



O CUSTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NAS EMPRESAS TRIBUTADAS PELO LUCRO REAL DA GRANDE SÃO PAULO

Renata Toledo Reis¹

RESUMO

Recentemente foram criadas, com maior nível de exigência e detalhamento nas informações, diversas obrigações acessórias que as empresas devem entregar ao fisco. O presente estudo tem como objetivo demonstrar o custo adicional que tais obrigações acessórias geram e que é suportado pelas empresas tributadas pelo lucro real da Grande São Paulo, indo além da apuração e pagamento dos tributos. Para isso, foi utilizado o método qualitativo, tendo como instrumentos o levantamento da legislação vigente e a aplicação de pesquisa semiestruturada a fim de se obter informações detalhadas sobre o assunto durante a exposição do respondente. Como é possível a comprovação dos custos sem que esteja submetida ao alto número das obrigações impostas, foram escolhidas para o presente estudo empresas da região da Grande São Paulo que atuam em diferentes ramos de atividades, mas que têm em comum o mesmo regime de tributação.

ABSTRACT

Recently they have been created, with more demanding and detail of the information, several accessory obligations that companies must submit to the tax authorities. This study aims to demonstrate the added cost that such accessory obligations generate and that is supported by the companies taxed by taxable income of São Paulo, going beyond the calculation and payment of taxes. For this, we used the qualitative method, with the instruments to lift the current legislation and the application of semi-structured survey to obtain detailed information on the subject during exposure of the respondent. As proof of the costs without being subjected to the high number of obligations imposed is possible, they were chosen for this study companies in the Greater São Paulo region working in different branches of activities, but who share the same taxation regime.

¹ Universidade Metodista de São Paulo

Introdução

A legislação fiscal brasileira é regida pela Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1988, e pelo Código Tributário Nacional, responsável por regular as normas do Direito Tributário (CTN), de 25 de outubro de 1966.

Desde então, são diversas as legislações promulgadas, seja no âmbito federal, estadual e municipal, constantemente submetidas a alterações, forçando o contribuinte a um acompanhamento rigoroso e diário a fim de evitar erros e eventuais custos, como multas ou pagamento a maior ou indevido, ocasionado pela falta de conhecimento ou tão somente pela alta complexidade de se entender tantas exigências e mudanças simultâneas. A discussão sobre os tributos no Brasil e sua difícil compreensão é assunto presente há longo tempo, porém a sofisticação na entrega das apurações vem crescendo nos últimos anos, pois são editadas em média 526 normas tributárias editadas por dia, segundo estudo realizado pela IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 2012).

Em média, cada norma tributária editada possui 11,23 artigos e, em outubro de 2012, data da pesquisa realizada pelo IBPT, estavam em vigor 245.037 artigos, 570.937 parágrafos, 1.825.528 incisos e 240.137 alíneas, o que impresso corresponderia a aproximadamente 5,0 quilômetros de normas.

Com base nesses dados podemos deduzir a complexidade em manter-se atualizado para o correto cumprimento de todas as normas existentes ou, ao menos, grande parte delas, uma vez que tais normas abrangem os âmbitos federal, estadual e municipal.

No Brasil, cada uma das pessoas jurídicas de direito público, vale dizer, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm sua competência tributária, e, portanto, competência legislativa, atribuída constitucionalmente pelos artigos 153 a 156: “[...] a Constituição Federal delimita, com razoável precisão, a matéria fática de que se pode valer o legislador na instituição de tributos” (MACHADO, 2005, p. 273).

Tanta exigência resulta no chamado “custos de conformidade”, que vão além do cumprimento das obrigações acessórias, sendo classificados como os próprios impostos, que representam sacrifício da renda; custos de distorção, que são as mudanças de comportamento da economia; custos dos recursos para atender ao sistema tributário, que poderiam ser poupados se não existissem os tributos (SANDFORD, 1989 *apud* BERTOLUCCI, 2003).

