CONCEPÇÃO DE UM MÉTODO DE MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA: O CASO DA EMATER/RS-ASCAR

Fabiano Ferreira
Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos
Técnico Científico I da EMATER - ASCAR
Rua Orfanotrófio, 700, Apto 432, Alto Teresópolis
Porto Alegre/RS, CEP: 90840-440
E-mail: fferreira@emater.tche.br
Fone: (51) 8212.4865

Carlos Alberto Diehl
Doutor em Engenharia de Produção (UFSC/HEC)
Prof. Titular do PPG em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos
Av. Unisinos, 950, Sala 5A 403d - Cristo Rei
São Leopoldo/RS – Brasil, CEP: 93.022-000
E-mail: cd@unisinos.br
Fone: (51) 3590-8186

RESUMO
Esta pesquisa propõe um método de mensuração dos custos de conformidade tributária para organizações. Seu objetivo é mensurar custos e subsidiar a tomada de decisão no âmbito empresarial, além de permitir identificar os custos tributários das empresas. O estudo baseou-se na metodologia *design research*, como ferramenta que gera informações por meio do custeio baseado em atividades (ABC). A partir do desenvolvimento do projeto piloto na Emater/RS-Ascar (empresa do terceiro setor) no período de julho de 2011 a junho de 2012, identificou-se a possibilidade de adaptação do método às particularidades da empresa. Na avaliação do método constatou-se que é possível identificar as atividades desenvolvidas vinculadas aos custos de conformidade tributária, os recursos consumidos por cada atividade, os custos de conformidade de cada tributo e os custos totais tributários da empresa. Revelou-se que para cada um R$ 1,00 de tributo pago pela empresa, ela gasta R$ 3,25 para se ajustar à legislação tributária; portanto, os custos de conformidade são superiores aos custos com os tributos próprios pagos. O INSS e o IRPJ são os tributos que mais contribuíram com os custos de conformidade tributária, mesmo a empresa sendo imune e isenta de tais tributos. Com relação aos custos totais e receitas totais da empresa os custos de conformidade tributária representam respectivamente 2,27% e 1,97%. Já os custos totais tributários representam 2,97% dos custos totais da empresa e 2,58% das receitas totais. Os dados permitem aos gestores avaliarem os processos desenvolvidos identificando pontos a serem gerenciados, como a necessidade de treinamento de funcionários envolvidos nas atividades.

Palavras chave: Custo de conformidade tributária. Tributos. Terceiro setor.

Área temática: Controladoria e Contabilidade Gerencial

1 INTRODUÇÃO

As organizações brasileiras são submetidas aos mais variados tipos de tributos Federais, Estaduais e Municipais, como por exemplo, Imposto de Renda, ICMS, IPI, PIS, COFINS, INSS, ISS, entre outros. Cada um desses tributos é calculado de forma diferente a alíquotas diferentes e o valor recolhido corresponde apenas ao montante de tributos pagos

para os entes públicos. Entretanto, além destes valores recolhidos, há que se considerar também os custos do trabalho, os custos com retenção de tributos, conservação de documentos, atendimento à fiscalização, gastos em pesquisas e planejamento tributário, cálculos de impostos, etc. (EVANS; TRAN-NAM, 2001; MAIA, 2007). Os custos associados a estes processos e atividades são chamados de custos de conformidade tributária e representam o custo para se adequar as normas tributárias de acordo com o que foi instituído pelos entes públicos (SANDFORD; GODWIN, 1989).

Um estudo desenvolvido recentemente pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP (2011) revelou que apenas as indústrias arcam com 19,7 bilhões ao ano para manter-se de acordo com a legislação tributária representando 1,16% do seu faturamento. Essas características do sistema tributário brasileiro prejudicam a competitividade do produto nacional a nível mundial (FIESP, 2011). Contudo, os custos de conformidade tributária são cominados não somente as empresas privadas que visam o lucro, mas também nas empresas sem finalidade lucrativa, também chamada de empresas do terceiro setor. Estas empresas estão sujeitas igualmente as múltiplas obrigações acessórias, apesar de serem isentas e imunes por lei de alguns tributos. Um dos agravantes deste tipo de empresa é que além delas terem que se conformar a legislação tributária, elas ainda seguem rígidos padrões de prestações de contas com os entes públicos e privados que contribuem para o desenvolvimento de suas atividades (ASSAF NETO; ARAÚJO; FREGONESI, 2006).

Diante do exposto observa-se que os custos de conformidade à tributação representam uma proporção importante nas organizações. Porém estes não são apurados ou controlados; são apenas suportados pelos contribuintes. A dificuldade de apurar e controlar os custos de conformidade tributária passa por problemas de ordem conceitual e prática. Do ponto de vista conceitual as dificuldades estão relacionadas às várias obrigações acessórias impostas pelos órgãos públicos, que representam um emaranhado de obrigações. Já de ordem prática destaca-se que os sistemas de informações das empresas não estão preparados para fazer o levantamento dos custos de conformidade à tributação (BERTOLUCCI, 2001).

No entanto, diante do ambiente em que as empresas estão inseridas, a gestão de custos se tornou fundamental, pois pode levar à economia de recursos. E isso é condizente com o que preconizam Cooper e Slagmulder (2003) ao afirmarem que a gestão de custos deve transpor os muros da “fábrica” e atingir também os departamentos administrativos bem como o ambiente externo das organizações**.** Os aspectos destacados fazem surgir o problema desta pesquisa que consiste em: Como medir os custos de conformidade tributária nas empresas?

Está pesquisa tem como objetivo geral propor um método de mensuração dos custos de conformidade tributária para empresas. Como objetivos específicos apresentam-se: a) Avaliar qual método de custeio se ajusta às necessidades da empresa para apurar e controlar os processos referentes ao custo de conformidade tributária; b) Estruturar uma sistemática de custeio voltado para a apuração dos custos de conformidade tributária; c) Identificar e classificar os custos associados ao custo de conformidade tributária; d) Mensurar os efetivos custos tributários; e) Avaliar a aplicabilidade do método de mensuração dos custos de conformidade tributária.

O estudo pode possibilitar aos gestores mensurar os custos de conformidade tributária nas empresas em geral. Isso possibilitará avaliar e gerenciar tais custos de modo que seja possível reduzi-los, além de permitir identificar os reais custos tributários para as empresas.

Este trabalho está estruturado em cinco seções (contando com esta introdução). Na segunda seção apresenta-se a revisão de literatura que destaca os principais conceitos sobre o sistema tributário brasileiro, os custos de conformidade tributária, características do terceiro setor e a gestão de custos. Na sequência, apresenta-se a metodologia (seção 3). Posteriormente, os resultados são apresentados e discutidos na seção quatro. Por fim, são apresentadas as considerações finais (seção 5).

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 O Sistema Tributário Brasileiro e suas características

Tributo "é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada" (BRASIL, 1966). Os tributos podem ser classificados, conforme Amaro (2008) em impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

A complexidade de um sistema tributário advém não apenas da quantidade de tributos, que de certa forma eleva a carga tributária, mas também das obrigações acessórias. Para Ferrazzo (2006) as múltiplas obrigações acessórias decorrem das relações sociais, da estrutura burocrática estatal cada vez mais especializada e do detalhado sistema constitucional de repartição de competências tributárias. No Brasil (1966) o Código Tributário Nacional conceitua as obrigações acessórias como aquela decorrente da legislação tributária em que os contribuintes devem executar algumas atividades para atender ao interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. A função da obrigação acessória é municiar os órgãos que controlam e fiscalizam a arrecadação tributária, de elementos necessários para a "apuração do montante tributário, ou fiscalização dos valores arrecadados, criando mecanismos para impedir a sonegação e a evasão tributária" (FERRAZZO, 2006, p. 41).

