupo de publicidade e propaganda objeto de estudo, trata-se de uma multinacional que em seu modelo de trabalho incorporou um centro de serviços compartilhado, ou seja, algumas atividades de todas as agências pertencentes ao grupo são centralizadas em um único local com diversas equipes que trabalham em conjunto mantendo a confidencialidade das informações de cada agência. Nesse local estão alocadas as equipes de Recursos Humanos – RH, Tesouraria, Tecnologia da Informação – TI, Contabilidade, Tributário e Jurídico.

Esse modelo de organização possibilita ter uma visão mais ampla do custo de conformidade a tributação nas agências de publicidade, por ter várias agências sob o cuidado de uma equipe, onde foram selecionados dois profissionais que são coadjuvantes no gerenciamento tributário das empresas do grupo, e diariamente lidam com uma gama de situações superior a de uma única agência de publicidade e propaganda.

A entrevista foi realizada em momentos distintos com dois profissionais da área tributária que são funcionários do referido grupo de publicidade e propaganda, sendo um gerente tributário e uma diretora tributária e ambos têm como atribuição manter as 13 agências de publicidade do grupo em situação legal perante o fisco. A diretora e o gerente contam com uma equipe de 3 supervisores, 2 analistas, 2 auxiliares e 2 estagiários, que trabalham diariamente para deixar todas as obrigações tributárias em conformidade perante o fisco.

### **4. ANÁLISE DOS DADOS**

Com o intuito de manter a confidencialidade do grupo de publicidade e propaganda e dos entrevistados, a identificação dos entrevistados será feita por meio das seguintes nomenclaturas, entrevistado “A” e entrevistado “B”. A entrevistada “A”, tem o cargo de diretora de impostos, possui graduação em direito com MBA e especialização na área financeira

e contábil, experiência na área superior a 10 anos. O entrevistado “B”, possui o cargo de gerente tributário, é economista e atua há 23 anos na área tributária.

Foi perguntado sobre a necessidade de pesquisa e contratação de outros profissionais especializados na área tributária, para resolver algumas situações onde surgem dúvidas sobre legislação ou até mesmo em relação as atividades diárias operacionais do departamento, esse tipo de questionamento foi levado em conta com a intenção de estimar aproximadamente a dimensão da quantidade de pesquisas, a necessidade de contratação de profissionais, como consultores e outros especialistas na área e visualizar qual o nível de compreensão da legislação relacionada ao fisco.

Temos mudanças na legislação todo dia, então precisamos verificar sempre os sites, diário oficial e tudo mais. Milhares de vezes contratamos consultorias, não só especialistas com relação as questões contábeis como também de direito, porque muitas vezes é uma interpretação de legislação. E essa interpretação as vezes o próprio advogado fica em cima do muro, ele não sabe o que responder para o cliente (Entrevistada "A").

Frequentemente fazemos pesquisas, por exemplo, nos casos de remessa para o exterior, recentemente o governo soltou uma lista que aumentou o caso de alíquota de imposto sobre importação, então precisamos verificar a lei para ver se tem algum serviço que envolve o nosso ramo. Há um tempo atrás, contratamos uma consultoria de impostos para rever o SPED de despesas sobre o PIS e COFINS, porque achávamos que algumas das despesas não davam direito ao crédito, eles fizeram uma triagem bem analítica de cada despesa, e com embasamento nisso refizemos os nossos parâmetros de créditos de PIS e COFINS. Sempre contratamos algum especialista quando surge um assunto novo (Entrevistado "B").