O presente estudo tem por objetivo demonstrar o quanto custa pagar tributos no Brasil, pois, além da apuração e pagamento do tributo propriamente dito, as empresas têm de cumprir inúmeras exigências para atender ao fisco brasileiro.

Considerando-se tanta complexidade tributária, o custo se resume somente em pagar o tributo? O estudo abordará as obrigações acessórias, o que vem sendo discutido sobre assunto, bem como críticas de estudiosos da área tributária referindo-se ao artigo 113 do Código tributário Nacional.

2. Fundamentação Teórica

Para compreensão do tema, citamos o Código Tributário Nacional, artigo 113, parágrafos 1º. ao 3º., que define a obrigação acessória como a obrigação de fazer e a obrigação principal, a de pagar o tributo².

Como se pode reparar, o *caput* do art. 113 estabelece duas modalidades de obrigação, a principal e a acessória. Nos termos do inciso 1º., a principal obrigação teria por objetivo o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, enquanto a segunda teria por objeto o comportamento compreendido em prestações positivas ou negativas, aqui denominadas como obrigações acessórias, consoante prescreve o inciso 2º. do referido mandamento (JARDIM, 2011).

O inciso 3º. do comando analisado apresenta também grave impropriedade, ao admitir a conversão da chamada obrigação acessória em obrigação principal, caso ocorra a sua inobservância, o que se converte, mais uma vez, em um destempero cometido pelo legislador. Em realidade, o descumprimento de uma obrigação de fazer _obrigação acessória_ não a transforma em obrigação de dar _obrigação principal_ (JARDIM, 2011).

Também em observação ao artigo 113, inciso 3º., que trata das obrigações acessórias, Carvalho (2010) tece seu comentário em relação ao fato de a obrigação acessória transformar-se em principal.

volta o legislador a cometer desatinos lógico-jurídicos, agredindo a postulados de extraordinária relevância para a Teoria Geral do Direito. Nele se pode vislumbrar uma relação jurídica de mero dever e, portanto, não patrimonial, em que o sujeito passivo descumpra a prestação que lhe quadra, rendendo espaço à incidência de forma sancionadora que, tendo por hipótese o não cumprimento daquele dever, imputa, ao mesmo sujeito, uma penalidade pecuniária. De seguida, por equiparação legal, o vínculo assim constituído passa a chamar-se obrigação tributária, sinônimo que concertamos adotar para a expressão inexacta obrigação principal. (CARVALHO, 2010, p. 361 e 362)

² **Art. 113.** A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas nela previstas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (CTN, art. 113).

A obrigação acessória nasce com a obrigação principal, sendo:

Obrigação principal: “O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” Art. 114 do CTN (Planalto).

Obrigação Acessória: “O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.” Art. 115 do CTN (Planalto).

Godwin, em 1978, já abordava o problema, dizendo que gastos com a realização dessas tarefas são chamados de custos de conformidade tributária, representando não apenas os recursos utilizados para a satisfação de obrigações tributárias acessórias, mas também os despendidos em assuntos relacionados à tributação (GODWIN, 1978 *apud KAZUO e NAKAO, 2012*).

Para o advogado Jorge Lanna, “temos nas propostas de reforma tributária, em especial na última, sob a relatoria do Senador Francisco Dorneles, que os contribuintes almejam, e os senadores defendem, uma profunda simplificação nas obrigações tributárias acessórias, a parcela invisível da carga tributária”, representada pelo custo de apurar e recolher os tributos. De acordo com estudos do Banco Mundial, apurou-se que uma empresa padrão gasta em média 2.600 horas/ano para cumprir as obrigações tributárias básicas no Brasil e entre os cerca de 180 países analisados, em apenas pouco mais de 20 são exigidas mais de 500 horas/ano. (LANNA, 2010).