2.2 Custos de conformidade tributária

Os custos dos tributos são compostos por: a) Tributos – Para Sandford, Godwin e Hardwick (1989), correspondem a sacrifícios da renda em troca das despesas que o poder público faz com essa arrecadação; b) Custos de distorção – Referem-se às mudanças do comportamento na economia em virtude da existência de tributos, alterando preços de produtos e dos fatores de produção; c) Custos operacionais tributários – Correspondem aos recursos empregados para operar o sistema tributário ou um tributo individual, e que poderiam ser poupados se os tributos não existissem.

Os custos operacionais tributários são compostos por dois tipos de custos, os: a) Custos de administração – Segundo Bertolucci (2001) os custos de administração representam os recursos do poder público destinado ao poder Executivo, Legislativo e Judiciário referente a questões relativas aos tributos e; b) Custos de conformidade à tributação – Correspondem ao custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias pelos contribuintes (BERTOLUCCI, 2001). Os custos de conformidade tributária abrangem as pessoas físicas e jurídicas que tem de cumprir as obrigações principais e acessórias definidas pelo poder público e representam o sacrifício de recursos para atender às disposições legais (SANDFORD; GODWIN; HARDWICK, 1989). Para Maia (2007, p. 39):

> Os custos de conformidade à tributação normalmente incluem os custos do trabalho ou tempo consumido na conclusão de atividades tributárias, tais como, cálculo de impostos, preenchimento de declarações, retenção de tributos, conservação de documentos fiscais, atendimento a fiscalizações, bem como os dispêndios de recursos em pesquisas e planejamento tributário, treinamentos, contratação de consultorias e outros gastos incorridos para compreender e cumprir todas as formalidades que são exigidas pela legislação tributária.

Entre os principais custos de conformidade relacionados às empresas, Bertolucci (2001) destaca que os custos de controladoria, os custos com assessoria jurídica (interna e externa) e os custos com informática são os mais representativos para as empresas brasileiras.

2.3 Entidades do terceiro setor

A legislação sobre o terceiro setor sofreu alterações ao longo dos anos no Brasil de modo a proporcionar o seu desenvolvimento. Silva (2010), por exemplo, destaca que no ano

de 1916, através do código civil, as entidades passaram a ter garantias e existência jurídica com a possibilidade da criação das associações, fundações e entidades sem fins econômicos. Em 1935 foi estabelecido o título de Utilidade Pública Federal, em 1959 foi instituído o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (SILVA, 2010), atualmente substituído pela Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social.

Para as empresas que possuem este Certificado e que atendem aos requisitos dispostos na Lei é concedido isenção de pagamento da contribuição patronal e previdenciária ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). Também são concedidos benefícios sobre a Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSL), sobre o Programa de Integração Social (PIS) sobre o faturamento e, também, da Contribuição Financeira Social (COFINS).

Além desses benefícios fiscais as empresas sem fins lucrativos são imunes ao Imposto de Renda Pessoas Jurídicas (IRPJ), Imposto Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre a transmissão "intervivos" (ITBI), Imposto Sobre Veículos Automotores (IPVA), e ICMS.

Porém o fisco impõe às empresas sem fins lucrativos, a maioria das obrigações acessórias que são impostas as empresas em geral, como a retenção de impostos na fonte e escrituração e conservação de livros fiscais e contábeis, além da apresentação de várias declarações aos órgãos fiscalizadores.

2.4 Gestão de Custos

A contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, para auxiliar nas funções de determinação de desempenho, planejamento e controle das operações e de tomada de decisões (LEONE; LEONE, 2010). Na contabilidade gerencial há uma variedade de conceitos sobre custos, refletindo as múltiplas informações que são exigidas na sua gestão. "Os propósitos alteram as medidas de custos de duas maneiras: a) ao exigirem a inclusão ou não de determinados elementos de custos e b) ao sugerirem métricas ou (métodos e critérios de avaliação de custos) distintas" (PANARELLA, 2010, p.89).

Quadro 1: Principais métodos de custeio

Métodos de Custeio	
Custeio por absorção	"No custeio por absorção, *todos* os custos de fabricação, fixos e variáveis, são apropriadas às unidades do produto – diz-se que elas *absorvem integralmente os custos de fabricação*" (GARRISON; NOREEN, 2001, p. 57)
Custeio Pleno ou RKW	É um sistema de custeio de origem alemã, abreviatura de "Reichskuratorium fur Wirtschaftlichtkeit", que consiste em apropriar como custo de um produto todos os gastos da empresa, ou seja, além dos custos propriamente ditos, também as despesas administrativas, financeiras, despesas de vendas e despesas tributárias (BEUREN; SCHLINDWEIN, 2008).
Custeio baseado em atividades – ABC	Este método, permite classificar melhor os custos indiretos, reduzindo as distorções provocadas pelo rateio arbitrário. Facilita a adoção da Gestão Baseada em Atividades (ABM), na qual os processos operacionais usam as informações geradas pelo ABC para melhorar a rentabilidade organizacional via maior eficiência e eficácia das atividades executadas (ATKINSON *et al*. 2008).
Custeio baseado em atividades e tempo – TABC	O TDABC passar a existir como uma nova abordagem do ABC convencional, sendo menos oneroso, mais fácil e rápido de implantar e manter. Fornece outros benefícios às organizações, como a facilidade de se considerar atividades muito complexas e a mensuração da capacidade ociosa (KAPLAN; ANDERSON, 2004).
Custeio variável	Fundamenta-se na ideia de que os custos e despesas inventariáveis são aqueles identificados diretamente com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade (LEONE; LEONE, 2010).
Custeio direto	Para Horngren, Sundem e Stratton (2004) o método de custeio direto aloca aos produtos e serviços os custos perfeitamente identificáveis com tais produtos e serviços, ou seja, os custos diretos dos produtos e serviços. Por outro lado os gastos indiretos não são incluídos nos custos dos produtos e serviços e sim lançados diretamente no DRE.

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nas obras consultadas.

Para Martins (2010), método de custeio constitui apropriação de custos. Na visão de Souza e Diehl (2009, p.101), métodos de custeio "tratam a relação dos custos com o produto final". Panarella (2010, p. 133) conceitua método de custeio como "procedimentos práticos para atribuir custos aos objetos de custeio, fundamentados em alguma metodologia, como a metodologia contábil". Os principais métodos de custeio encontrados na literatura estão apresentados no Quadro 1.

Panarella (2010) argumenta que o tipo de informação desejado sobre o objeto de custo implica em um método de custeio específico. Nesse sentido, Panarella (2010) defende que os "métodos de custeio servem para alguns propósitos, mas podem ser completamente inadequados para outros propósitos. Portanto, a relação entre procedimento prático e propósito de mensuração é a referência para a distinção entre os métodos de custeio". Acrescenta-se a isso a questão do custo benefício, ou seja, o benefício deve ser maior que o custo para a mensuração dos custos de tal objeto de custo.

