



O Estado da Arte da pesquisa em Custo de Conformidade Tributária no Brasil

DANILO SOARES SILVA

Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes)

REGINA GOMES DOS SANTOS

Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes)

CARLOS RENATO THEÓPHILO

Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes)

Resumo

A elevada quantidade de tributos, obrigações acessórias e as constantes alterações na legislação fazem da administração tributária brasileira uma das mais complexas e onerosas do mundo, tanto para o governo quanto para os contribuintes. Os custos cujo ônus é de responsabilidade do contribuinte são definidos como Custos de Conformidade Tributária, os quais são de difícil identificação por estarem entrelaçados às rotinas fiscais e contábeis das empresas. Este trabalho teve por objetivo levantar e analisar os trabalhos científicos que versaram sobre o tema nos últimos 20 anos. Para atingir o objetivo proposto, adotou-se a estratégia de pesquisa documental. A amostra é composta por 20 trabalhos científicos, sendo 13 artigos de periódicos, cujo estrato com maior número de artigos é o A2; 4 artigos publicados em congressos; e 3 dissertações de mestrado. A região que mais publicou estudos foi a Sudeste e não foram encontrados estudos publicados na região Centro-Oeste. Os resultados da pesquisa demonstram que os controles dos custos de conformidade permitem a elaboração de informações contábeis mais completas, que podem auxiliar na tomada de decisão e na prevenção de multas tributárias. Quanto a mensuração dos custos, não há uma padronização sobre quais gastos devem ser incluídos, nem sobre o método ideal para o cálculo dos custos. Portanto, conclui-se que os custos de conformidade vêm sendo pouco debatido no meio acadêmico e empresarial, e necessitam de aprofundamento, uma vez que se trata de custos presentes em todos os tipos de organizações.

Palavras-chave: Contabilidade tributária. Custos de Conformidade tributária. Bibliometria. Estado da Arte.



1 INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais dispendiosos, complexos e burocráticos do mundo. Segundo um estudo realizado por Olenike, Amaral G. e Amaral L. (2019), publicado no *site* do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), em um *ranking* com os 30 países com as maiores cargas tributárias do globo, o Brasil é o 16º, o que representa 34,25% do Produto Interno Bruto (PIB). E, quando se trata do retorno dos valores arrecadados em benefício do bem-estar da sociedade, o país está na última colocação entre os 30 países estudados.

Contudo, não se trata apenas de efetivamente pagar os tributos apurados. Estima-se que, em 2018, pequenas e médias empresas brasileiras gastaram cerca de R\$ 79 bilhões da economia do país para cumprir com suas exigências legais e utilizaram em média 1.958 horas por ano para realização de tarefas administrativas (Banco Mundial, 2019; FecomercioSP, 2018). Isso, porque as normas tributárias que uma empresa deve seguir, para atuar em conformidade com a lei, correspondem a 5,9 quilômetros se impressas em folhas de papel A4. Tais normas, em 30 anos de vigência da Constituição Federal de 1988, passaram por mais de 390 mil edições em sua matéria legislativa (Olenike *et al.*, 2019).

Assim, o preço que se paga para estar em dia com as normas vigentes vai além do valor apurado pelos tributos. Esse é o resultado constatado pelo estudo feito por Sandford, Godwin e Hardwik (1989), que dividiu os custos dos tributos em: 1º) o valor pago pelos impostos; 2º) as mudanças na economia em função do pagamento dos tributos; e 3º) os custos operacionais tributários empregados para operar o sistema tributário.

O conjunto dos custos operacionais se tornou conhecido a partir da década de 1980 como *Compliance Costs of Taxation*, ou, traduzindo, Custos de Conformidade à Tributação. Esses custos incluem todos os recursos investidos para atender às exigências tributárias, como: cálculo das obrigações principais, elaboração das declarações relativas aos impostos nas três esferas de poder, atendimento à fiscalização, conservação de documentos, além de pesquisas e planejamento tributário, treinamento, contratações e consultorias (Bertolucci & Nascimento, 2002).

Mesmo que os estudos sobre custos de conformidade tributária tenham começado a despertar interesse de pesquisa em anos recentes, durante o século XVIII o economista Adam Smith já havia estabelecido máximas sobre as boas práticas fiscais (entre elas a equidade, certeza, conveniência e economia), salientando o ônus imposto ao contribuinte como resultado de suas obrigações tributárias (Smith, 2007).

Segundo Sandford *et al.* (1989), durante o século XX, houve três grandes fases na busca por identificar e quantificar os custos de conformidade, sendo a fase norte-americana a primeira (entre 1930 e 1960), seguida pela fase europeia (1960-1970) e, por fim, pela fase mundial a partir da década de 1980.

Internacionalmente, as décadas de 1980 e 1990 foram caracterizadas pelo aumento exponencial de estudos, não apenas nos Estados Unidos e na Europa, mas também em países da Australásia e do Sudeste Asiático. Somente durante os anos 2000, houve registros de estudos realizados em outros países ao redor do globo, como Índia, Tanzânia e Brasil (Evans, 2003).

Por meio dos estudos sobre os custos de conformidade tributária nos últimos anos, é possível identificar a evolução das pesquisas sobre o tema e o que ainda pode ser explorado para se ter um entendimento mais amplo e completo. Diferente de outros tipos de pesquisas dentro da área tributária, a literatura brasileira possui poucos estudos a respeito dos custos de conformidade tributária, o que torna oportuno um mapeamento dessas produções para que se tenha maiores conhecimentos sobre o assunto, além de traçar o perfil dessas pesquisas, evidenciando características, autores e instituições/programas pelas quais foram publicadas e auxiliando, entre outras coisas, no direcionamento de novos estudos na área (Araújo, 2016, p. 17).



Desta feita, este estudo tem por intuito responder a seguinte questão de pesquisa: qual o perfil das publicações brasileiras sobre Custos de Conformidade Tributária no período de 2000 a 2019? Consequentemente, o objetivo geral do estudo será identificar o perfil das publicações brasileiras sobre Custos de Conformidade Tributária, no período de 2000 a 2019.

Para alcançar o objetivo geral, objetivos específicos são necessários: Traçar o perfil bibliométrico e metodológico dos trabalhos selecionados; e analisar o conteúdo do desenvolvimento e conclusão dos estudos que compõem a amostra.

Esta proposta de pesquisa é baseada no trabalho realizado por Evans (2003), que investigou o que foi publicado sobre os custos de conformidade para os contribuintes e os custos administrativos publicados entre 1980 e 2002 em todo o mundo.

Justifica-se porque a pesquisa bibliométrica permite um agrupamento dos diversos tipos de metodologias e aplicações de trabalhos sobre determinado tema, o que pode servir de base para novas pesquisas ou aperfeiçoamento de estudos existentes. Possui também o intuito de chamar atenção para um tema relevante que carece de estudos.

Academicamente, este trabalho representa uma ambição, por parte do autor, de preparar um registro abrangente dos estudos de custos de conformidade como parte de um projeto de longo prazo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este tópico tem por objetivo discorrer sobre as principais características do Sistema Tributário vigente, além da conceituação e exposição dos custos de conformidade na tributação.

2.1 Sistema Tributário Nacional

A fim de cumprir com seus objetivos institucionais, garantindo a ordem jurídica, a segurança, a defesa, a saúde pública e a educação, o Estado necessita arrecadar recursos financeiros. Uma das formas de arrecadação se dá por meio da cobrança dos tributos, a principal fonte de rendimento do Estado. Porém, existem regras que disciplinam as formas de arrecadação do governo e seus direcionamentos. O conjunto dessas normas gerais do direito tributário compõe o Sistema Tributário Nacional (STN) (Bazzi, 2016).

O STN é estruturado pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, 1966) e regido pela Constituição Federal (*Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988), que estabelecem as competências tributárias de cada ente estatal, ou seja, a autonomia dos entes federativos para instituir, cobrar e legislar sobre tributos; as limitações ao poder de tributar, que vedam a criação e majoração de tributos, senão por meio de lei; e as repartições das rendas tributárias (Sabbag, 2017).