As pessoas físicas também estão obrigadas a atender as obrigações principal e acessória, podendo esta última ser exemplificada pela declaração do imposto de renda. Para Kazuo e Nakao:

O pagamento de tributos é a transferência de uma parcela de riqueza gerada pela sociedade ao Estado, representando parte do custo de um sistema tributário. Todo e qualquer sistema tributário, além de determinar o pagamento de tributo, impõe uma série de obrigações a serem cumpridas pelo contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica (KAZUO e NAKAO, p. 46-76, **2012**).

O economista Marcos Cintra corrobora com Lanna em seu artigo publicado em 2013, *Cacofonia Tributária*, com os números da FIESP (Federação das Indústrias do Estado de São Paulo) que levantou informações junto a 1180 indústrias para mostrar que em 2012 o setor gastou R\$ 24,6 bilhões com a burocracia tributária. Em média, essas empresas despenderam R\$ 16,3 bilhões com pessoal, R\$ 6,5 bilhões com obrigações acessórias e terceirização de serviços fiscais e R\$ 1,8 bilhão com disputas judiciais. De cada R\$ 1000,00 desembolsados com o pagamento de impostos, gastaram mais R\$ 64,90 para atender as exigências burocráticas do fisco.

Cintra completa, dizendo que “O Brasil vem discutindo a perda de competitividade de sua economia nos últimos anos e a burocracia tributária tem peso significativo nesse processo. Uma firma brasileira gasta 2.600 horas por ano para lidar com os impostos. O segundo colocado desse *ranking* é a Bolívia, com 1.080 horas” (Cacofonia Tributária, 2013).

Os entes tributantes possuem a competência legislativa de instituir e criar tributos, mas não possuem meios eficientes para controlar todas as ocorrências sociais que causariam a incidência da regra de tributação introduzida em nosso sistema jurídico. Nesse sentido, buscaram impor tal responsabilidade ao contribuinte, atribuindo-lhe diversas obrigações, dentre elas o cumprimento de obrigações que instrumentalizam a potencial relação jurídica tributária (ROCHA, 2009).

Rocha (2009) alerta ainda sobre o fato de que o contribuinte coopera com a administração pública porque para cumprir as obrigações administrativas ou os deveres instrumentais deverá mobilizar profissionais, adquirir arquivos físicos, efetuar gastos com a compra de livros, máquinas de impressão de notas fiscais, contratar mão de obra especializada, enfim, tudo o que possa contribuir para o melhor desempenho da atividade pública tributária, no sentido de instaurar ou não a relação jurídica tributária. São enormes os gastos realizados pelo contribuinte para cumprir o dever a que está sujeito, o que nos permite concluir que não só para a criação dos deveres instrumentais será exigida lei, mas também para a aplicação de eventuais sanções pelo seu descumprimento.

Para Aldo Bertolucci (2001), o custo de pagar tributos não se restringe ao tributo em si, mas refere-se a todos os aspectos formais e burocráticos de que os contribuintes têm de cuidar por determinação legal. O estudo desses custos se iniciou recentemente no mundo e só em 2001 começou a ser pesquisado no Brasil

Em outro estudo realizado em 2005, Bertolucci denomina o custo de conformidade como desperdício “... pois não é alocado à atividade produtiva, destinando-se exclusivamente a cumprir determinações legais sem contrapartida em benefícios econômicos” (BERTOLUCCI, 2005).

Esses custos podem ser classificados como custos obrigatórios e custos voluntários, sendo que custos obrigatórios são aqueles que os contribuintes precisam incorrer para atender às obrigações tributárias, tais como conservação de livros fiscais; preenchimento de certos tipos de relatórios; autorizações e permissões exigidas pela lei, ou estar apto a comprovar deduções pretendidas. Custos voluntários são principalmente associados com planejamento tributário ou elisão fiscal empreendida pelos contribuintes para reduzir o ônus fiscal, tendo em vista que tais custos são presumivelmente menores que as consequentes reduções nas suas obrigações tributárias (EVANS *et al.*, 2000 *apud* MAIA *et al.*, 2008).