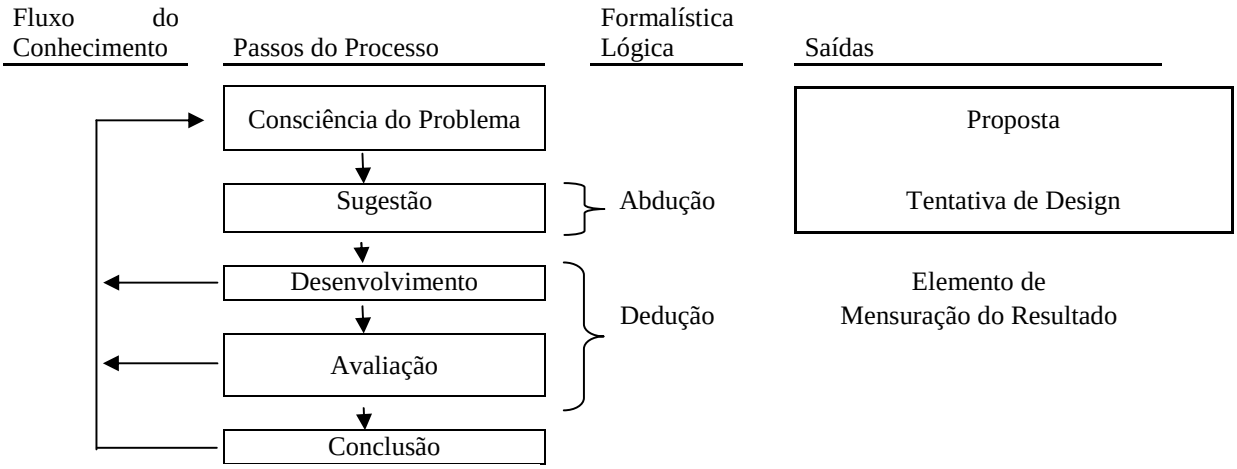
3 METODOLOGIA

Quanto aos fins, esta pesquisa pode ser considerada como aplicada. A pesquisa pode ser classificada também como exploratória. Quanto à forma de abordagem dos dados, este pode ser classificado como uma abordagem quantitativa. Quantitativa, pois mensura os custos de conformidade tributária. O método de pesquisa adotado é o método indutivo de investigação. Este método permite que sejam observados e comparados os fenômenos cujas causas se desejam conhecer e descobrir as relações existentes entre eles para ser possível uma posterior generalização (GIL, 2008).

Para desenvolvimento deste estudo foi utilizado a metodologia *design research*. O design research é, essencialmente, um processo de utilização do conhecimento para projetar e criar elementos úteis para após, avaliar se este atende ou não as necessidades quanto a sua eficiência (MANSON, 2006). Na Figura 1 apresenta-se a metodologia do *design research*, compreendendo o fluxo do conhecimento, os passos do processo, a formalística lógica e as saídas.

Segundo Vaishnavi e Kuechler (2011), o *design research* é um conjunto de métodos analíticos, que envolve várias etapas, com o objetivo de criar e após avaliar o método projetado, possibilitando melhorar os sistemas de informação. A metodologia para esta pesquisa seguiu o modelo dos autores citados e é abordada em maior profundidade no próximo capítulo, quando da sua execução.

Figura 1: Metodologia - *Design Research*



Fonte: Adaptado de Vaishnavi e Kuechler (2011)

A presente pesquisa estudou a aplicação de um método de mensuração dos custos de conformidade tributária desenvolvida na empresa Associação Sulina de Crédito e Assistência Rural (Emater/RS-Ascar) ou simplesmente Ascar. A empresa foi escolhida por conveniência e

pela facilidade de obtenção das informações para a construção do estudo.

A Emater/RS-Ascar realiza serviços de Assistência Técnica e Extensão Rural no Estado do Rio Grande do Sul. A apuração dos custos de conformidade abrangeu o período de 01 de julho de 2011 a 30 de junho de 2012. A escolha pelo período é por abranger todos os custos incorridos em um ano. Incluindo neste caso, por exemplo, as férias dos funcionários e custos esporádicos ou eventuais que podem acontecer anualmente. As escolhas das datas ocorreram para que o pesquisador pudesse acompanhar o desenvolvimento das atividades.

A Emater/RS-Ascar está presente em 496 municípios abrangendo 99% do Estado do Rio Grande do Sul e sua estrutura organizacional é composta por 1 Escritório Central (EC), 10 Escritórios Regionais (ESREGs), 492 Escritórios Municipais (EMs), 31 Unidades de Classificação (UCLs), 11 Unidades de Fronteira e 10 Centros de Treinamento (CETREs). Ademais, possui laboratórios de análises físico-química de certificação e de geoprocessamento (EMATER, 2012). Contabiliza ainda 7 unidades de cooperativismo.

Para obtenção de evidências utilizaram-se documentos, observação e entrevistas. Com a utilização dessas fontes foi possível coletar os dados necessários para o desenvolvimento desta pesquisa. Para a análise das evidências foi utilizada a análise de conteúdo.

As limitações metodológicas que poderão ser encontradas nessa pesquisa serão com relação às entrevistas. Devido o tema abordado ser desconhecido para a maioria dos entrevistados é possível que o ponto de vista do entrevistador, inerentes à coleta de dados, ainda que, seguindo todos os cuidados, possam ter influenciado os respondentes, pela necessidade de esclarecimento sobre o tema.

4 APLICAÇÃO DO *DESIGN RESEARCH* PARA PROPOSTA DO MÉTODO DE MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

4.1 Consciência do Problema e Sugestão

Ao entrevistar o Contador da empresa o mesmo ressaltou que a estrutura de custos montada na empresa não permite identificar os custos de conformidade tributária na empresa o que dificulta na identificação dos custos totais tributários e muito menos o custo de cada tributo. Ao entrevistar a Gerência Adjunta de Finanças foi identificado que a empresa não apresenta um método de mensuração dos custos de conformidade tributária, e que na opinião dele, um método com esta finalidade ajudaria na gestão de custos na empresa. A sugestão tentativa de *design* consiste em explicitar a ideia, o caminho, para a mensuração dos custos de conformidade tributária. O que possibilitará aos gestores avaliar as atividades envolvidas além apurar os efetivos custos tributários para a empresa.

Para o desenvolvimento do método de mensuração dos custos de conformidade seguiu-se uma sequência lógica de passos a saber: 1º - Identificação dos tributos; 2º- Definição do método de custeio a ser utilizado na mensuração dos custos; 3º - Identificação das atividades; 4º - Seleção das pessoas chaves a serem entrevistadas; 5º - Mensuração dos custos das atividades; 6º - Compilação da mensuração dos custos das atividades; 7º - Direcionamento dos custos das atividades aos tributos; 8º - Apuração e análise dos custos de conformidade tributária.

4.2 Desenvolvimento – Estrutura do método de mensuração dos custos de conformidade tributária

O primeiro passo executado foi à identificação dos tributos que a empresa teve envolvimento no período e por consequência de alguma forma teve algum tipo de custo de conformidade tributária. Os tributos que a empresa teve algum envolvimento estão apresentados no Quadro 2. Alguns tributos relacionados a Empresa como IRPJ e INSS (patronal e sobre prestação de serviço) devido as obrigações acessórias que a empresa deve seguir para se ajustar a legislação tributária para garantir a imunidade e isenção. Dentre as obrigações acessórias mais

significativas destes dois tributos destaca-se, dentre outras, por exemplo, a de manter escrituração completa de suas receitas e despesas, em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão (BRASIL, 1997) e preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social (BRASIL, 1991).