O conceito de tributo está presente no art. 3º do CTN (Lei nº 5.172, 1966): “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”. Os tributos se subdividem em espécies tributárias distintas, que são: impostos, taxas e contribuições (Alexandre, 2017; Pêgas, 2017; Sabbag, 2017).

Além dos tributos, segundo o Código Tributário Nacional, em seu art. 113º, existem dois tipos de obrigações:

A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem 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 da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Portanto, além do pagamento de tributos ou penalidades pecuniárias oriundos da obrigação principal, cabe ao contribuinte a obrigação acessória de fazer (declarações; informações sobre terceiros), não fazer (importações proibidas; transportar mercadorias desacompanhadas de guias) e aceitar ser fiscalizados (exames de livros e arquivos; apuração de *stocks*) atos que se relacionem ao interesse da fiscalização (Baleiro & Derzi, 2018).

Para Ferrazo (2006, p. 41), a função da obrigação acessória é “municar a administração dos elementos necessários para a apuração do montante tributário ou fiscalização dos valores arrecadados, criando mecanismos para impedir a sonegação e evasão tributária”. Paulsen (2014) equipara a obrigação acessória à normatividade auxiliar que torna possível a realização da principal, uma vez que as obrigações acessórias são os instrumentos utilizados para a aferição da obrigação principal, ou seja, da apuração do tributo devido.

O CTN (Lei nº 5.172, 1966) também define, em seus artigos 115 e 122, o fato gerador e o sujeito passivo das obrigações acessórias:

Art. 115. 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. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Coêlho (2004) salienta que, ao vincular o fato gerador da obrigação acessória a “qualquer situação” que impõe a prática ou abstenção de ato ligado à obrigação principal, o art. 115 do CTN confere ao legislador e à administração irrestrita margem de atuação. Somando-se à complexidade do sistema tributário brasileiro, à sua estrutura burocratizada e às repartições das competências tributárias que muitas vezes não se comunicam entre si, as obrigações acessórias se multiplicaram desordenadamente, gerando custos para os contribuintes e principalmente para as empresas (Ferrazzo, 2006).

O economista Adam Smith (2007), em sua renomada obra “*Wealth of Nations*” de 1776, definiu princípios para uma boa tributação, que, segundo o autor, eram: equidade, certeza, conveniência e economia. Pêgas (2017), ao utilizar-se desses princípios, sintetizou-os em: *justiça* (um sistema tributário justo leva em conta a capacidade contributiva de cada contribuinte); *simplicidade* (a boa tributação deve ser relativamente fácil e barata, tanto para o cálculo e pagamento do tributo pelo contribuinte quanto para fiscalização por parte do governo); e *neutralidade* (não influenciar a evolução natural da economia, a competitividade e as decisões das empresas ou o comportamento dos contribuintes).

O STN é falho em atender esses princípios. Os tributos mais representativos sobre a carga tributária total são os que incidem sobre o consumo, que oneram os contribuintes, independentemente de sua capacidade contributiva (Pêgas, 2017). A cumulatividade de alguns desses tributos, ou seja, a impossibilidade de creditar valores pagos anteriormente, geram um efeito em cascata responsável por mais de 20% da receita tributária brasileira (Varsano, 2002).

Com relação ao segundo princípio de Adam Smith, a simplicidade, a Constituição Federal (1988), ao atribuir competências tributárias tanto à União quanto aos 26 Estados, ao Distrito Federal e aos 5.570 municípios, criou uma grande quantidade de “espécies tributárias distintas, que junto com as numerosas alíquotas e a administração das atividades acessórias” (Lima, 1999, p. 17) tornam o sistema tributário atual caro, tanto para o governo quanto para o contribuinte (Varsano, 2002).

Em função disso, o país está entre os 10 últimos (184ª posição) entre os 190 países selecionados pelo Banco Mundial para analisar a facilidade de se fazer negócios em diferentes



economias no planeta. A posição no *ranking* se justifica em função da complexidade e das inúmeras distorções provocadas pelo regime tributário atual (Banco Mundial, 2019).

No quesito neutralidade, devido à complexidade do sistema tributário brasileiro, Sevegnani (2006, p. 131) percebeu que devido às extensas e confusas legislações que disciplinam os tributos, “produzindo um excesso de formalidades e burocracia desproporcionais. Com isso, há uma elevação de custos de administração e de cumprimento das obrigações tributárias” e a redução da competitividade e o aumento da resistência fiscal:

Ou seja, a complexidade do sistema não se resume à quantidade de tributos, mas também a todas as exigências impostas aos contribuintes para se ajustarem à legislação tributária, que resultam em desvantagem competitiva para as empresas brasileiras que estão inseridas em um cenário econômico caracterizado por sua alta concorrência entre os mercados internos e externos (Sevegnani, 2006; Varsano, 2002).

2.3 Custos de conformidade

Mediante o exposto, percebe-se que a tributação causa impactos sociais e econômicos. O tema é motivo de discussão na mídia e entre pesquisadores justamente pelo peso da arrecadação sobre o PIB nacional, que, no ano 2019, atingiu 35,17%, conforme estudo realizado por Afonso e Castro (2020). Apesar do percentual elevado, ao mensurar o peso da carga tributária, o foco está direcionado apenas ao montante dos tributos e são desconsiderados “os custos com que fisco e contribuintes têm de arcar para que os tributos sejam pagos e para que sejam cumpridas todas as obrigações acessórias da tributação” (Maia, 2007, p. 37).

Sandford *et al.* (1989) se aprofundaram no conceito de custos dos tributos, dividindo-os em três categorias, sendo elas resumidas por Bertolucci (2001, p. 13–14):

- a) Os mais óbvios são os próprios impostos que representam sacrifícios de renda em troca das despesas que o poder público faz com essa arrecadação.
- b) Os custos de distorção, ou seja, as mudanças do comportamento na economia em virtude da existência de tributos, alterando preços de produtos e dos fatores de produção.
- c) Os custos dos recursos empregados para operar o sistema tributário individual e que poderiam ser poupados se os tributos não existissem. Denominam-se custos operacionais tributários.

De acordo com Maia (2007), os custos operacionais tributários são representados pela soma dos custos administrativos e dos custos de conformidade na tributação. Os custos administrativos são compostos pelos recursos do poder público destinados à realização de suas atividades de legislar, arrecadar, controlar e julgar sobre a matéria tributária (2001).

Sandford *et al.* (1989) conceituam os custos de conformidade na tributação como sendo os sacrifícios despendidos para apuração dos tributos e cumprimento das obrigações tributárias com o objetivo de satisfazer os requisitos impostos pelo sistema tributário, ou seja, os gastos que poderiam ser poupados caso os tributos não existissem. O autor ainda divide esses custos em monetários diretos, temporários e psicológicos.

Os custos monetários diretos são representados pelos recursos internos ou externos que são consumidos em relação ao atendimento ao fisco. Esses custos podem ser temporários, se decorrem em função de alteração na legislação, o que resultaria em adaptação nas rotinas de uma entidade, por meio de treinamento de pessoal, atualização de sistemas; ou permanentes, ou seja, os custos que se mantêm após incorporação das novas rotinas à cultura da empresa (Bertolucci, 2001; Lima, 2013; Maia, 2007).

Os custos temporais estão ligados ao tempo gasto pelo pessoal interno na execução e manutenção das atividades tributárias. E os custos psicológicos envolvem o estado de ansiedade dos contribuintes ao cumprir as obrigações tributárias complexas e a frustração no aprendizado em caso de mudanças no texto legislativo (Lima, 2013; Maia, 2007).



2.3 Histórico dos custos de conformidade

Analisando a obra de Smith, Arienti (1987) conclui que, ao estabelecer os princípios de tributação, sendo eles equidade, certeza, conveniência e economia, Smith apresentou um modelo de regras capaz de guiar a elaboração de impostos para uma estrutura tributária ideal, ou seja, aquela em que o Estado consegue arrecadar receita suficiente, interferindo o mínimo no funcionamento da sociedade, e que não implique problemas aos contribuintes.