Pereira e Lemos (2011) realizaram um estudo publicado na *Fiscosoft*, demonstrando que o Brasil é um dos países que possui uma das maiores cargas tributárias do planeta,

correspondendo a 37% do Produto Interno Bruto - PIB, e um sistema tributário altamente complexo, com mais de 80 tributos, 17 mil normas tributárias e um enorme número de obrigações acessórias. Nesse cenário, constata-se que o sistema tributário gera um elevado custo para os contribuintes, que transcende o valor dos tributos, isso porque abrange ainda os custos de conformidade à tributação, gerados pelas obrigações acessórias.

Lana (2012) afirma que o contribuinte arca com elevadíssima carga tributária e ainda é vítima da burocracia que o obriga a prestar, periodicamente, informações detalhadas sobre cada tributo devido. É enorme a distância que separa os burocratas da realidade vivida pelos contribuintes. Nem eles próprios prestam informações dos gastos feitos com o dinheiro da sociedade como um todo. O problema nem sempre é da elevada taxa tributária, mas do retorno em relação ao que se paga de impostos

As grandes empresas brasileiras calculam seus tributos pelo Lucro Real. São obrigadas a manter escrituração comercial e fiscal completas, além de se sujeitarem à entrega de DIRF e DCTF. Exige-se a elaboração de mapas de cálculo de depreciação e amortizações; em casos especiais, aplicam-se normas tributárias e procedimentos contábeis bastante complexos e onerosos, como, por exemplo, a legislação sobre preços de transferências, a manutenção de contabilidade integrada de custos, a apuração do resultado de operações que influenciam mais que um exercício, a determinação do tratamento aos lucros auferidos no exterior por empresas vinculadas etc. Enfim, aqui concentra-se o problema dos elevados custos administrativos para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias (SOARES, 2012).

Ainda em seu estudo, Lana (2012) diz que o resultado de tudo isso é que, para atender todas as exigências previstas nas normas, as empresas são obrigadas a manter departamentos especializados no controle e pagamento de tributos, o que gera ônus, e o custo é somado aos tributos, afetando o preço final das mercadorias. E conclui que o verdadeiro “caos burocrático” poderá ser resolvido quando a União, os Estados e Municípios tomarem consciência do problema e abrirem mão dessa suposta autonomia, permitindo maior controle da arrecadação em benefício de todos.

3.Procedimento Metodológico

O método utilizado foi o empírico qualitativo, através de pesquisa bibliográfica com base na legislação vigente em âmbito federal, juntamente com entrevista semiestruturada, a fim de evidenciar o custo de conformidade causado pelo alto número de obrigações acessórias no Brasil.

Foram utilizados *sites* de pesquisa sobre a legislação, tais como Planalto, Receita Federal e outros de consultoria tributária, a fim de evidenciar a legislação vigente na data deste artigo. As questões para a realização da pesquisa foram objetivas, na tentativa de demonstrar o impacto das obrigações acessórias, desde seu investimento, nos casos de obrigações mais recentes, como o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), de maior impacto, até outros, como o Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços (SISCOSERV), abordando sua manutenção, necessidade de consultorias, sistemas auxiliares, aumento no quadro de funcionários e o estabelecimento do perfil desses funcionários.

O estudo se deu em duas empresas de grande porte do Estado de São Paulo, sem divulgação da razão social a pedido das mesmas. A primeira empresa pertence ao setor de higiene e limpeza e a outra ao setor têxtil, ambas tributadas pelo lucro real.

3.1 Pesquisa Bibliográfica

Moresi (2003) classifica Pesquisa Bibliográfica como um estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral. Fornece instrumental analítico para qualquer outro tipo de pesquisa, mas também pode esgotar-se em si mesma.

No caso deste estudo, foi realizado um estudo na legislação vigente através de *sites* específicos, bem como livros que tratam do tema, além de artigos que discutem o problema do custo gerado pelas obrigações acessórias.