Os tributos próprios que a empresa paga não são muitos, sendo basicamente o PIS sobre a folha de pagamento, o ITR, o pedágio, a taxa de recolhimento de lixo, a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública e em algumas prefeituras pode ocorrer à cobrança de taxa de tratamento de esgoto. Estes últimos três tributos não serão apurados os custos de conformidade tributária, pelos seguintes motivos: a) A Contribuição para custeio do serviço de iluminação pública e a taxa de tratamento de esgoto vem incluída na fatura de energia elétrica e na de Água, respectivamente. Portanto o custo seria apenas o pagamento, mas como essas faturas são pagas da mesma forma, tendo ou não o tributo, os custos de conformidade, se houver, são mínimos, e foram desprezados; b) A taxa de recolhimento de lixo é um tributo de competência Municipal e a maioria das prefeituras isenta as entidades sem fins lucrativos do pagamento como é o caso no Município de Porto Alegre. c) Ambos os tributos são de competência Municipal e não são contabilizados em conta contábil específica. Sendo assim, e devido à pluralidade de Municípios em que a empresa tem Escritórios Municipais, fica praticamente inviável investigar, em tempo hábil, quais dos 496 Municípios cobraram os tributos no período de 1 ano abrangido pela pesquisa.

Quadro 2: Tributos relacionados à Emater/RS-Ascar

Tributos próprios pagos pela empresa		**Tributos vinculados à empresa por Obrigações Acessórias**	
Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (CIP)	ITR	Cofins	IRRF
	IOF	INSS - Patronal	CSLL
PIS - folha de pagamento (PIS/SFP)	Taxa de recolhimento de lixo	INSS - prestação de serviço	IRPJ
Taxa de tratamento de esgoto	Pedágio	ISS	PIS

Fonte: Elaborado pelos autores

Ao entrevistar o Contador da empresa e também através de observações foi possível identificar que o cumprimento das obrigações principais e acessórias é realizado por atividades desempenhadas não só no setor de contabilidade, mas também nos mais diversos departamentos da empresa, iniciando na maioria das vezes nos Escritórios Municipais. Também observou-se que os custos diretos de conformidade tributária são muito raros, ou de difícil identificação, ou seja, os custos de conformidade tributária são compostos, em sua maioria, por custos indiretos.

O segundo passo foi a escolha do método de custeio. Diante da realidade apresentada e, através da análise dos métodos de custeio, foi escolhido o método de custeio ABC como o mais adequado para apuração dos custos de conformidade tributária tendo em vista que a maioria dos custos de conformidade são indiretos. Nesse sentido, Wegmann (2009) defende que o custeio baseado em atividade é um sistema de custos que permite classificar melhor os custos indiretos, reduzindo as distorções provocadas pelo rateio arbitrário, tratamento utilizado pelos métodos de custeio absorção e pleno ou RKW.

4.3.1 Identificação das Atividades

O terceiro passo foi a identificação das atividades desenvolvidas na empresa. Para identificar as atividades partiu-se do pressuposto que a contabilidade como um todo faz parte dos custos de conformidade tributária, ou seja, todas as atividades necessárias para se fazer a contabilidade fazem parte dos custos de conformidade tributária e estas foram apuradas (exigência da legislação do IRPJ e INSS conforme apresentado no Quadro 2). Além, de apurar os custos específicos de cada tributo. Também se pressupõe que os custos de

conformidade iniciam com a entrada das notas fiscais e dos documentos contábeis na empresa. No caso da Emater/RS-Ascar também acrescenta-se a faturas (exigência da legislação do IRPJ e INSS conforme apresentado no Quadro 2), feitas as Prefeituras, ao Governo do Estado do Rio Grande do Sul e a Empresas conveniadas.

Para identificar as atividades foram entrevistadas pessoas chave (**quarto passo**) nos mais diversos departamentos da empresa. As entrevistas aconteceram pessoalmente no escritório central. Nos Escritórios Regionais os dados foram coletados através de um questionário enviado via email para as pessoas chave. Nos Escritórios Municipais, UCPs, UCLs e CETREs foram feitas entrevistas por telefone**.**

Em virtude da relação custo versus benefício, optou-se mensurar as atividades mais significativas em termos monetários. Aquelas cujos valores são irrelevantes e não comprometem o resultado da pesquisa foram ignoradas. Isso se faz necessário para não inviabilizar a pesquisa devido à sua complexidade e alto custo para mensuração. Conforme afirmam Kaplan e Anderson (2004) e Wegmann (2009), em algumas empresas, o custeio ABC apresenta dificuldade de implementação e manutenção, devido à sua complexidade, além do alto custo. Segundo Mauss (2007, p. 110) "o uso da coleta e manipulação detalhada teria que justificar o seu benefício. Caso se pense numa apuração exata de todas as atividades que contribuam para os custos indiretos, o ABC pode ser impraticável". Portanto esta pesquisa focou-se naquelas atividades que consomem recursos expressivos, nas quais a administração deve focar seus esforços para melhoria. Concomitantemente ao levantamento das atividades foi apurado o tempo despendido pelas pessoas, além dos recursos consumidos em cada atividade.

O mapeamento das atividades seguiu a abordagem menor para maior, seguindo os fluxos dos documentos contábeis e fiscais dentro da empresa. Na coleta dos dados e também por observação, detectou-se que os diversos escritórios que a empresa tem nos municípios apresentam estruturas diferentes, o que influencia nos seus custos. Devido a essas características os escritórios foram separados em grupos, para facilitar o levantamento e mensuração das atividades, da seguinte forma: a) EC (Escritório Central); b) Os EMs e UCPs (Escritórios Municipais e Unidades de Cooperativismo); c) CETREs (Centros de treinamento); d) UCLs (Unidades de Classificação); e) ESREGs (Escritórios Regionais).

4.3.2 Mensuração das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária

O quinto passo foi a mensuração das atividades desenvolvidas. Através das entrevistas e das observações foi possível identificar os recursos consumidos em cada atividade (ver Tabela 1). Segundo Wegmann (2009), para alocar os custos dos recursos às atividades e após os custos das atividades aos objetos de custeio, utiliza-se de direcionadores de custos e direcionadores de atividades. Os recursos consumidos apresentam vários direcionadores como, por exemplo, tempo, m^2, nº de cópias, nº de auditorias contratadas, etc.

Tabela 1: Exemplo de mensuração dos custos das atividades no NAM - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012

Atividade				
Recurso	**Funcio-nário**	**Valor do recurso / funcionário**	**Direcionador – Índice de tempo**	**Custo**
Lançar documentos fiscais e contábeis				
Mão de Obra	3	55.959,87	0,2000	11.191,97
Depreciação posto padrão	3	378,91	0,2000	75,78
Material de consumo de uso	3	99,93	0,2000	19,99
Custo da infraestrutura - EC	3	6.469,76	0,2000	1.293,95
Material de escritório	3	191,23	0,2000	38,25
Material e Serviço de Informática	3	104,10	0,2000	20,82
Aluguel de software	3	411,84	0,2000	82,37
Total da atividade no departamento				**12.723,13**

Fonte: Elaborado pelos autores.