Após Adam Smith, apenas em 1935 fez-se a primeira tentativa de medir os custos de conformidade, por meio de uma pesquisa postal feita por Robert M. Haig. Esse estudo deu início à fase norte-americana das tentativas de identificar e medir os custos operacionais, o que desencadeou uma onda de estudos pelo país, até os anos 1960, que, depois, se estendeu para a Europa, onde foram relatados trabalhos na Holanda, no Reino Unido, na Irlanda, na França, no Canadá e na Alemanha Oriental, conhecida como fase europeia (Bertolucci, 2001; Evans, 2003; Maia, 2007; Sandford, Godwin & Hardwick, 1989).

No entanto, o tema só começou a ser tratado mundialmente a partir da década de 1980, junto com a expansão da literatura dos custos de conformidade, os governos ao redor do globo passaram a se conscientizar sobre o assunto e alguns países, como Austrália e Reino Unido, financiaram pesquisas (Bertolucci, 2001; Evans, 2003; Sandford *et al.*, 1989).

A realização de congressos, simpósios e seminários também permitiu a junção de dados de diferentes países, além da troca de conhecimento dos pesquisadores, a fim de pacificar os conceitos dos custos de conformidade e aprofundar os estudos sobre o tema. Entre esses eventos, vale a pena citar o congresso *International Fiscal Association (IFA)* de 1988, o simpósio de Oxford de 1994 e o congresso de Sydney de 2000.

Dada a sofisticação dos trabalhos, os temas evoluíram de forma qualitativa, “passando para a avaliação dos custos psíquicos ou a relação entre os Custos de Conformidade e a própria Conformidade tributária” (Bertolucci, 2001, p. 103). Houve alteração ainda nos participantes do congresso, que eram principalmente economistas, passando a ser também composto por contadores, administradores e advogados, ampliando a área de atuação dos estudos.

2.4 Estudos correlatos

Os estudos sobre os custos de conformidade na tributação se intensificaram a partir de 1980, após a realização do congresso da IFA no Rio de Janeiro. Foram várias as tentativas de mensurar os custos dos contribuintes, principalmente nos EUA, no Reino Unido e na Austrália.

No intuito de consolidar os estudos sobre custos administrativos e de conformidade, Evans (2003) analisou mais de 70 pesquisas publicadas em 15 países diferentes no recorte temporal de 1981 a 2002. O autor identificou as diferentes metodologias utilizadas que objetivaram medir os custos operacionais tributários, como pesquisas postais, questionários, estudos de caso e entrevistas. O produto do trabalho de Evans é um compêndio dividido geograficamente, evidenciando os principais achados de suas pesquisas.

Não foram encontrados estudos nacionais que realizaram o levantamento bibliográfico como objetivo principal, porém Lima *et al.* (2016) incluíram, em sua pesquisa, um capítulo dedicado à apresentação do que se tem estudado em outros países sobre os custos de conformidade. Os resultados demonstram um crescimento no interesse de se pesquisar sobre as diferentes vertentes dos custos entre 1993 e 2013. Apesar do maior número de estudos serem norte-americanos, percebem-se produções relevantes publicadas em outros países, como Reino Unido, Alemanha, Canadá, Austrália e Nova Zelândia.

3 METODOLOGIA

Os estudos denominados Estado da Arte buscam mapear e discutir produções acadêmicas sobre determinado tema, com objetivo de evidenciar aspectos destacados em diferentes épocas, lugares e condições, presentes em dissertações, teses e publicações em periódicos e em anais de congressos (Ferreira, 2002).



De acordo com o objetivo proposto, pode-se classificar esta pesquisa como sendo descritiva. A estratégia de pesquisa empregada é a documental. Quanto à análise de dados, se enquadra como quantitativo, no que diz respeito à análise das características bibliométricas e metodológicas por meio da Bibliometria, e qualitativo, ao ser aplicada a Análise de Conteúdo para categorização dos trabalhos científicos, a fim de atingir o objetivo geral da pesquisa.

3.1 Amostra do estudo

Inicialmente, foi definida como população estudos publicados em periódicos científicos dos repositórios *Scientific Electronic Library Online* (SciELO) e *Scientific Periodicals Electronic Library* (Spell). Devido ao baixo número de artigos encontrados, a pesquisa foi estendida para os periódicos listados no *site* da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT) e para teses e dissertações do Catálogo de Teses e Dissertações da plataforma Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) e, por fim, para o navegador de busca Google Acadêmico.

Para encontrar estudos que atendessem ao objetivo da pesquisa, foram realizadas buscas usando os seguintes critérios para pesquisa avançada: a) o campo de pesquisa definido foi o resumo; b) as palavras-chave para a pesquisa foram: “custos de conformidade tributária”, “custos de conformidade” e “*compliance cost of taxation*”, respectivamente; c) não houve limitação quanto ao período, ao tipo de documento e à área, abarcando toda publicação disponível. Por fim, a opção idioma “português” foi selecionada.

Já no navegador de busca Google Acadêmico, foram utilizadas as mesmas palavras-chave, acrescentando “dissertação”, de modo a restringir os arquivos encontrados a trabalhos de mestrado ou doutorado. Também foi acrescentado à busca o limitador *filetype:pdf*, para que fosse possível a coleta dos dados.

Os arquivos encontrados na pesquisa estão demonstrados na Tabela 1.

Tabela 1 – Portifólio dos Trabalhos Científicos

Plataformas de trabalhos Científicos	Encontrados	Excluídos	Selecionados
SPELL	13	6	7
SCIELO	13	10	3
ANPCONT	8	4	4
Catálogo de Teses e Dissertações da CAPES	20	10	10
Google Acadêmico	86	76	10
Amostra Total	140	106	34
Arquivos duplicados			14
Amostra final			20

Fonte: Elaboração própria

Os trabalhos científicos encontrados passaram por um processo de filtragem com base na leitura dos resumos. Foram eliminados os trabalhos que tratavam de custos de qualidade e custos de não conformidade e os voltados para áreas ambientais, que constituíam boa parte do total encontrado. Os 34 estudos restantes passaram por uma leitura mais criteriosa, estendendo a leitura para a parte da análise e apresentação de dados. Com isso, foram identificadas dissertações que se transformaram em artigos, por isso foram desconsideradas, bem como os trabalhos repetidos, restando, assim, uma amostra composta de 20 trabalhos científicos.

3.3 Procedimento de análise de dados

Para a análise dos dados, foram utilizadas duas técnicas: a Bibliometria e a Análise de Conteúdo. A Bibliometria, segundo Pimenta *et al.* (2017, p. 6), tem a “finalidade de avaliar e entender o desempenho das atividades de produção científica acadêmica, utilizando para tanto uma quantidade de dados, referentes ao período pesquisado, para a extração das informações necessárias”, concentrando-se na análise de três segmentos: a produtividade de periódicos, a



produtividade dos autores e a frequência das palavras encontradas. Por meio da Bibliometria, é possível analisar a evolução e os processos que ocorrem na produção científica.

Da Análise Bibliométrica, extraiu-se o perfil dos autores, demonstrando, número de produções e vinculação com instituições acadêmicas, e os dados dos trabalhos científicos referentes à periodicidade, à localização geográfica e à qualificação da Capes. Observaram-se, também, em relação à Análise Metodológica, o objetivo, a estratégia e o procedimento e, por fim, verificou-se a análise de dados dos trabalhos científicos.

A segunda parte destina-se à Análise de Conteúdo. Bardin (1977) indica que a análise pode ser dividida em três partes: i) pré-análise; ii) exploração do material; e iii) tratamento dos resultados, inferência e interpretação. A pré-análise, consiste na organização do material, de modo a sistematizar os documentos através da leitura flutuante, seguida da escolha da amostra. Para esta pesquisa, a pré-análise foi aplicada na leitura dos resumos dos trabalhos científicos, o que permitiu a exclusão de trabalhos que não se enquadravam no objetivo do estudo.