3.2 Entrevista

Para Hair *et al.* (2005), a entrevista semiestruturada permite que o pesquisador exercite sua iniciativa no acompanhamento da resposta a uma pergunta. O entrevistador pode querer fazer outras perguntas que não estavam relacionadas previamente, podendo dessa forma surgir informações inesperadas e esclarecedoras, melhorando as descobertas.

Uma entrevista ocorre quando o pesquisador “fala” diretamente com o respondente, fazendo perguntas e registrando as respostas. As entrevistas são especialmente úteis na coleta de dados quando não se lida com questões complexas e/ou delicadas e quando se utilizam perguntas abertas para coleta de dados (HAIR *et al.*, 2005).

4. Análise dos dados

As entrevistas foram realizadas na sede das empresas estudadas e a pesquisa realizada diretamente com os contadores, sendo que a primeira pergunta está relacionada ao número de obrigações acessórias em âmbito federal.

É possível listar as principais obrigações acessórias (federal) que a empresa está obrigada a entregar? Foram citados: SPED Fiscal, SPED Contábil, SPED Contribuições, DACON,

DCTF, DIRF, DIPJ, NF-e. É possível aqui observar a alto número de obrigações acessórias acompanhadas por suas regras, legislações e frequentes atualizações.

Em seguida houve questionamento sobre o tempo gasto para atender ao número de obrigações: *Qual o tempo médio gasto desde a preparação até a entrega das obrigações?* A resposta foi que as obrigações são entregues na data limite e que em média leva-se de 15 a 20 dias para elaborá-las. Aqui se percebe o argumento do pesquisador Cedric Sandford ao tratar do aspecto temporal das obrigações. O tempo gasto e a data para entrega foram similares para ambas.

Qual o custo de implantação do SPED bem como a manutenção mensal? Pergunta feita por ser uma obrigação recente e de grande impacto, porém o primeiro contador não soube informar o custo de todos os SPEDs, apenas do Contábil que ficou em torno de 200 mil de investimento. Como não foi informado o faturamento total, não foi possível analisar, em termos percentuais, o impacto desse valor na empresa. Quanto ao custo mensal das obrigações, ele é de 30 a 50 mil, isso apenas para manter e/ou atualizar as obrigações. Já a segunda empresa, uma vez que toda a implantação foi realizada pela estrutura de TI existente na época, os custos não foram controlados, ou seja, não foram abertos por projeto. *O quadro de funcionários aumentou nos últimos cinco anos devido ao cumprimento das obrigações acessórias (%)? O perfil do profissional dessa área continua o mesmo de cinco anos atrás?* A resposta dada pela primeira empresa foi que o aumento refletiu principalmente no setor fiscal, com mais ou menos 30, e quanto ao perfil do profissional, este não é mais o mesmo de alguns anos atrás. Agora é necessária a presença de um profissional mais atualizado, capaz de se adequar às novas estruturas, menos operacional e mais intelectual. Na segunda empresa pesquisada, o aumento no quadro de funcionários não se alterou, o que se alterou foi a rotatividade das pessoas, consequência do excesso de trabalho em confronto com fatores empresariais, entre os quais a remuneração, apontada como principal.

Foi necessário contratar ferramenta para validação, checagem e ou cruzamento das informações antes do envio ao fisco? Se sim, quantas e qual o custo (inicial e mensal)? Ambos contadores, disseram ainda não ter essa ferramenta, mas que há o interesse em adquirir, por parte da primeira empresa; já a segunda diz não haver qualquer resolução programada até o momento da entrevista.

E por fim: *Existe consultoria(s) para atender/auxiliar a entregas das obrigações? Se sim, quantas e custo inicial e mensal?* Na primeira empresa existe consultoria, cujo custo mensal é de aproximadamente 10 mil. Já para a outra empresa entrevistada, não há esse tipo de consultoria, no entanto foi dito que as consequências, não só por não haver uma consultoria, mas também pelas demais questões abordadas durante a entrevista, resultam em obrigações entregues ao fisco com informações nem sempre precisas, sempre na data limite

da entrega, ou seja, sem tempo para análise ou ainda que a tarefa é realizada por pessoas sem o perfil exigido para a realização dessa etapa, completando, ainda, que algumas obrigações não são entregues, como no caso da FCI (Ficha de Conteúdo de Importação), deixando a empresa exposta e frágil.