As mensurações dos custos das atividades foram feitas em etapas seguindo a estrutura física de cada escritório. Também optou-se em utilizar a estrutura dos centros de custos da contabilidade para alguns recursos como, por exemplo, impressões, material de consumo de uso duradouro, material de escritório, material e serviços de informática. Assim, para esses recursos foram apurados os custos dos centros de custos divididos pelo número de funcionários do departamento (centro de custo) e após foi alocado às atividades conforme o tempo das pessoas despendido na atividade. Na primeira etapa foram mensurados os custos das atividades do EC.

Para a mensuração dos custos de conformidade nos escritórios municipais e nas unidades de cooperativismo foram primeiramente identificadas as atividades e, após, calculados os custos dessas atividades em 15 escritórios. Na sequência foi feito a extrapolação para os demais 492 EMs e UCPs. A mensuração dos custos das atividades ligadas aos custos de conformidade tributária nos centros de treinamentos, nas unidades de classificação e nos escritórios regionais ocorreram de similarmente à apuração dos custos nos escritórios municipais. A exceção foram os ESREGS para os quais não foi utilizada a extrapolação.

Quadro 1: Critério para cálculo dos custos de conformidade tributária

Critérios para cálculo dos custos de conformidade tributária	
Mão de Obra	Nos custos com mão de obra foram incluídos os custos com salário, FGTS, PIS, 13º salário, função gratificada, seguro de vida, férias, previdência, vale transporte, e auxilio refeição.
Depreciação do posto padrão	Devido há uma parte significativa dos bens móveis estarem totalmente depreciados foi necessário à criação de um posto padrão. Os cálculo dos custos do posto padrão inclui a depreciação de uma cadeira giratória, mesa de escritório, balcão, calculadora e computador.
Outros materiais e serviços	Material de consumo de uso duradouro, de escritório, de informática e serviços de informática Para apurar estes custos utilizou a estrutura de centro de custos da empresa. Os valores desses materiais representam o que foi realmente consumido naquele determinado núcleo/escritório.
Custo da Infraestrutura	Correspondem aos custos com energia elétrica, água, copa e cozinha, material de limpeza, serventes e segurança. No escritório central foi apurado o valor total desses recursos e dividido pelo nº de pessoas. Nos outros escritórios foi utilizado a estrutura do centro de custos da empresa e também foi calculado através de média aritmética, quando os escritórios tinham seus custos subsidiados pelas prefeituras. Já a depreciação do prédio, no Escritório Central foi necessário avaliar o prédio a seu valor de mercado, e após calcular sua depreciação. Nos outros escritórios foi utilizado os valores de aluguel.
Internet e telefone	No escritório central foi apurado o valor total e dividido pelo nº de pessoas. Nos outros escritórios foi utilizado a estrutura do centro de custos da empresa.
Transporte	A alta Administração da empresa tem gastos com transporte. Para apurar os custos com transporte foi pesquisado o valor de transporte utilizado pelos funcionários que viajaram.
Aluguel de Software	A empresa aluga o software do sistema de informações. O valor total pago no período correspondeu ao valor de R$ 40.772,80. Noventa e nove pessoas tem acesso ao sistema. o que corresponde a R$ 411,84 por pessoa.
Depreciação do Arquivo Morto	No Escritório Central uma sala é utilizada para arquivar todos os documentos contábeis e fiscais que também estavam contabilmente depreciados o que foi necessário avaliar a benfeitoria pelo valor de mercado.
Impressão de Documentos	A empresa dispõe de um serviço terceirizado de impressão de documentos onde é possível identificar quantas impressões foram feitas em que cada centro de custo.
Índice de tempo	Ao entrevistar as pessoas foi solicitado que elas estimassem um tempo despendido em cada atividade.

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.3.3 Compilação da mensuração dos custos de conformidade tributária (sexto passo)

Para facilitar a análise dos custos de conformidade tributária, os resultados da mensuração das atividades desenvolvidas nos vários departamentos da empresa foram compilados nesta seção. Os resultados evidenciam que dentre os departamentos do Escritório Central o Núcleo de Contabilidade foi o que teve custos mais elevados no período (R$ 491.183,93 – 12,20%). O resultado justifica-se, pois é nesse departamento em que se

desenvolvem a maioria das atividades voltadas a contabilização, estudos da legislação, arquivamento de documentos, conciliações, transmissões de declarações e preparação dos demonstrativos. Dessa forma evidencia-se que o fisco utiliza-se da contabilidade para lhes fornecer informações. O segundo departamento que mais teve custos no período foi o Núcleo de Administração Pessoal (R$ 392.906,48). Nesse departamento são elaboradas todas as folhas de pagamento da empresa, exigência esta estabelecida na Legislação do INSS.Já as atividades desenvolvidas nos EMs foram as que mais consumiram recursos (R$ 1.280.372,71 – 31,80%). O montante representa os custos de todos os Escritórios Municipais (492) e das Unidades de Cooperativismo (7). Nos Escritórios Regionais (ESREGs) também tem-se um valor representativo (R$ 809.173,26 – 20,10%). Tanto nos EMs quanto nos ESREGs os valores se justificam. Primeiro, devido à pluralidade de pessoas envolvidas no processo que aumentam o montante com mão de obra. Segundo devido ao próprio volume de documentos contábeis e fiscais preparados e lançados no sistema contábil.

Os resultados da mensuração dos custos de conformidade tributária permitiu identificar os recursos consumidos. A mão de obra é o recurso que mais se consome na execução das atividades (R$ 3.611.588,71 – 89,70%). Custo com infraestrutura é o segundo recurso mais consumido (R$ 251.607,40 – 6,25%), com isso, para se desenvolver qualquer atividade relacionada aos custos de conformidade tributária é necessário no mínimo a infraestrutura (imóvel, energia elétrica, água, etc.) e mão de obra (salários, benefícios, tributos, etc.). O recurso que menos foi gasto nos custos de conformidade tributária foi com a assinatura de jornais e revistas especializadas (R$ 868,65 – 0,02%)

4.3.4 Direcionamento dos Custos de conformidade tributária aos tributos (sétimo passo)

Ao direcionar as atividades aos tributos foram observadas aquelas que têm vínculos aos tributos. Por exemplo, o tributo PIS/SFP, não está relacionado com as atividades Preparar documentos contábeis e fiscais, Lançar Documentos Fiscais e Conferir Prestação de Contas, logo os custos relacionados a essas atividades não serão direcionados a esse tributo. Portanto os custos das atividades foram direcionados por direcionadores diferentes.

4.4 Apuração e análise dos custos de conformidade tributária (oitavo passo)

Após as várias etapas para a mensuração dos custos de conformidade tributária apresenta-se na Tabela 2 o resumo dos custos de conformidade tributária por tributo na Emater/RS-Ascar. Observa-se que o INSS é o tributo que mais apresenta custos de conformidade tributária. O IRPJ é o segundo tributo que mais teve-se custos de conformidade tributária. O IRRF é o terceiro tributo que mais apresentou custos de conformidade tributária na empresa, já o ITR apresentou os menores custos de conformidade no período.