A exploração do material, segundo Bardin (1977, p. 101), “consiste essencialmente de operações de codificação, desconto e enumeração, em função de regras previamente formuladas”, ou seja, o aprofundamento nos estudos filtrados na pré-análise, possibilitando a identificação de categorias das unidades de análise. A categorização “envolve duas etapas: o inventário (isolamento das unidades de análise: palavras, temas, frases etc.) e a classificação das unidades comuns, revelando as categorias” (Martins & Theóphilo, 2018, p. 99).

A categorização aplicada à amostra de 20 trabalhos científicos baseou-se nos temas abordados pelos autores. Sendo eles: 1. Custos de administração; 2. Gerenciamento de riscos; 3. Planejamento tributário; 4. Percepção dos gestores: a. Complexidade do sistema de tributação; b. Custos de conformidade; 5. Cálculo dos custos de conformidade: a. Custos monetários; b. Métodos de mensuração; c. Percentual dos custos.

A última fase da Análise de Conteúdo é a inferência dos resultados, em que os dados são compilados de maneira a serem significativos. Operações estatísticas permitem estabelecer quadros de resultados, diagramas, figuras e modelos, os quais condensam e põem em relevo as informações fornecidas pela análise (Bardin, 1977).

Tanto para a Bibliometria quanto para a Análise de Conteúdo, foi utilizado o *Microsoft Excel®* para mapear os trabalhos científicos e executar a análise quantitativa.

4 ANÁLISE DE DADOS

A análise dos dados será apresentada sob três enfoques: a descrição das características bibliométricas dos estudos levantados; a verificação das características metodológicas; e, por fim, a análise do conteúdo dos desenvolvimentos dos trabalhos e suas conclusões.

Vale salientar que a expressão “trabalhos científicos” será utilizada para englobar os artigos de periódicos, os artigos de eventos e as dissertações. Será especificado, no texto, caso a análise seja apenas de um desses três tipos de pesquisa.

4.1 Análise das características bibliométricas

Conforme antes relatado, a amostra selecionada para análise é composta por 20 trabalhos científicos. Dentre eles, 13 (65%) são artigos científicos publicados em periódicos nacionais; 4 (20%) são artigos publicados em eventos, nesse caso, no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) e no Congresso de Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC); e os 3 últimos são dissertações de mestrado nas áreas de Contabilidade e Direito.

Os anos com maior número de trabalhos publicados foram 2015 e 2017, com respectivamente cinco e três estudos. Não foram encontrados trabalhos nos anos 2000, 2001, 2003, 2004, 2005, 2007, 2011 e 2018. Esse baixo número de publicações corrobora o estudo de Carmo *et al.* (2019), que aponta que, entre os trabalhos voltados para a contabilidade tributária, apenas 7% trataram sobre os custos de conformidade.



Com relação à média anual de estudos por década, nota-se um aumento de 0,4 no período de 2000 a 2009 para 1,6 no período de 2010 a 2019. Considerando o período total, a média de publicações é de um artigo por ano. Também é possível verificar que, mesmo com o aumento do número de estudos na segunda década que compõe o período, a linha de tendência com base na média ponderada indica uma perspectiva de queda em 2019.

Entre os autores, Aldo V. Bertolucci, vinculado à Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária (FEA) da Universidade de São Paulo (USP), é o único com dois artigos publicados. Já como orientadores ou coautores, Diogo T. Nascimento, Maria N. M. Pessoa, Sandra M. Santos e Augusto C. A. Cabral possuem dois artigos publicados.

A FEA/USP é a instituição com maior número de trabalhos publicados, sendo três artigos de periódicos. A Universidade Federal do Ceará (UFC) produziu dois estudos: um artigo de periódico e um trabalho em congresso. A Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos) também possui dois estudos, sendo um artigo de periódico e uma dissertação de mestrado.

Ainda sobre a origem dos trabalhos que compõem a amostra, vale citar o baixo número de vínculos de autores de diferentes instituições. O polo de colaboração científica encontrado é composto pela Universidade de Brasília (UnB), a Universidade Federal da Paraíba (UFPB), a Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) e a Universidade Federal do Ceará (UFC). Os autores, em sua maioria, não apresentam regularidade de publicação, portanto, não é visível a troca de experiência entre eles, o que torna os trabalhos “isolados”, não sendo possível identificar uma interdependência entre os pesquisadores.

Referente à localização geográfica dos estudos, 45% foram publicados na região sudeste, 30% na região Sul, 20% na região Nordeste e nenhum trabalho na região Centro-Oeste. A região com mais estudos publicados é a Sudeste, com destaque para o estado de São Paulo, com 7 dos 10 trabalhos da região.

Quanto à qualificação dos 13 artigos de periódicos científicos, pelos critérios estabelecidos pela plataforma Sucupira, quadriênio 2013-2016, os estudos que compõem a amostra variam entre o estrato A1 a C, nas áreas de Direito, Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo. A Tabela 2 demonstra essa distribuição e especifica o periódico e o ano de publicação.

Tabela 2 – Frequência Qualis/Capes

Qualis	Nome do Periódico	Ano										Frequência		
		2002	2006	2008	2010	2012	2014	2015	2016	2017	2019	Total	(%)	
A2	Revista Contabilidade Finanças	1	1										3	23%
	Revista de Contabilidade e Organizações					1								
B1	Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação								1				1	8%
B2	Revista de Gestão e Projetos				1								2	15%
	Revista Ciências Administrativas							1						
B3	Revista Pensamento & Realidade							1					2	15%
	Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace										1			
B4	ABCustos			1									2	15%
	Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI									1				
B5	Registro Contábil							1					1	8%



C	Direito Tributário em Questão										1	1	8%	
-	Não Identificado											1	8%	
Total											1	1	13	100%

Fonte: Elaboração própria.

Observa-se que o estrato com o maior número de artigos analisados é o A2, com 3 artigos. Outro fato perceptível é que, desconsiderando o artigo cujo Qualis não foi identificado, metade da amostra possui Qualis/Capes superior a B2, ou seja, estão entre as três classificações mais elevadas.

Percebe-se que, apesar da quantidade relativamente pequena de estudos sobre custos de conformidade, os artigos encontrados possuem qualidade suficiente para estarem entre periódicos de estratos mais altos, vez que não há periódicos nacionais no estrato A1 na área de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo. Os demais periódicos, mesmo com qualificação menor, tiveram a mesma quantidade de publicações, o que invalida a ideia de que, se a exigência para publicação é menor, ter-se-iam mais artigos publicados.

4.2 Análise das características metodológicas

Quanto aos aspectos metodológicos, Gil (2002) entende que, apesar das especificidades de cada pesquisa, os procedimentos para realização do trabalho devem apresentar informações relativas ao tipo de pesquisa, à população ou amostra, à coleta e à análise de dados. Para a análise, foram utilizadas as classificações feitas pelos autores, logo, haverá estudos que foram incluídos em duas categorias de pesquisa ou outros que foram incluídos em uma classificação, porém, devido às técnicas e abordagens utilizadas, se encaixariam melhor em outra.

A primeira classificação definida por Gil (2002) tem como base os objetivos gerais, e as pesquisas se subdividem em: exploratória, descritiva e explicativa. As classificações definidas pelos autores dos estudos analisados foram: 40% exploratórios e descritivos, 5% exploratórios, 45% descritivos e 2% não apresentaram essa classificação.

A pesquisa explicativa é mais comumente aplicada à área das Ciências Naturais, com o objetivo de atribuir uma razão de causa-efeito a determinado fenômeno (GIL, 2002). Dentre as demais classificações, a amostra apresenta um nível de equilíbrio entre exploratória e descritiva.

As pesquisas exploratórias visam maior familiaridade com o problema, com intuito de levantar hipóteses. Sua aplicação pode demonstrar que a área de pesquisa se encontra na fase de formação da base conceitual para futuras teorias e, também, a descontinuidade nas linhas de pesquisa dos autores (Hoppen, 1998). Após a leitura das pesquisas, percebe-se que a classificação de exploratória foi atribuída a alguns estudos mais pela escassez de estudos voltados para o tema do que pelo objetivo final do trabalho.