5. Considerações Finais

No conteúdo do artigo, junto às empresas estudadas, foi possível constatar o alto número de obrigações acessórias e através delas verificar os custos relacionados à entrega, ou ainda a dificuldade em atender todas as exigências impostas pelo fisco com precisão e qualidade. Foi possível englobar os custos de investimento em ferramentas para entrega, o valor mensal de manutenção, aqui englobados cursos em atualizações, revistas, livros. O aumento no quadro de funcionários, além da mudança no perfil desse tipo de profissional, e a baixa qualidade das informações entregues ao fisco aparecem como resultado de uma estrutura que não acompanha as exigências cobradas atualmente pelo fisco.

São custos altos se somados ao tempo gasto apenas para atender ao número de obrigações acessórias, sendo que, além desse tempo, há também o tempo destinado à apuração e pagamento dos tributos, considerada obrigação principal, ou seja, temos aqui um tempo para apurar e recolher tributos e um tempo ainda maior para a entrega das obrigações acessórias, observando-se que o mesmo tributo é muitas vezes entregue em mais de uma obrigação acessória, em que se pode aqui, a fim de exemplificar, citar o IPI, que além de sua apuração e pagamento, deve compor as seguintes obrigações: DCTF, SPED Fiscal, DIPJ. Os dados são extraídos por meios eletrônicos, configurados para preencher as obrigações, em grande parte das empresas e no caso das empresas entrevistadas. Como cada obrigação tem uma forma de apresentar o valor de determinado tributo, a configuração também passa a ser diferente, podendo, dessa forma, gerar inconsistências, o que, muitas vezes, força a empresa a adquirir mais uma ferramenta para analisar e cruzar as informações antes do envio ao fisco. Isso é somado mais uma vez ao custo de conformidade.

Todo esse custo serve para garantir que o fisco tenha em mãos, em tempo quase real, toda a informação da empresa, ou seja, as empresas têm que arcar com um alto número de obrigações a fim de garantir ao fisco maior controle, sendo que até o momento são elaboradas obrigações sofisticadas e completas, sem, no entanto, descartar as anteriores.

Chama a atenção o fato de que muitos dos artigos pesquisados são anteriores à entrada do SPED e da NF-e, obrigações de grande impacto nas empresas, em razão da dimensão de detalhes que cada uma delas apresenta, e também outras menores, como o SISCOSERV, e ainda assim foi levantado e discutido o problema do número de obrigações às quais o

contribuinte estava obrigado a entregar. Percebemos que da data dos artigos pesquisados para a data desta pesquisa, o número de obrigações só aumentou, tanto em quantidade como também em complexidade, sem haver, no entanto, até a presente data, nenhuma dispensa, dentre as existentes, do Lucro Real do Estado de São Paulo.

Nota-se, então, a importância de novamente levantar o problema, por isso este estudo provavelmente não terminará aqui, e nem foi essa a intenção da autora, mas sim, despertar uma inquietação, para que as empresas possam ao menos tentar redefinir a forma como estão sendo forçadas a cumprir as diversas exigências fiscais, Paraná intenção de garantir ao fisco melhor controle. Essa redefinição precisa ocorrer a fim de diminuir os custos de conformidade, por intermédio de associações às quais as empresas pertencem, ou de grupos de discussão, o que é normal entre empresas do mesmo setor. O importante aqui é a força que as empresas devem ter para que consigam resultados satisfatórios no sentido de diminuir a burocracia atual.

Referências

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. 2001.** Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18042007-145400/>>. Acesso em: 2013-12-13.