Dentre as atividades, conforme verifica-se na Tabela 2, as que mais consomem recursos é a Preparar Prestações de Contas (documentos contábeis e fiscais), Lançar os Documentos Contábeis e Fiscais, Conferir as Prestações de Contas, Controlar o Patrimônio e Preparar Folha de Pagamento. Somente estas atividades representam juntas 74,15% dos custos de conformidade totais. Esse resultado apresenta semelhanças com os resultados encontrados Bertolucci (2001) em pesquisa desenvolvida em 2001. Nesta pesquisa o autor destaca que os custos com controladoria são os que apresentaram maior consumo de recursos.

Dentre as atividades que menos se consome recursos tem-se Emitir guias para recolhimento dos tributos e Reunir-se com o conselho administrativo e fiscal. Essas atividades despendem pouco tempo para sua execução. A atividade reunir-se com o conselho administrativo e fiscal ocorreu poucas vezes no período. Observa-se na Tabela 2, que na maioria dos tributos a atividade Acompanhar alterações na legislação tributária representa uma proporção importante nos custos de conformidade tributária.

Tabela 2: Resumo dos custos de conformidade tributária por tributo

Atividades	Tributos										
	INSS	**IRPJ**	**IRRF**	**PIS/SFP**	**PEDÁGIO**	**ISS**	**Cofins**	**PIS**	**CSL**	**ITR**	**Total**
Preparar documentos contábeis e fiscais	562.059,51	562.061,83	4.988,34	-	36.465,07	1.477,00	1.477,00	1.477,00	1.384,10	-	**1.171.389,84**
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais	260.828,89	260.829,97	2.314,89	-	16.921,95	685,41	685,41	685,41	642,31	-	**543.594,25**
Conferir Prestação de Contas	245.411,09	245.412,11	2.178,05	-	15.921,68	644,90	644,90	644,90	604,34	-	**511.461,97**
Controlar Patrimônio	228.320,82	228.320,83	-	-	-	-	-	-	-	-	**456.641,65**
Preparar folha de pagamento	109.209,13	-	84.781,06	108.694,24	-	-	-	-	-	-	**302.684,43**
Gerenciar aspectos contábeis e tributários	101.108,83	101.109,25	897,46	23,40	6.560,51	265,73	265,73	265,73	249,02	1,67	**210.747,33**
Integrar, Contabilizar e Conciliar	89.512,24	89.512,61	794,53	20,71	5.808,06	235,25	235,25	235,25	220,46	1,48	**186.575,84**
Gerenciar Sistemas de Informações Contábeis	74.678,47	74.678,78	662,86	17,28	4.845,56	196,27	196,27	196,27	183,92	1,23	**155.656,91**
Acompanhar alterações na legislação	14.922,17	7.461,09	13.856,30	13.856,30	-	13.856,30	13.856,30	13.856,30	13.856,30	1.065,87	**106.586,95**
Emitir faturas	46.981,43	46.981,43	-	-	-	-	-	-	-	-	**93.962,86**
Conferir Lançamentos	35.247,74	35.247,89	312,87	8,16	2.287,07	92,64	92,64	92,64	86,81	0,58	**73.469,03**
Preparar demonstrativos contábeis e fiscais	35.007,66	35.007,66	-	-	-	-	-	-	-	-	**70.015,32**
Pagamentos de Tributos	4.345,93	-	12.547,13	327,11	-	3.715,07	3.715,07	3.715,07	3.481,42	23,37	**31.870,18**
Preparar Rescisão de contrato de trabalho	9.056,64	-	7.030,83	9.013,94	-	-	-	-	-	-	**25.101,40**
Arquivar de Documentos	9.557,20	9.557,24	84,83	2,21	620,12	25,12	25,12	25,12	23,54	0,16	**19.920,65**
Conferir valores de tributos a recolher	2.672,32	-	7.715,26	201,14	-	2.284,41	2.284,41	2.284,41	2.140,73	14,37	**19.597,04**
Gerenciar pessoas ligadas à contabilidade e tributos	9.045,79	9.045,83	80,29	2,09	586,94	23,77	23,77	23,77	22,28	0,15	**18.854,70**
Transmitir declarações	3.462,18	247,30	1.236,49	989,19	-	2.967,58	1.978,39	989,19	989,19	247,30	**13.106,83**
Assessorar diretoria e outros departamentos	2.043,90	2.043,91	18,14	0,47	132,62	5,37	5,37	5,37	5,03	0,03	**4.260,23**
Autorizar pagamento dos tributos	432,39	-	1.248,36	32,55	-	369,63	369,63	369,63	346,38	2,32	**3.170,89**
Apurar e recolher ISS	-	-	-	-	-	2.704,19	-	-	-	-	**2.704,19**
Reunião com o conselho administrativo e fiscal	1.294,22	1.294,22	11,49	0,30	83,98	3,40	3,40	3,40	3,19	0,02	**2.697,61**
Emitir guias p/ recolhimento dos tributos	362,55	-	776,89	181,27	-	155,38	310,75	310,75	310,75	12,95	**2.421,29**
TOTAL GERAL	**1.845.561,11**	**1.708.811,93**	**141.536,09**	**133.370,37**	**90.233,57**	**29.707,41**	**26.169,41**	**25.180,21**	**24.549,77**	**1.371,50**	**4.026.491,37**

Fonte: Elaborado pelos autores

4.5 Avaliação da proposta

4.5.1 Avaliação da proposta por gestor da empresa

A proposta do método de mensuração dos custos de conformidade tributária foi avaliada pelo Coordenador do Núcleo de Contabilidade da empresa. Para ele o método de mensuração dos custos de conformidade tributária possibilitou identificar as atividades envolvidas no processo bem como os recursos consumidos. Essa informação irá auxiliá-lo no gerenciamento e na possível redução de custos, identificação de treinamentos de pessoal e na identificação dos reais custos tributários da empresa.

Diante do exposto, o método atende a sua finalidade de mensurar os custos de conformidade tributaria e, além disso, pode auxiliar os gestores na tomada de decisão objetivando na redução de custos. Possibilita também identificar as atividades e o real custo tributário para a empresa.

4.5.2 Custos de conformidade tributária e os valores pagos de tributos

Para mensurar os custos totais tributários no período é necessário acrescentar os custos dos tributos pagos pela empresa. Na Tabela 3 apresenta-se um resumo dos custos de conformidade tributária de cada tributo, os valores de tributos efetivamente pagos pela empresa, além dos tributos retidos de terceiros e recolhido. Observa-se na Tabela 3 que para cada R$ 1,00 de tributo pago pela empresa ela gasta R$ 3,25 para se ajustar a legislação. O resultado evidencia que o governo diminuiu os custos dos tributos para as entidades sem fins lucrativos, porém não fez o mesmo com os custos de conformidade tributária, mantendo a exigência de boa parte das obrigações acessórias impostas as empresas do segundo setor.