Dessa maneira, segundo os parâmetros estabelecidos por Gil (2002) para classificação quanto aos objetivos, os estudos podem ser reclassificados, baseado nos objetivos neles enunciados, incluindo os não identificados, como sendo 60% descritivos e 40% exploratórios. Mesmo reclassificados, o percentual de trabalhos exploratórios se mantém expressivo, o que evidencia o nível embrionário das pesquisas nacionais sobre custos de conformidade.

Ainda dentro da classificação quanto aos objetivos, Gil (2002) ressalta também a importância de se esclarecer os procedimentos técnicos aplicados (pesquisa experimental, levantamento, estudo de caso e pesquisa bibliográfica) e as informações a respeito do universo a ser estudado, ou seja, população e amostra.

O Estudo de Caso foi a escolha de 55% dos autores, o que explica o elevado percentual de pesquisas exploratórias. As empresas em que foram desenvolvidos os Estudos de Caso são 64% prestadoras de serviços, evidenciados nos trabalhos de Maia *et al.* (2008); Cavalcante Filho (2009); Cianfanelli, Pêssoa e Muritiba (2010); Ferreira e Diehl (2013); Lima, Rocha e Mengual (2015); Rosa *et al.* (2015); e Silva *et al.* (2015). Os estudos no setor industrial representam 27%, como descritos nas pesquisas feitas por Almeida e Côrrea (2017); Miyoshi e



Nakao (2012); e Zittei *et al.* (2015). E, por fim, Souza, Balbino e Miranda (2013) analisaram o setor comercial, correspondente a 9% dos Estudos de Caso. Os ramos de atividades variam, havendo apenas dois estudos que abordaram um ramo semelhante: o de indústria calçadista.

Quanto aos trabalhos que utilizaram o levantamento, uma característica comum, que não invalida os resultados encontrados, é a relação entre a população e a amostra utilizada. Os estudos com objetivo de quantificar os custos, como o de Bertolucci e Nascimento (2002, 2006); Silva Filho, Rufino e Leite Filho (2013); Alles (2017) e Cardoso *et al.* (2019), têm percentual proporção de amostra em relação à população variando de 1% a 33%. É compreensível que, devido a diferentes fatores, como tempo e custo, ou mesmo à dificuldade de acesso aos dados, sejam utilizadas amostras menores, porém, sob a perspectiva estatística, os resultados encontrados podem não representar os que seriam obtidos caso fosse possível pesquisar uma amostra representativa da população (Gil, 2002; Martins & Theóphilo, 2018).

Os três estudos que se valeram unicamente de Pesquisas Bibliográficas foram realizados dentro da área do Direito (Campos, 2017; Porto, 2019) ou tratam exclusivamente dos custos de administração tributária (Bertolucci & Nascimento, 2006).

A terceira classificação se refere às técnicas utilizadas para coleta de dados. Como apontado pelos autores foram utilizados nos estudos: 15,15% questionário, 39,39% pesquisa documental, 12,12% observação e 33,33% entrevista.

Um dado que chama atenção, mesmo com o percentual de 12,12%, se refere à utilização da técnica de observação. De acordo com as classificações feitas pelos autores mais da metade dos trabalhos estudaram um caso, uma estratégia de pesquisa que possibilita a investigação de fenômenos dentro de seu contexto real e uma imersão na realidade social que não é possível por meio da avaliação quantitativa (Martins & Theóphilo, 2018). Porém, apenas em 4 estudos foi feita a observação dos processos, podendo ter a percepção de dados e evidências que poderiam passar despercebidos caso coletados por meio de entrevistas ou questionários.

O maior percentual é de Pesquisa Documental, com 39,39%. Esse dado suscita dúvida em relação à classificação como Estudo de Caso feita pelos autores. Conforme conceito de Martins e Theóphilo (2018), esse tipo de estudo tem por característica a investigação empírica, dentro de um contexto real. Sendo assim, as pesquisas feitas por Silva *et al.* (2015) e Souza *et al.* (2013), que utilizaram apenas a Pesquisa Documental ou a combinaram com a aplicação de questionários, não deveriam ser enquadradas como Estudo de Caso.

A última classificação proposta por Gil (2002) se relaciona ao tipo de análise aplicada aos dados coletados. De acordo com as classificações feitas pelos autores: 20% utilizaram análise quantitativa, 40% qualitativa e 40% qualitativa e quantitativa.

Apesar da temática custos de conformidade remeter instintivamente a uma abordagem quantitativa, nota-se a predominância da análise qualitativa, o que se mostra coerente com a estratégia de Estudo de Caso, presente na maior parte dos estudos.

Os 12 trabalhos científicos que utilizaram totalmente ou parcialmente o tratamento quantitativo demonstram que, mesmo após 40 anos do início da fase mundial dos estudos sobre os custos de conformidade, ainda não há uma forma padronizada para o seu cálculo (Bertolucci, 2005; Evans, 2003).

4.3 Análise de Conteúdo

A terceira e última parte do exame destina-se à Análise de Conteúdo do desenvolvimento e da conclusão dos estudos que compõem a amostra. Primeiramente os trabalhos científicos foram divididos de acordo com a temática principal.

4.3.1 Custos de administração

Os estudos que compõem essa categoria são os realizados por Bertolucci e Nascimento (2006), com o objetivo levantar os custos de administração de tributos no Brasil, e por Lima *et*



al. (2016), cujo objetivo era identificar a relação entre o grau de investimento público em Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e a redução nos custos de conformidade.

Os autores descrevem em seus estudos as dificuldades de se conseguir os dados necessários para o levantamento dos custos administrativos. No caso de Bertolucci e Nascimento (2006), os autores pretendiam utilizar os Relatórios da Administração Tributária de 2003 das três esferas de poder. No entanto, foram relatados empecilhos encontrados: “a pesquisa teve início em setembro de 2002 e os contatos com os vários representantes do Poder Público se repetiram até junho de 2005 [...] Em uma ocasião, a informação existia, mas havia ordens superiores para não a disponibilizar, mesmo para uma pesquisa científica” (Bertolucci & Nascimento, 2006, p. 43).

Lima *et al.* (2016, p. 115), seis anos depois, também relataram obstáculos encontrados em sua pesquisa. Quanto aos recursos aplicados ao SPED, os autores afirmam: “Esses gastos não estão claros para a sociedade em nenhum dos relatórios contábeis públicos. A análise dos dados disponíveis [...] gerou um resultado, ainda que útil, pouco representativo e muito menos confiável”.

O espaço temporal chama atenção devido à diferença de quase seis meses entre a solicitação dos dados e a resposta por parte do Serpro, o que totaliza um ano de espera por dados, considerando as duas consultas feitas pelos autores.

A falta de padronização e a inexistência de controles adequados para a Administração Tributária se tornam evidentes pela dificuldade de se identificar os custos. Porém, essa não é uma realidade apenas no Brasil: “É estranho constatar que exatamente onde há mais recursos disponíveis – nas Administrações Tributárias do mundo inteiro – não se definiu uma forma padronizada de mensurar esses custos” (Bertolucci & Nascimento, 2006, p. 45).

Como citado anteriormente, é uma prática comum transferir o ônus da Administração para o contribuinte, como evidenciado na Tabela 3.

Tabela 3 – Transferência dos custos de administração para o contribuinte

Natureza	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013*	Total
Curto de administração	9.5400 %	8.3900 %	8.2400 %	7.1400 %	5.9300 %	5.0500 %	5.0500 %	49.8800%
Custos de Conformidade	0.0021 %	0.0211 %	0.0213 %	0.0220 %	0.0234 %	0.0484 %	0.0484 %	0.1805%
Grau de Transferência	0.0220 %	0.2515 %	0.2585 %	0.3081 %	0.3946 %	0.7549 %	0.9584 %	0.3619%

* os gastos foram classificados por período utilizando distribuição normal estatística.”