As colocações dos entrevistados enfatizam o que Stecanella (2014), menciona a respeito do sistema tributário brasileiro que possui a legislação muito peculiar. Maia et al (2008), também apontam as discrepâncias do sistema e a necessidade de solicitar a ajuda de consultorias, como levantado pelo entrevistado “A” até mesmo os consultores que se dedicam ao estudo da legislação acabam em uma situação onde não é possível se colocar de uma maneira assertiva. Por conta das alterações da legislação o grupo precisa arcar com o custo dos próprios funcionários tentando entender a legislação, e quando nem os próprios funcionários conseguem chegar ao consenso, o custo aumenta ainda mais com a contratação de consultores, para chegar a forma correta de elaboração de obrigações e até mesmo o pagamento de impostos, por meio dos entrevistados obteve-se a revelação que por mais experiência que os funcionários possuam na área sempre será necessário gastar tempo e dinheiro com pesquisas e consultores.

Ao evidenciar a dificuldade em compreender as legislações e a sua inconstância, é adequado descobrir se as alterações também geram custos, por conta da dificuldade ao acesso das informações referentes as modificações que ocorrem constantemente.

É assim, eu tenho cadastro em todos os sites que você possa imaginar, migalhas não sei o que, legislação.web, tudo, então assim você tem que ter “trocentas” pessoas no departamento para garantir que a legislação vai sair e muitas vezes a legislação sai e não ficamos sabendo, e sofremos os reflexos de não conseguir emitir uma nota, como por exemplo foi quando modificou a legislação de Brasília, para emissão de nota fiscal foram praticamente dois meses sem emitir em uma de nossas agências por que não conseguíamos acessar o layout; então vou ter que olhar Brasília? Vai, vai ter que olhar Brasília, tipo por que vai ter que olhar a legislação de 3.600 municípios, é absurdo isso no Brasil. Realmente complica por que cada um tem a sua competência e cada um faz do seu jeito não tem uma padronização, mas assim deveria ter uma padronização (Entrevistada "A").”

Ultimamente, para captar a informação para ver se você está atendendo o que o governo exige de cada nova obrigação dele, é bem fácil na internet e você tem redes sociais exclusivas de impostos, você tem empresas com sites que você assina e fala de impostos, por exemplo nós temos aqui a IOB, a FISCOSOFT e outras empresas que você se loga e busca por um assunto e consegue a informação do que você precisa

pelo menos o item básico, e a partir daí você vai trilhando navegando e procurando mais informações sobre o assunto e pode ser por internet, por telefone, chat e tal. E tudo isso ocorre no momento que o governo federal solta uma norma nova, uma obrigação nova, e em menos de 24 horas a rede de internet, sites especializados já têm todo o assunto, alguns com mais detalhes outros com menos, mas você já consegue informação para saber se você está indo pelo caminho certo (Entrevistado "B").

Ao analisar as respostas identificou-se que existe uma discordância parcial, os entrevistados concordam que existem vários sites que o contribuinte pode se cadastrar, mas discordam em relação a abrangência dessas informações, essa desarmonia nas respostas ocorreu pelo fato do entrevistado "A" considerar em sua resposta os municípios, enquanto que o entrevistado "B" enfatiza o governo federal. Dessa forma, é incontestável que existem inúmeros sites que ajudam na divulgação das informações sobre novidades, porém esses sites estão atentos ao que afeta os contribuintes genericamente, indicando que os casos mais específicos de municípios menores acabam sendo negligenciados por essa rede de informação independente do fisco. De acordo com Bertolucci (2002), o custo de conformidade se refere a todo esforço concentrado para se manter regular perante o fisco e caracteriza esse custo aqui tratado como custo temporal, a principal característica é que esse custo só acontece enquanto o contribuinte não aprende a forma como o fisco deseja que a contribuição ou obrigação seja cumprida.

Então o acesso as informações relacionadas as alterações impacta diretamente a conformidade do contribuinte, pelo motivo que se o contribuinte não estiver atento a alteração poderá ser autuado e acabar pagando multas e inclusive gastando com advogados para amenizar sua situação, além de como foi exemplificado pelo entrevistado "A", houve o risco de perder clientes por conta da impossibilidade de emitir nota fiscal o que é uma obrigação que é vital para qualquer empresa.