APA

_____, ____ **O custo de administração dos tributos federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento. 2005.** Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19012006-091616/>>. Acesso em: 2013-12-13.

CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo, Saraiva, 2010.

EVANS, et al. 2000. **Tax compliance costs: research methodology and empirical evidence from Australia.** *National Tax Journal*, 53(2):229-252, disponível em <[http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/08044A4AEB96D54B85256AFC007F2302/\\$FILE/v53n2229.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/08044A4AEB96D54B85256AFC007F2302/$FILE/v53n2229.pdf)>.

HAIR, Joseph F.Jr; BABIN, Barry; MONEY, Arthur H.; SAMOUEL, Phillip. **Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração.** Bookman, 2005.

HIGUCHI, H., Higuchi F. H., e Higuchi C. H., **Imposto de Renda das Empresas, São Paulo, IR Publicações**, 2011.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**, São Paulo, Saraiva, 2011.

KAZUO, Miyoshi Roberto., e NAKAO, Sílvia Hiroshi. **Revista de Contabilidade e organizações**, vol. 6 n. 14, 2012 p. 46-76.

LANA, Tayane Vieira. **Reforma Tributária Brasileira, 2012**. <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,reforma-tributaria-brasileira,35490.html> acesso em 11 de dezembro de 2013, às 00:57h.

LANNA, Jorge César Moreira. **As Obrigações Tributárias Acessórias À Luz Dos Princípios**

Constitucionais Da Proporcionalidade E Da Razoabilidade, 2010, trabalhos técnicos, divisão jurídico.

MACHADO, H.B. 2005. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo, Malheiros.

MAIA, Glavany Lima; PESSOA, Maria Naiula Monteiro. **ABCustos Associação Brasileira de Custos - Vol. III n° 3 - set/dez 2008**.

MORESI, Eduardo. Metodologia da Pesquisa. http://ftp.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/1370886616.pdf, acesso em 21 de março de 2014, às 10:50h.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual da Contabilidade Tributária**, Rio de Janeiro, Freias Bastos, 2008.

ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. **As Obrigações Acessórias E As Sanções Políticas volume 2 (2009) - ISSN 2175-3687 diálogo e interação**. <http://www.faccrei.edu.br/dialogoeinteracao>, acesso em 10 de dezembro de 2013 as 13:14h.

SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. **Administrative and compliance costs of taxation**. Bath, Reino Unido: Fiscal Publications, 1989.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Custo Do Cumprimento Das Obrigações Tributárias Acessórias No Brasil**, 2012, Biblioteca Digital Câmara dos Deputados.

ZOCKUN, Mauricio. **Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória**, São Paulo, Malheiros Editora Ltda, 2005.

Sites Consultados

<http://www.brasil247.com/pt/247/artigos/117553/Cacofonia-tribut%C3%A1ria.htm>, acessado em 08 de dezembro de 2013, as 14:05h.

<http://www.fiscosoft.com.br/a/5h7b/a-problematca-da-burocratizacao-causada-pelos-custos-de-conformidade-victor-cardoso-pereira-thais-lemos>, acessado em 10 de dezembro de 2013 a 12:54h.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm, acessado em 10 de dezembro de 2013 as 13:50h

<http://pt.slideshare.net/robertodiasduarte/estudo-do-ibpt-quantidade-de-normas-tributarias-no-brasil>, acesso em 05 de dezembro de 2013, às 14:34h

<http://www.spell.org.br/documentos/ver/7629/riscos-de-conformidade-tributaria--um-estudo-de-caso-no-estado-de-sao-paulo> 05 de dezembro de 2013 as 15h

<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19012006-091616/en.php> acesso em 05 de dezembro de 2013 as 13:30h

<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18042007-145400/en.php> acesso em 05 de dezembro de 2013 as 14h

Siglas:

IBPT instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

SPED Sistema Publico de Escrituração Digital

DACON Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais

DCTF Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais

DIRF Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte

DIPJ Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica

NF-e Nota Fiscal Eletrônica