Fonte: Extraído de Lima *et al.* (2016, p. 13).

O comparativo feito por Lima *et al.* (2016) evidencia graficamente esse grau de transferência. Após a implantação do SPED em 2007, houve uma diminuição percentual significativa dos custos de administração e o inverso ocorre com os custos de conformidade. Esses aumentos dos custos do contribuinte para adaptação às alterações da legislação são chamados de custos transitórios.

4.3.2 Gerenciamento de riscos

Os dois estudos dessa categoria tiveram como “inspirações” situações tributárias anteriores que geraram ônus tributário para as empresas. A única similaridade está na pesquisa aplicada a elas, já que uma trata dos riscos relacionados ao ICMS, e a outra em que o objeto de análise era a bitributação do ISS devido à prestação de serviço em diferentes municípios (Cianfanelli, Pessoa & Muritiba, 2010).

O gerenciamento de riscos legais ou tributários tem por finalidade a aplicação de “ações implementadas e melhoradas de forma contínua, visando a redução de prejuízos e o incremento dos benefícios na realização dos objetivos e metas estratégicas” (Miyoshi & Nakao, 2012, p.



31), que, no contexto dos custos de conformidade, pode ser considerado como um custo voluntário, de acordo a classificação de Das-Gupta (2006).

O objetivo da pesquisa de Cianfanelli *et al.* (2010) foi demonstrar a possibilidade de evitar que a empresa tivesse sido bitributada pelo ISS caso tivesse feito o gerenciamento dos riscos inerentes. Além dos gastos com honorários advocatícios, contratados para auxiliar na decisão de a quem o tributo deveria ser pago, os autores ainda mencionam:

A bitributação e os custos de conformidade [...] provocaram um impacto sobre seu custo direto e sobre seu lucro, também gerou um custo em termos de tempo e um custo psicológico que afetaram significativamente o sucesso do projeto e que poderiam tê-lo tornado inviável. (Cianfanelli *et al.*, 2010, p. 96).

Já o estudo de Miyoshi e Nakao (2012) visava à identificação dos fatores que afetam os riscos de conformidade tributária em uma empresa que havia implantado o processo de gerenciamento de riscos tributários devido à identificação de irregularidades por uma auditoria fiscal, que gerou uma multa tributária com impacto relevante para o resultado. O gerenciamento possui nível detalhado de informações sobre os processos desenvolvidos para cumprimento das obrigações acessórias, que elevam os custos de conformidade proporcionalmente à introdução de atividades de controle ou resposta ao risco. Porém essa elevação pode ser compensada com a redução da empresa à exposição dos riscos e atuações fiscais.

A preocupação externada pela administração da empresa em relação à possibilidade de ser autuada pelo fisco novamente faz indicação quanto aos custos psicológicos envolvidos no processo de elaboração das obrigações acessórias.

4.3.3 Planejamento tributário

Essa categoria possui uma grande importância sobre a utilização prática dos custos de conformidade no auxílio à tomada de decisões. Os custos de conformidade foram incluídos em duas situações que podem influenciar diretamente em seu resultado: a abertura de uma nova filial e a escolha do regime tributário.

Souza *et al.* (2013) demonstram que a isenção do ICMS das filiais dos Estados do Ceará e do Rio Grande do Norte não eliminou os custos de conformidade das filiais. Ao contrário, levando em conta a baixa representatividade percentual dos impostos municipais, os custos de conformidade são maiores que os valores pagos a título de obrigações diretas.

Por outro lado, Almeida e Côrrea (2017) investigaram o impacto dos custos de conformidade sobre os três tipos de regimes tributários e concluíram que, para a empresa em questão, o Simples Nacional seria o regime mais benéfico em relação aos custos, porém, não representaria o maior resultado. O regime mais lucrativo, tanto em termos de resultado quanto dos custos do contribuinte, é o Lucro Presumido. O Lucro Real se mostrou o mais dispendioso nos dois aspectos. O Simples Nacional se mostrou o regime tributário menos custoso, e representa um grande avanço para a diminuição dos custos de conformidade das pequenas empresas, uma vez que os tributos previstos na Constituição Federal de 1988 são recolhidos em apenas uma guia. Entretanto, quando ocorrem alterações na legislação, como evidenciado no estudo de Lima *et al.* (2016), o Simples Nacional é o que mais assimila esses custos.

4.3.4 Percepção dos gestores

A quarta categoria, “Percepção dos gestores”, agrupa os estudos que investigaram o entendimento da administração das empresas em relação ao tema. Dos trabalhos científicos, 25% verificaram o posicionamento dos gestores acerca dos custos de conformidade, sendo esse o objetivo principal do estudo ou analisado de forma secundária.

Foram encontrados pontos em comuns entre os estudos, com relação à complexidade do sistema tributário e aos custos de conformidade, que podem ser visualizados na Figura 1.

Subcategoria	Trabalhos científicos	Citação
Sobre a Complexidade do Sistema Tributária	Maia <i>et al.</i> (2008, p. 66)	“A complexidade da legislação tributária foi considerada o principal fator gerador de custos de conformidade, [...] a dificuldade de interpretação das normas é fonte de custos.”
	Silva <i>et al.</i> (2015, p. 8)	Complexidade da legislação tributária/dificuldade de interpretação das normas (19% das indicações).
	Zittei <i>et al.</i> (2015, p. 395)	“Entende-se que os Custos de Conformidade à Tributação podem ser gerados em decorrência da instabilidade da legislação tributária.”
	Alles (2017, p. 60)	“A falta de informações e a complexidade das transações impactam o cumprimento de todas as obrigações principais e acessórias, fazendo com que muitas empresas tenham que contratar assessoria especializada (...).”
Sobre os Custos de Conformidade	Maia <i>et al.</i> (2008, p. 75)	“Os pesquisados reconhecem a importância do assunto e entendem que essa matéria deva figurar na agenda política do País, visando o aperfeiçoamento da legislação tributária brasileira e minimização do ônus imposto ao contribuinte.”
	Lima <i>et al.</i> (2015)	“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.”
	Silva <i>et al.</i> (2015, p. 12)	“Constatou-se que, para 86,6% dos pesquisados, tempo e esforços empregados em atividades como preenchimento de declarações, retenção de tributos, manutenção de arquivos consomem recursos da empresa gerando pouco ou nenhum benefício para os negócios.”
	Zittei <i>et al.</i> (2015, p. 405)	“Dessa forma, os resultados demonstram que ocultar ou não se considerar os CCT tratados e referenciados nesse estudo pode subavaliar a proposição de custos e, conseqüentemente, impactar no desempenho econômico da organização.”
	Alles (2017)	As entrevistas feitas relatam que os custos de conformidade afetam a competitividade com as outras empresas.

Figura 1 – Percepção dos gestores II

Fonte: Elaboração própria.

Há uma concordância entre os quatro estudos que compõem a primeira subcategoria de que a complexidade do sistema tributário é um fator predominante para o aumento dos custos de conformidade, e são citadas as dificuldades na interpretação do texto normativo e as alterações nas normas tributárias como agravantes dessa complexidade. Outro ponto que evidencia a complexidade é a diferenciação das legislações estaduais, como apontado por 91% dos respondentes da pesquisa de Silva *et al.* (2015). Esse estudo contém a representação concreta dessa afirmação, uma vez que foram aplicados os questionários a gestores corporativos da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos nos níveis nacional e estadual.

A Percepção dos gestores sobre os custos de conformidade, também possui consenso entre os estudos com relação à dificuldade de identificar e quantificar esses custos, devido à falta de controles internos. Maia *et al.* (2008, p. 70) relatam que “Todos os respondentes estão de acordo que se faz necessária uma maior atenção aos custos de conformidade à tributação nas políticas tributárias adotadas no Brasil” para que se possa evitar a simples transferência dos custos de conformidade da Administração para o contribuinte.