Após obter a resposta de como que as alterações na legislação podem afetar diretamente a geração de lucro por parte da empresa, foi abordado um outro contexto do custo de conformidade que tem por finalidade descobrir se as obrigações acessórias que o fisco exige podem auxiliar de alguma forma na tomada de decisão em relação ao mercado de publicidade e propaganda, e se auxiliam nos controles internos.

Para a tomada de decisão não; não vejo como instrumento de tomada de decisão, eu vejo com instrumento de estar compliance com as obrigações. Mas, o ECF nos deixou mais criterioso por que muitas das informações que estão ali serão abertas por lançamento contábil, então isso vai melhorar claro, o controle, então por exemplo quando você tem uma conta que parte dela é dedutível e indedutível para efeito de imposto de renda, você vai ter que ter um break down para fazer uma segregação para atender uma obrigação, isso é bom, porque isso vai obrigar você a examinar a conta contábil para identificar qual lançamento é dedutível, e qual não é. Hoje, não temos controle por lançamento contábil, temos controle por saldo então é melhorar um pouco a nossa técnica, em vez de olhar direto no resultado, teremos que olhar as movimentações detalhadamente, então nesse ponto eu acho até que ajuda (Entrevistada "A").

Depende, se for para ver a quantidade de documentos que você está enviando retificadas por exemplo DARF, é uma forma de você ver que o que está acontecendo, então serve par você verificar processo interno, se você está deixando de recolher, ou está recolhendo no código errado ou deixou de preencher, então tomada de decisão da seguinte forma: verificar se a informação que está mandando está correta e a qualidade da informação. Mas quanto a tomada de decisão da empresa não, acho que tanto os diretores financeiros os controllers do grupo eles nem veem essas declarações, para eles é coisa do tributário (Entrevistado "B").

Os entrevistados concordam que no âmbito de tomada de decisão em relação á atividade fim da empresa, não é possível utilizar as obrigações acessórias para auxiliar as tomadas de decisão em relação ao mercado interno, mas em relação aos procedimentos internos existem melhorias que só ocorrem por conta da criação de alguma obrigação acessória, e também por

conta dessas obrigações é possível mensurar o nível de qualidade do trabalho executado no departamento. De acordo com Ribeiro (2008), essa estrutura que é formada dentro da organização para evitar os erros e atender melhor ao fisco, é a chamada inteligência fiscal. Porém, a inteligência fiscal do grupo estudado aparentemente está sendo utilizada parcialmente, a controladoria das agências do grupo deveriam envolver mais o departamento tributário nas suas tomadas de decisão para saber o que pode ser melhorado e quais pontos pode existir mais economia de impostos e até mesmo em relação a abertura de filiais em locais onde o ISS tem a alíquota menor.

Houve questionamentos também em relação a importância que a organização dirige ao custo de conformidade, as perguntas foram executadas buscando revelar se o grupo está atento ao custo de conformidade para fazer uma estimativa anual utilizando algum instrumento orçamentário, que não englobe somente o custo do pessoal interno, mas que abrange as consultorias, auditorias e outros eventuais custos com cursos de aprimoramento para o pessoal que venham a ocorrer por conta das alterações no ambiente tributário atual, e se o levantamento dessas informações para estimar o custo são realizadas com facilidade ou se são trabalhosas e também demandam alto gasto de tempo.

Um orçamento assim é muito difícil, porque você pensa assim, dentro do meu orçamento eu vou colocar lá um budget para cuidar da ECF referente ao ano de 2014 que agora não é mais a DIPJ é o ECF, o governo cada hora está mudando o layout, duas ou três semanas ele muda o layout, então você contrata o serviço, aí o cara começa a fazer e depois ele tem que voltar e refazer o trabalho, e enquanto não tiver um layout definitivo é difícil, é extremamente difícil você estimar um custo de conformidade por que a legislação para a área tributária ela muda toda hora.