Tabela 3: Custo total tributário - Período de 01/07/2011 à 30/06/2012

Tributo	a - Custo de conformidade tributária	b -Valor efetivamente pago de tributos	c -Valor de tributos retido de terceiros e recolhido	Custo total tributário para a empresa (a+b)
INSS	1.845.561,11	-	8.869.165,12	**1.845.561,11**
IRPJ	1.708.811,93	-	-	**1.708.811,93**
PIS/SFP	133.370,37	1.086.253,41	-	**1.219.623,78**
Pedágio	90.233,57	152.455,64	-	**242.689,21**
IRRF	141.536,09	-	9.879.607,89	**141.536,09**
ISS	29.707,41	-	30.268,09	**29.707,41**
Cofins	26.169,41	-	63.121,29	**26.169,41**
PIS	25.180,21	-	13.946,91	**25.180,21**
CSL	24.549,77	-	21.343,15	**24.549,77**
ITR	1.371,50	51,89	-	**1.423,39**
TOTAL	**4.026.491,37**	**1.238.760,94**	**18.877.452,45**	**5.265.252,31**

Fonte: Elaborado pelos autores

Uma forma de reduzir os custos de conformidade tributária das empresas filantrópicas poderia ser não imputar a elas a obrigação de reter e recolher tributos como ISS, Cofins, PIS, IRRF de outras empresas e CSL, pois conforme observa-se na Tabela 4 os custos de conformidade em alguns dos tributos é maior que o próprio tributo retido de terceiros.

4.5.3 Custos de conformidade tributária e custos totais e receitas totais

Ao comparar os custos de conformidade tributários com os custos totais da empresa estes representam 2,27%, conforme demonstrado na Tabela 4; ou seja, este é o custo para se adequar à legislação tributária. Ao comparar os custos de conformidade tributária com as receitas totais da empresa no período, estes representam 1,97%. Dessa forma, a empresa gasta 1,97% de suas receitas totais para atender a legislação tributária. Já os custos com tributos próprios representam 0,61% do faturamento da empresa. O custo total tributário representa 2,58% das receitas totais da empresa.

Tabela 4: Relação custos tributários versus custos totais e faturamento - Período de 01/07/2011 à 30/06/2012

Custos	Custos tributários	Custos totais	%
a - Custo de conformidade tributária	4.026.491,37	177.570.623,51	**2,27**
b – Custos de tributo próprios	1.238.760,94	177.570.623,51	**0,70**
Custo total tributário para a Emater/RS-Ascar	5.265.252,31	177.570.623,51	**2,97**
	Custos tributários	**Receitas totais**	**%**
a - Custo de conformidade tributária	4.026.491,37	204.461.638,28	**1,97**
b – Custos de tributos próprios	1.238.760,94	204.461.638,28	**0,61**
Custo total tributário para a Emater/RS-Ascar	5.265.252,31	204.461.638,28	**2,58**

Fonte: Elaborado pelos autores

4.5.4 Comparação com outras pesquisas desenvolvidas

Bertolucci e Nascimento (2002), em pesquisa desenvolvida em 2001, concluíram que os custos de conformidade tributária representam 0,68% das receitas nas companhias abertas brasileiras na faixa de 100 milhões até 999 milhões. Nesta mesma faixa os custos da Ascar são bem mais elevados, pois representam 1,97%.

O que pode justificar as diferenças de resultados são as diferentes metodologias utilizadas no desenvolvimento dos trabalhos. Neste trabalho foi utilizado o método ABC para apuração dos custos; já no trabalho desenvolvido por Bertolucci e Nascimento (2002) foi utilizado um questionário enviado as empresas onde os respondentes estimavam e/ou calculavam os custos de conformidade tributária.

Ao comparar o resultado desta pesquisa com os resultados de pesquisas desenvolvidas em outros países, conforme demonstrado na Tabela 5, os custos de conformidade tributária da Emater/RS-Ascar estão entre os menores. Observa-se na Tabela 5 que a Suécia é o único país que apresenta custos de conformidade menores que o da Emater/RS-Ascar, 1,30% com relação à receita das empresas.

Tabela 5: Comparação dos resultados com outras pesquisas desenvolvidas em diversos países

Pesquisas sobre custos de conformidade tributária em outros países	Receita %
Reino Unido	2,50%
Austrália	12,10%
Holanda	4,00%
Suécia	1,30%
Estados Unidos*	3,20%
Custo de conformidade tributário Emater/RS-Ascar	**1,97%**

* Imposto de renda federal e estadual – pessoas jurídicas

Fonte: Dados dos países: Bertolucci e Nascimento (2002). Dados da Emater/RS-Ascar: Elaborado pelos autores.

Blumenthal e Kalambokidis (2006) desenvolveram pesquisa em 612 entidades sem fins lucrativos dos Estados Unidos. Neste estudo revelaram que os custos de conformidade podem representar cerca de 0,4 % das receitas totais desse tipo de empresas nos EUA. Em comparação com os resultados desta pesquisa, onde os custos de conformidade representam 1,97 % das receitas totais, verifica-se que os custos de conformidade na empresa Emater/RS-Ascar podem ser mais elevados.

Ressalta-se que as comparações apresentadas nesta seção devem ser avaliados com prudência, pois as metodologias utilizadas nas pesquisas para estimações dos custos de conformidade são diferentes. Além disso, o período em que foram feitas as pesquisas, o escopo das atividades e dos tributos considerados nos estudos são diferentes, o que certamente pode influenciar nos resultados. Warburton e Hendy (2006) também alertam que as comparações entre países e estudos são difíceis e devem ser vistos com cautela.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve como objetivo propor um método de mensuração dos custos

de conformidade tributária para empresas. Com a metodologia *design research* foi criado o método de mensuração dos custos de conformidade tributária que consiste na: a) Identificação dos tributos da empresa; b) Utilização do método de custeio ABC para mensurar os custos de conformidade tributária; c) Identificação das atividades; d) Seleção de pessoas chaves; e) Mensuração das atividades; f) Compilação das atividades; g) Direcionamento dos custos das atividades aos tributos, h) Apuração e análise dos custos de conformidade tributária.

O método ABC se mostrou adequado para atingir aos objetivos deste trabalho por que os custos para cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias ocorrem por atividades desempenhadas não só no setor de contabilidade, mas também nos mais diversos departamentos da empresa. Além disso, observou-se também que os custos diretos de conformidade tributária são muito raros, ou de difícil identificação; os custos de conformidade tributária são compostos, em sua maioria, por custos indiretos.

Ao identificar as atividades e os recursos foi possível analisá-las, o que culminou em sugestões para melhoria da eficiência das atividades desempenhadas. Além disso, a mensuração de tais custos permitiu identificar que a Contabilidade e o Departamento de Pessoal são as unidades que mais consomem recursos no intuito de adequar à empresa a legislação tributária, pois é nesses que se concentram o maior volume de atividades.

Preparar os documentos contábeis e fiscais e fazer os devidos lançamentos no sistema contábil são as atividades que mais consomem recursos na empresa em análise, pois são várias pessoas envolvidas no processo. Os recursos que mais se consomem no desenvolvimento das atividades é a mão-de-obra e o custo com a infraestrutura.

Mesmo a Ascar sendo uma empresa sem finalidade lucrativa e, portanto imune e isenta de INSS e IRPJ, esses foram os tributos que apresentaram o valor mais elevado de custo de conformidade tributária e custo total tributário, devido às obrigações acessórias lhes vinculadas; por exemplo, fazer a contabilidade seguindo todos os aspectos formais.