Zittei *et al.* (2015) alerta sobre o perigo de se desconsiderar os custos de conformidade e como esses custos podem impactar o resultado da empresa. Pode-se traçar um paralelo entre essa conclusão e o trabalho realizado por Almeida e Côrrea (2017), que fizeram um planejamento tributário sobre qual seria o regime tributário que maximizaria o resultado da empresa levando em consideração os custos de conformidade de cada tipo.

Além do resultado, os entrevistados por Alles (2017, p. 139-141) enfatizam a “influência na competitividade com outras empresas”, e o autor completa: “Atribui que a concorrência é

desleal, porque as empresas grandes dominam o mercado, o que faz com que as menores fechem”.

4.3.5 Cálculo dos custos de conformidade

A última categoria dos temas abordados, que incluem 45% dos estudos, diz respeito aos que se propuseram a calcular os custos de conformidade. Citando Bertolucci e Nascimento (2001, p. 19), “O levantamento dos Custos de Conformidade passa por dois tipos de problemas, o conceitual – quais são os itens que o compõem – e o prático – como apurá-los”.

Baseado nessa afirmativa, buscou-se verificar, primeiramente, quais foram os gastos incluídos, chamados de custos monetários, e, posteriormente, a metodologia utilizada por esses autores ao mensurar os custos de conformidade. A Figura 2 apresenta os gastos incluídos no cálculo dos custos de conformidade.

Autores	Gastos incluídos no cálculo dos custos de conformidade tributária
Bertolucci e Nascimento (2002)	Conselho de administração; conselho fiscal; diretoria; controladoria; jurídico; informática; arquivo; impostos diretos; custos; recursos humanos; preços de transferências; impostos de importação; tesouraria; auditoria interna; registros; auditores e consultores fiscais; advogados externos; arquivos terceirizados; despachantes aduaneiros; e informática.
Cavalcante Filho (2009)	Departamento fiscal; departamento jurídico; diretoria; contabilidade; recursos humanos; controladoria; conselho de administração; informática; conselho fiscal; arquivo; despachantes aduaneiros; auditores e consultores fiscais; advogados externos; escritório contábil; e informática;
Ferreira e Diehl (2012)	Auditoria externa; Correios; custo de infraestrutura; custo de depreciação; escritório contratado; internet; jornais e revistas; mão de obra; material de consumo; material de escritório; material de informática; serviços de reprografia; e telefone e transporte.
Souza <i>et al.</i> (2013)	Folha de pagamento; <i>software</i> ; contabilidade; advogados; alugueis; energia; telefone; e despesas administrativa.
Rosa <i>et al.</i> (2015)	Mão de obra auxiliar, pró-labore, energia elétrica, telefone e internet, condomínio, mensalidade do sistema contábil, aluguel do imóvel e outras despesas com serviços de terceiros, que envolvem gastos com a manutenção das instalações e serviços de consultoria.
Zittei <i>et al.</i> (2015)	Horas trabalhadas; contratação de assessorias e consultorias terceirizadas; treinamentos;
Lima <i>et al.</i> (2016)	Contratação e treinamento de pessoal; <i>softwares</i> e suas manutenções; e consultorias terceirizadas.
Almeida e Côrrea (2017)	Honorários contábeis; consultorias; assessorias; e <i>softwares</i> .
Cardoso <i>et al.</i> (2019)	Recursos humanos; treinamento de funcionários; ferramentas de validação; e consultoria.

Figura 2 – Custos monetários

Fonte: Elaboração própria.

Os custos descritos estão relacionados aos recursos internos e externos necessários à realização das atividades tributárias, dividem-se em: custos permanentes (como gastos com pessoal e sistemas de informática) e custos temporários (como treinamento de pessoal e cursos de atualização tributária). Esses custos temporários se tornam constantes nas empresas pelo fato da legislação brasileira sofrer alterações frequentes. A entrevista feita por Lima *et al.* (2015, p. 9) apresenta a opinião de uma diretora de impostos sobre a volatilidade da legislação brasileira:

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, porquê 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.

Quando essas alterações são “pequenas”, como a alteração de uma alíquota ou base de cálculo, podem resultar apenas em adaptações nas rotinas de trabalho, mas, como citado pela diretora, existe uma insegurança com relação ao entendimento correto da legislação.



Por outro lado, quando essas alterações são maiores, como a aprovação do SPED e mais recentemente o e-Social (sistema informatizado da Administração Pública), toda estrutura de atividade tributária é modificada, sendo necessária a contratação de cursos, consultorias e treinamentos, além de atualizações de *softwares* e outros sistemas (que possivelmente se tornarão custos permanentes) para atender às novas exigências fiscais. Portanto, esses custos temporários representam um grande percentual dos custos de conformidade totais.

Nos trabalhos científicos, foram observados os departamentos em que se encontra a maior concentração dos custos de conformidade, sendo eles: Contabilidade (interna ou externa), Recursos Humanos, Controladoria e Financeiro. O nível de organização das empresas influenciou diretamente a identificação dos custos. As grandes empresas possuem departamentos para a realização de atividades específicas que tornam possível uma distinção entre o tempo despendido para apuração dos tributos e as demais atividades, enquanto, nas pequenas empresas, um mesmo departamento possui diferentes atribuições.

Não apenas com a identificação das atividades, mas também se tem dificuldade de fazer o rateio das despesas, como, por exemplo, energia, telefone, alugueis etc. Os estudos de Souza *et al.* (2013), Rosa *et al.* (2015) e Cardoso *et al.* (2019) evidenciam isso, uma vez que, para o cálculo dos custos, foram considerados esses gastos em sua totalidade, ou pelo menos não foi citado nos trabalhos se houve rateio. Os resultados podem apresentar distorções relevantes, pois fica claro, pela atividade desenvolvida nas empresas, objeto de estudo desses autores, que tais gastos não se destinavam exclusivamente às atividades tributárias.

Bertolucci e Nascimento (2002) também enfatizam o problema prático sobre como apurar esses gastos. O método mais utilizado nesse estudo foi baseado em Bertolucci (2001), estimando-se o percentual do tempo de cada um dos departamentos da organização e multiplicando esse percentual pelo custo total do respectivo departamento. Foram utilizados questionários e entrevistas. Esse método está à mercê da subjetividade dos entrevistados e, em alguns casos, como o de Zittei *et al.* (2015) e Cardoso *et al.* (2019), não é possível quantificar os custos em um valor específico, apenas estimar o gasto entre uma faixa de valores.

O método de identificação dos custos pelos relatórios contábeis foi utilizado pelos autores que coletaram os dados através de Pesquisa Documental. Souza *et al.* (2013) e Almeida e Corrêa (2017) se valeram de livros fiscais, folhas de pagamento, balancetes, demonstração do resultado do exercício e balanços patrimoniais. Os próprios autores citam que “a identificação dos custos de conformidade deu-se através das informações não formatadas para esse fim, os custos serem contabilizados junto com outras despesas o que dificulta a sua identificação” (Souza *et al.*, 2013, p. 13). Apenas pela análise documental também não foi possível identificar os custos não monetários, como o custo psicológico de se alterar um regime tributário no caso de Almeida e Côrrea (2017).

O método de custeio aplicado por Ferreira e Diehl (2012) consiste na identificação das atividades relacionadas à apuração e ao recolhimento de tributos, além da elaboração das obrigações acessórias, por meio do Custeio ABC, seguidos da mensuração dessas atividades e da compilação da mensuração dos custos de conformidade tributária. Os custos são direcionados aos tributos e por fim é apurado o custo de conformidade por tributo.

Esse é o método mais completo entre os três, que necessita da imersão do autor na realidade da empresa para verificar as atividades realizadas e as pessoas chave capazes de fornecer as informações que não podem ser encontradas em relatórios contábeis ou apenas pela observação dos procedimentos usuais da organização.

Os resultados encontrados pelos autores desses estudos permitem traçar uma relação entre os percentuais dos custos de conformidade que Bertolucci atribuiu para as empresas. Muitos fatores, como tipo de atividade, regime tributário ou benefícios fiscais, podem interferir



na análise que se segue. Porém, para que os dados fossem comparáveis, foi utilizado apenas o faturamento bruto das empresas como parâmetro. Os dados podem ser vistos na Tabela 4.