Muito difícil, fazer uma estimativa de um negócio desse a curto prazo. O custo é altíssimo e tem um custo aqui que não é mensurado que ele é maior do que esse mesmo, que é o custo do não compliance, quando você faz planejamento tributário que você não está compliance, que é difícil estimar uma coisa dessa, pode vir um bando de auto de infração, um bando de fiscalização, eles enviam autos eletrônicos praticamente e aí não envolve só o tributário, envolve todo mundo (Entrevistada "A").

Temos a auditoria de impostos, no mínimo três vezes por ano e agora estamos com uma para variar, e lá está o orçamento de quanto custa o serviço deles, quanto eles vão cobrar, tudo para verificar se a empresa está apurando os impostos de forma correta, seguindo a legislação, se está enviando as declarações corretamente em um prazo certo, se as declarações batem entre si se estão em harmonia.

Algumas variáveis eu não tenho como mensurar, boa parte, e essas variáveis é que vão causar uma variação que pode ser grande quanto para cima ou para baixo do custo de conformidade, então esse tem que ser um trabalho feito com tempo, analisando cada variável; como separar se isso aqui está diretamente ligado ao custo de conformidade ou não, então algumas coisas não estão fáceis, e temos que separar direitinho para fazer o cálculo corretamente (Entrevistado "B").

Está nítido que a empresa não dispõe de um instrumento de orçamento para estimar esse custo, devido a inconstância do cenário tributário brasileiro, e por esse motivo mesmo os dois entrevistados estão em uma posição onde não é confortável estimar e fazer o levantamento dos custos, inclusive por causa do envolvimento de muitos outros agentes externos e internos da organização e até mesmo o envolvimento de outros departamentos que ocorre dependendo da gravidade do problema. A posição dos entrevistados se entrelaça com a informação que Evans, Walpole, Ritchie (2000), sobre a forma como os custos de conformidade foram negligenciados no passado, então não foi criada uma cultura onde esses custos fossem enfatizados pela sociedade em geral, por o tratar como algo de pouca relevância no meio empresarial. No Brasil Bertolucci (2002), foi o pioneiro nesse tipo de pesquisa no campo acadêmico, e após a publicação de Bertolucci (2002), outros estudos estão sendo desenvolvidos no país por diversos pesquisadores acadêmicos e inclusive instituições empresariais, como consultorias.

Bertolucci (2002), subdividiu o custo de conformidade e uma das subdivisões diz respeito ao custo psicológico, então foi questionado aos entrevistados como eles classificam o nível de desgaste psicológico e em qual momento se torna mais evidente a fadiga mental.

É um acompanhamento diário, então assim ou a pessoa que trabalha na área tributária tem a consciência de que ela vai estudar para o resto da vida, e é assim e não vai mudar, ou então ela sai da área porque é dessa forma, é desgastante. E o pior é mudar o status quo, o que significa isso, a pessoa sempre fez aquele negócio daquela maneira, agora vai ter que fazer de uma maneira um pouquinho diferente então isso vai implicar custo de treinamento, custo daquela pessoa sair da caixinha e fazer, e tentar uma nova forma de fazer aquilo que tem que implementar, entendeu, convencimento da área contábil de que eles não vão poder controlar da maneira que eles estão controlando então assim, é um embate essa discussão que está tendo de ECF, estamos discutindo desde setembro e eu não consigo chegar em um denominador comum, vai demorar (Entrevistada "A").