Dentre os tributos próprios, o PIS sobre a folha de pagamento e os pedágios são os que apresentaram os maiores custos de conformidade e o maior custo total tributário. Na Ascar para cada um R$ 1,00 de tributo pago pela empresa, ela gasta R$ 3,25 para se ajustar a legislação tributária. Portanto, a empresa tem muito mais custos de conformidade tributária do que tributos efetivamente pagos. O trabalho revelou também que alguns tributos, como PIS e CSL, apresentam custos de conformidade tributária superiores aos valores dos tributos retidos e recolhidos de terceiros. Com relação ao ISS a empresa gasta para cada R$ 1,00 retido R$ 0,98 de custos de conformidade.

Ao comparar os custos de conformidade e os custos totais tributários com os custos totais da empresa e sua receita total os índices, respectivamente, não ultrapassam 2,27 e 2,97% dos custos e 1,97 e 2,58% das receitas totais. Porém, quanto menor o custo de conformidade mais sobrará para investimentos nas atividades-fim da empresa, no caso da Ascar, na extensão rural.

A pesquisa evidencia a necessidade de diminuição dos custos de conformidade tributária para as empresas do terceiro setor, pois claramente o fisco transferiu o ônus da fiscalização às empresas, elevando os seus custos de conformidade tributária e provavelmente diminuindo custos de administração para o fisco. Evidenciou-se na pesquisa que as obrigações acessórias impostas às empresas do terceiros setor são o que fazem os custos de conformidade tributária ser significativos.

Ao comparar os resultados desta pesquisa com os resultados de outras pesquisas desenvolvidas em diversos países como, por exemplo: Reino Unido, Austrália, Holanda, Suécia, Estados Unidos, mesmo sabendo das limitações existentes nessas comparações, os números insinuam que os custos de conformidade tributária na Ascar estão entre os menores, pois apenas a Suécia apresenta custo de conformidade tributária inferior ao da

Ascar. Já no Brasil ao comparar este estudo com o desenvolvido por Bertolucci (2001) os resultados demonstram que os custos de conformidade tributária na Ascar são superiores, na mesma faixa de receita, aos custos das companhias abertas.

Ao se defrontar com os resultados desta pesquisa, que sugerem que os custos de conformidade tributária no Brasil podem ser maiores do que as pesquisas anteriores revelavam, surge como sugestão de pesquisa à aplicação deste método de mensuração em outras empresas tanto do terceiro setor quanto empresas do segundo setor, como indústrias, empresas comerciais e prestadoras de serviço. Outra sugestão para desenvolvimento de trabalhos futuros é a apuração dos custos da não conformidade, que envolvem os custos com juros, multas, retrabalhos, etc. Também pode ser sugerida a apuração dos custos de *accountability* em empresas do terceiro setor.

Neste trabalho não foram abordados os possíveis benefícios que os custos de conformidade tributária podem trazer às empresas no desenvolvimento de informações gerenciais. Também não foram apurados os custos com contribuição para iluminação pública, taxa de recolhimento de lixo, taxa de tratamento de esgoto e IOF, devido às características da empresa. Igualmente não foram abordados aspectos relacionados aos custos da não conformidade tributária. Além disso, a utilização de média e de extrapolação nos cálculos pode também ser uma limitação deste trabalho. O fato dos custos de conformidade tributária da Ascar, serem compostos por valores que a empresa não desembolsou (custos subsidiados por entes públicos), mas que foram considerados neste trabalho, também pode caracterizar uma limitação. Contudo, a pesquisa permitiu concluir que é possível utilizar o método ABC para apuração dos custos de conformidade tributária nas empresas.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano**. Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ASSAF NETO, Alexandre; ARAÚJO, A. M. P.; ARAÚJO, M. S. F. A. Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. **Revista Contabilidade & Finanças**, Edição Comemorativa, p. 105-118, set. 2006.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **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**.** 2011. 178 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo- USP, São Paulo, SP, 2001.

_____; NASCIMENTO, Diego Toledo. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, v. 13, n. 29, p. 55 - 67, maio/ago. 2002.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Nair Fernandes. Uso do custeio por absorção e do sistema rkw para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em hospital. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 3, n. 2, p. 24-47, maio/ago.2008.

BLUMENTHAL, M.; KALAMBOKIDIS, L. The compliance costs of maintaining tax exempt status. **National Tax Journal**, v. 59, n. 2, p. 235-252, jun. 2006.

BRASIL. **Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966.** Institui o Código Tributário

Nacional. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm >. Acesso em: 14 jan. 2012.

_____. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui plano de custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 14 jan. 2012.

_____. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm>. Acesso em: 13 set. 2012.

COOPER, Robin; SLAGMULDER Regine. Strategic cost management: Expanding scope and boundaries. **Journal of Cost Management**, v. 17, n. 1, p. 23-30, jan./feb. 2003.

EMATER. Rio Grande do Sul/ASCAR. **Relatório de atividades 2011.** Porto Alegre: EMATER/RS-ASCAR, 2012.

EVANS, C.; TRAN-NAM, B. The compliance and administrative costs of the TVM: What are the implications?. *In:* **Australian Tax Research Foundation**. ATAX and the Board of Taxation Tax Value Method Consultative Conference, 2001. Disponível em: < http://www.taxboard.gov.au/content/reviews_and_consultations/tax_value_method/archived_material/tvm_conference_papers/downloads/tvm_conference_evans.pdf>. Acesso em: 28 out. 2011.

FERRAZZO, Cristiano José. **Os limites de imposição de obrigações acessórias no direito tributário brasileiro.** 2006. 111 f. Dissertação (Mestrado em Direito), Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS, Porto Alegre, RS, 2006.

FIESP. Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. **Carga extra na indústria brasileira parte 1 – custos do sistema tributário.** Setembro, 2011. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/competitividade/downloads/custos%20do%20sistema%20tributt%C3%A1rio%20vfinal.pdf>. Acesso em: 29 out. 2011.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial.** 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial.** 12. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

GIL, Antonio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KAPLAN, Robert. S.; ANDERSON, Steven, R. Time-Driven activity-based costing. **Harvard Business Rewiew**, v. 82, n. 11, p. 131-138, nov. 2004.

LEONE, George S.G.; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de contabilidade de custos.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAIA, Glavany Lima. **Custos de conformidade à tributação:** Um estudo de caso em uma empresa estadual de saneamento**.** 2007. 151 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria), Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE, 2007.

MAUSS, Cézar Volnei. **Concepção e estrutura de um modelo de mensuração de custos e resultado econômico de serviços de saúde na administração pública.** 2007. 190 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, RS, 2007.

MANSON, N. Is Operations research really research? **Journal of Operations Research Society of South African.** Matieland, v. 22, n. 2, p. 155-180, nov. 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PANARELLA, Paulo Jorge Miranda**. Gestão e mensuração de custos:** semelhanças e divergências entre a microeconomia e a contabilidade gerencial. 2010. 208 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Programa de Pós Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, SP, 2010.

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

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de custos:** uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Atlas, 2009.

VAISHNAVI, V.; KUECHLER, W.; Design research in information systems. Disponível em: <http://desrist.org/design-research-in-information-systems/> Acesso em: 15 out. 2011.

WARBURTON, Richard; HENDY, Peter. International comparisation of Australia's Taxes, **Australian Government – The Treasury**, apr. 2006. Disponível em: <http://comparativetaxation.treasury.gov.au/content/report/downloads/15_Chapter_13.pdf>. Acesso em: 26 out. 2011.

WEGMANN, Gregory. The activity-based costing method: development and applications. ICFAI Journal of Accounting Research, v. 8, n. 1, p. 7-22, 2009.