O maior desgaste psicológico nosso é quando criasse uma obrigação acessória nova, então o governo solta uma lei dizendo, olha foi criada a obrigação E-LALUR, depois ele fala que você vai ter que esperar uma instrução normativa onde ele vai tratar como você vai conseguir atender essa lei do E-LALUR, e então ele soltam a instrução normativa e na instrução normativa tem o manual. Você começa a ler, começa a observar e por ser uma novidade também gera muita dúvida no mercado, é assim o que pode? o que não pode? mas essa parte do texto do manual da instrução normativa não fica clara, será que é isso? Então é uma geração de dúvida tão grande que eles criam, que gera sim um desgaste psicológico para você correr atrás da informação, depois você tem que ir em um curso e você conversa com o palestrante aí o palestrante fala alguma coisa que acaba esclarecendo. E você volta para a empresa e vamos ter que mudar processo interno, e gera atrito dentro da empresa mesmo! Por que mudar processo interno vai ser problema e vai ser trabalhoso vai ser custoso (Entrevistado "B").

As respostas dos entrevistados mostram que existe o desgaste psicológico, e que o grande problema do desgaste psicológico é no momento da implementação de alguma novidade na legislação, inclusive pelo fato de ter a necessidade de muitas vezes envolver outros departamentos no grupo e alterar a forma que estava sendo feito algo durante diversos anos, sem contar que como exemplificado pela entrevistada "A", existem situações que a discussão no ambiente interno da empresa para ajustar procedimentos dura meses. Bertolucci (2002), aduz que esse custo realmente ocorre e que no caso exemplificado por ele, foi tratada uma situação em que nem o próprio contribuinte tinha consciência da sua situação de irregularidade, por achar que estava tudo certo. Embora os entrevistados tenham apontado a implementação como o maior caso de desgaste psicológico, é óbvio que o problema da autuação, também afeta o grupo, mas quando isso ocorre o processo envolve mais o departamento jurídico do que o tributário. Então o ponto de desgaste psicológico mais apontado pelos entrevistados é classificado por Bertolucci (2002), como custos temporais, relativos ao momento em que está sendo implementado um novo procedimento.

Pelo fato do governo, também ter que arcar com os custos administrativos para não perder e ser enganado no recebimento de seus impostos. Foi abordada a circunstância em que o contribuinte acaba sendo coagido a prestar informações para o fisco como se trabalhasse para ele, ou seja, o fisco acaba transferindo sua obrigação de fiscalizar para o próprio contribuinte.

A partir do momento que você faz uma obrigação acessória você tem uma confissão fixa, ou seja, você está declarando e confessando um crédito ou um débito no momento que você manda lá a DCTF, a antiga DIPJ é uma confissão que você está tendo que arguir por que se for diferente daquilo você tem que fazer uma Redarf, você tem que reenviar a obrigação, e todo o custo disso está com você, de multa, de juros de tudo, por que tipo se você pagar a maior ele não te devolve o dinheiro, se você pagar a menor ele te cobra, então não tem uma relação de reciprocidade nesse sentido (Entrevistada "A").

O governo terceiriza para as empresas o seu poder de fiscalização, e várias empresas de um bom tempo para cá elas fiscalizam uma as outras, desde o tipo de nota que a pessoa emitiu até o tipo de imposto que eu tenho, então assim o governo terceiriza isso tanto, que na lei ele fala que se houve um caso de retenção de impostos de terceiros, IRRF PJ se a empresa prestadora calcular o imposto errado e a empresa tomadora recolher o mesmo valor errado as duas poderão ser penalizadas, essa é uma forma do governo impor e terceirizar a sua força de fiscalização e hoje com a quantidade de declarações que o governo cria, ele teve no início um desembolso devido ao investimento da área de informática dele, de servidor dele, e tudo só que ele ao longo do tempo vai ganhar com os custos administrativos, no caso com a locomoção de fiscais até as empresas que hoje isso já não existe mais, é tudo eletrônico então o governo já consegue com isso uma boa economia (Entrevistado "B").

De acordo com o relato dos entrevistados o grupo de publicidade e propaganda é claramente afetado pelo poder que o fisco exerce sobre as empresas, causando inclusive a obrigação de uma empresa exercer poder de fiscalização sobre os seus fornecedores e sobre si própria, caracterizando que o fisco tem utilizado a tecnologia a seu favor continuamente para diminuir o custo administrativo e obter um ganho maior na carga tributária. Plutarco, Gico, Valadão (2012), estão de acordo com essa afirmação e segundo os autores esse custo que o setor privado tem é desnecessário frente a situação tecnológica atual em que as próprias informações poderiam ser cruzadas pelo fisco e o contribuinte ficaria livre de ter que arcar com um gasto que não traz nenhum tipo de lucratividade para ele próprio.

## 5. CONCLUSÃO

Por meio do presente trabalho é possível constatar que o custo de conformidade tem impactado continuamente o grupo de publicidade e propaganda, e duas das classificações do custo de conformidade que mais se destacam são os custos temporais e os custos psicológicos, que acabam interferindo ativamente no dia a dia da empresa por meio das alterações que a legislação tributária sofre continuamente, gerando constantes alterações nos processos internos e no sistema integrado que a empresa utiliza, acarretando também no desgaste psicológico que ocorre devido a tentativa de chegar ao consenso entre os setores que serão atingidos por determinada mudança.

Outro fator que contribui para os custos é a situação da empresa ter a necessidade de se atentar a legislação de diversos municípios, onde existem agências de publicidade pertencente ao grupo, portanto, no Brasil os municípios também têm competência em relação ao ISS, e como são vários municípios, as informações em relação as alterações de cada um desses não são tão divulgadas na internet ou por outros meios, além das próprias prefeituras dos mesmos.

O fisco ainda impacta o grupo de publicidade e propaganda com a imposição ao contribuinte de ter que efetuar a retenção na fonte de impostos, e também ter que enviar as obrigações acessórias que são uma forma do contribuinte confessar a sua situação perante o fisco.

Foi possível também constatar que existe dificuldade em relação a manutenção e gerenciamento do custo de conformidade, acarretada devido à complexidade em mensurar um custo que depende das alterações de uma legislação instável. Então, se torna interessante aprofundar as pesquisas na área para encontrar mecanismos que possibilitem o orçamento e desembaraço dos custos de conformidade.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, G. L. Competitividade Impulsionada pela Inteligência Fiscal. **Revista Governança Tributária**, edição comemorativa 20 anos, 2012.

BERTOLUCCI, A. V. 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. **Revista Contabilidade Finanças** - USP, São Paulo, n. 29, maio/ago. 2002.

BERTUCCI, J. L. de O. **Metodologia Básica para Elaboração de Trabalhos de Conclusão de Cursos**. São Paulo, 2008.

CAVALCANTE FILHO, J. V. O. **Os custos gerados pelo sistema tributário brasileiro e seus impactos no resultado econômico de um empreendimento de construção civil na cidade de Manaus**. Manaus 2009. Disponível em: <http://www.ppgcc.edu.br/dissertações/gestao-estrategica-organizacional/90-jose-valdomiro-oliveira-cavalcante-filho->.

EVANS, C. WALPOLE, M. RITCHIE, K. Tax Compliance Costs: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia. **National Tax Journal** Vol. 53 no. 2 (June 2000) pp. 229-252.

GUIMARÃES, R. F. **O sistema tributário no Brasil: a necessidade de uma nova reforma**. **Revista FEE**, V.19, N.3, edição 1991.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO - IBPT, 2013. **Evolução da carga tributária brasileira e previsão para 2013**. Fonte. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/noticia/1443/Carga-tributaria-brasileira-e-quase-o-dobro-da-media-dos-BRICS>.

LICAS JÚNIOR, J. C.. SANTOS, M. A. dos. MACEDO, M. R. F. de. **Custos Tributários: Uma análise do sistema tributário brasileiro por meio do seu contexto histórico**. Dissertação (Graduação em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Eurípides de Marília – Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, 2008.

LIMA, E.S. Lima (2013). **Pesquisa Sobre Redução nos Custos de Conformidade Tributária e os Investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC SP, 2013. Disponível em: [http://www.sapientia.pucsp.br/tde\\_arquivos/6/TDE-2013-12-18T07:25:06Z-14560/Publico/Edson%20Sampaio%20de%20Lima%20.pdf](http://www.sapientia.pucsp.br/tde_arquivos/6/TDE-2013-12-18T07:25:06Z-14560/Publico/Edson%20Sampaio%20de%20Lima%20.pdf) Acesso em: 02 de maio de 2015.

MAIA G. L., PESSOA M. N. M., SANTOS S. M., CABRAL A. C. C. Custos de conformidade à tributação: Uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estatal de saneamento. **ABCustos Associação Brasileira de Custos** - Vol. 3, 45-67 - n° 3 - set/dez 2008. Disponível em: [http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=2841](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2841) >. Acesso em: 24 de Agosto de 2014.

OLENIKE, J. E. AMARAL, G. L. do. AMARAL, L. M. F. do. O verdadeiro custo dos tributos. **Revista Governança Tributária**, 1ª edição, São Paulo: 2011.

OLIVEIRA, A. B. S. **Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**. São Paulo: Saraiva 2008.

OLIVEIRA, G. P. de. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva 2009.

OLIVEIRA, R. A. NAKAO, S.H. **Planejamento Tributário com Mudança de Local: Um Estudo de Caso.** IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil, 28 a 30 de novembro de 2005.

OTTO, V. M. C. **Planejamento tributário como diferencial competitivo.** V mostra de publicações da Comissão Organizadora da Coordenação de pós-graduação lato sensu - CPGLS - PUC Goiás. Disponível em: [http://www.cpgls.ucg.br/home/secao.asp?id\\_secao=3143](http://www.cpgls.ucg.br/home/secao.asp?id_secao=3143).

PESSÔA, L. C. SILVA, M. M. da. CAMPANÁRIO, M. de A. Custo tributário em projetos de investimento: o caso ICMS. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios** – FECAP, edição 13, jan/mar.2011)

PLUTARCO, H.M. GICO, I. T. VALADÃO, M. A. P. O Custo Social das Obrigações Tributárias Acessórias. **Revista Economic Analysis of Review.** V.3, nº 2, pág. 338-349, Jul-Dez, 2012. Disponível em: [http://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/3%20EALR %20338](http://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/3%20EALR%20338).

RIBEIRO, F.P. A Construção da Inteligência Fiscal na Alta Direção das Empresas. Boletim CRC Ano XXXVIII DEZ 2007 /JAN/ FEV/ 2008, Órgão Informativo do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo nº 165. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/publicacoes/boletim/boletins/boletim165.pdf](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/publicacoes/boletim/boletins/boletim165.pdf) > Acesso em: 06 de Setembro de 2014.

SOARES, M. R. da C.. **Custo do cumprimento das obrigações tributárias acessórias no Brasil.** Estudo realizado pela consultoria legislativa da câmara dos deputados. Câmara dos Deputados Praça 3 Poderes Consultoria Legislativa, Anexo III – Térreo, Brasília - DF Março, 2012. Disponível em: <[http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/2012\\_726.pdf](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/2012_726.pdf)> Acesso em: 04 de Outubro de 2014.

STECANELLA, V. Antes que escape. **Revista mundo corporativo**, edição 44, São Paulo:2014.

STEINBRUCH, F. Carga tributária e o princípio do não-confisco. **Revista Governança Tributária**, 1ª edição, São Paulo: 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República Exercício de 2013. Disponível em: <[http://portal3.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas\\_governo/Contas2013/index.html](http://portal3.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/Contas2013/index.html)> Acesso em: 03 de Novembro de 2014.

VARSANO, R. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo dos séculos: anotações e reflexões para futuras reformas. **Revista Pesquisa Planejamento e Economia**, edição 27, Rio de Janeiro, 1997.