Tabela 4 – Comparativo dos percentuais de custos de conformidade

Receita Bruta (milhões de reais)	% dos Custos de acordo com Bertolucci (2002)	Resultados dos Trabalhos	
		Autor	%
Até 100	1,66	Souza <i>et al.</i> (2013)	2,94
		Zittei <i>et al.</i> (2015)	0,83
De 100 a 1.000	0,68	Cavalcante Filho (2009)	1,20
		Ferreira e Diehl (2012)	1,97
De 1.000 a 5.000	0,48	-	-
De 5.000 a 15.000	0,14	-	-

Fonte: Elaboração própria.

Os trabalhos de Souza *et al.* (2013), Rosa *et al.* (2015) e Lima *et al.* (2016) foram excluídos devido às pesquisas apurarem uma média das amostras estudadas, não havendo a segregação por faturamento. Já o estudo de Almeida e Côrrea (2017) não informou os custos de conformidade do regime tributário escolhido, apenas a variação dos gastos em relação aos outros regimes.

O comparativo expõe as variações causadas pelas diferentes técnicas de mensuração, além dos diferentes custos incluídos nos cálculos. O exemplo mais notável é o de Cavalcante Filho (2009), que utilizou a mesma técnica de estimativa que Bertolucci (2001), contudo, o resultado apresenta uma diferença de 0,52 pontos percentuais. Com exceção do estudo de Zittei *et al.* (2015), os resultados obtidos pelas demais pesquisas corroboram a prerrogativa dos custos de conformidade afetarem mais as pequenas empresas, ou seja, os custos são regressivos.

4.3.6 Custos psicológicos

Nesta categoria “extra”, serão tratados os custos psicológicos, ou seja, o *stress* causado ao contribuinte para estar em dia com as exigências tributárias e também pela possibilidade ser intimado e fiscalizado. São custos que, pelo próprio conceito, são de difícil mensuração, mas que obviamente estão presentes no cotidiano das empresas.

Alguns autores, como Cianfanelli *et al.* (2010) e Lima *et al.* (2015), trataram desse assunto e ressaltam que a interpretação das normas e as adaptações das rotinas tributárias para recepcionar as alterações da legislação são o fator principal para majoração dos custos psicológicos. Outro ponto de destaque é a ansiedade observada em elaborar e conferir a apuração de tributos, já que, caso ocorra a identificação de erros no cálculo, a empresa pode ser multada ou, em casos mais complexos, passar por uma fiscalização.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou analisar o Estado da Arte de custos de conformidade tributária no Brasil, conforme os trabalhos científicos publicados entre 2000 e 2019. Os objetivos específicos envolveram o levantamento e a caracterização bibliométrica/metodológica da amostra e a análise dos resultados descritos pelos autores.

No levantamento dos trabalhos científicos que atendiam aos critérios definidos para a composição da amostra, foram encontrados 20 estudos realizados ao longo dos últimos 20 anos. A média de publicações sobre o tema no período selecionado é de 1 artigo por ano, sendo 80% das publicações feitas após o ano de 2010. Não se nota uma tendência de crescimento no número de artigos publicados para períodos futuros.

As localizações geográficas das publicações demonstram predominância das regiões Sudeste e Sul. Como os Estados e os Municípios possuem autonomia para legislar sobre tributos em sua esfera de poder, e sobre as obrigações acessórias, podem ocorrer variações nas rotinas e procedimentos relacionados à matéria tributária. Portanto, a realização de trabalhos em todos as regiões brasileiras se mostra relevante para a identificação das discrepâncias entre elas.



A amostra é composta, em 65%, por artigos publicados em periódicos científicos. O estrato com maior número de artigos analisados é o A2. O único periódico que possui duas publicações sobre o tema é a Revista Contabilidade e Finanças, classificada no estrato A2.

As características metodológicas reafirmam o estágio embrionário das pesquisas sobre os custos de conformidade tributária. Cerca de 40% dos estudos são classificados como exploratórios e utilizaram a estratégia de pesquisa Estudo de Caso, o que demonstra que a área de pesquisa se encontra na fase de formação da base conceitual para futuras teorias. A descontinuidade dos estudos dos autores nas linhas de pesquisa também contribui para que o aprofundamento sobre custos de conformidade esteja em seu estágio inicial.

A organização dos artigos por meio da classificação temática demonstrou que o aprofundamento do tema possui várias aplicações na parte gerencial das empresas. No que se refere à temática ‘Custos de Administração’ fica clara a transferência do ônus tributário do Estado para o contribuinte. As pequenas empresas recebem esses custos com percentuais mais elevados, o que indica a regressividade dos custos de conformidade.

As categorias ‘Planejamento tributário’ e ‘Gerenciamento de riscos’ demonstram a aplicação prática dos estudos sobre os custos de conformidade no processo de tomada de decisão. Fica evidente que, mesmo que esses custos aumentem devido ao nível de organização necessária para a mensuração dos custos, existe o benefício de se ter uma informação mais completa sobre as implicações das futuras decisões feitas pelas empresas, além de ajudar a prevenir a materialização de multas tributárias pela revisão dos trabalhos realizados.

Quanto à ‘Percepção dos Gestores’ sobre os custos de conformidade é superficial, porém, eles concordam que há reflexos nas rotinas tributárias e no resultado da empresa. Os gestores também afirmam que o assunto deveria ser considerado pelo Estado ao propor novas alterações na legislação, para evitar a complexidade do seu entendimento. Essa complexidade do sistema tributário é considerada como sendo um fator gerador dos custos de conformidade.

Constatou-se, também, no que se refere à temática ‘Cálculo dos custos de conformidade’ que não existe uma padronização, nem quanto aos gastos que devem ser incluídos no cálculo, nem quanto à metodologia empregada. Assim, os resultados encontrados possuem variações significativas, o que ressalta a necessidade de realização de mais trabalhos desse tipo para identificar uma metodologia que possa ser aplicada em diferentes tipos de organizações.

Os custos de conformidade possuem uma vasta riqueza de conteúdo a ser explorado, como demonstrado neste estudo. Porém, poucos são os autores que se propuseram a investigar o tema. Portanto, ao mapear o que os autores nacionais publicaram a esse respeito, este estudo contribui academicamente com grande campo para ser aprofundado, além de dar base e incentivo para a elaboração de novas pesquisas.

Para as empresas e os gestores, os achados desta pesquisa demonstram que os custos dos tributos vão além dos valores pagos pelas obrigações principais e que mensurar e gerenciar esses custos permite uma análise mais completa da situação da empresa. Além disso, este estudo contribui, também, para evidenciar que as alterações nas legislações vigentes podem afetar e muito o funcionamento e o resultado das empresas, principalmente das de pequeno porte; assim, o Estado deveria estar atento ao assunto para não onerar o contribuinte mais do que o necessário.

Como sugestões de pesquisas futuras, desenvolver um estudo de caso com o objetivo de mensurar os custos de conformidade. Outra sugestão é replicar o estudo de Bertolucci (2002) para estimar os custos de administração atuais. E a proposta de realizar um comparativo entre os custos de conformidade de empresas de um mesmo ramo, com diferentes regimes tributários.

REFERÊNCIAS

- Afonso, J. R., & Castro, K. P. de. (2020). Carga Tributária Recorde Histórico. *Portal de Economia do José Roberto Afonso*. <https://www.joserobertoafonso.com.br/carga-tributaria-recorde-historico-afonso-castro/>
- Alexandre, R. (2017). *Direito Tributário* (11.). JusPodivm.
- Alles, T. E. T. (2017). *O Impacto dos custos de Transação sobre as Exportações do Setor Frigorífico Brasileiro* [Dissertação (Mestrado em Direito da Empresa e dos Negócios)]. Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS.
- Almeida, G. T. de, & Côrrea, J. L. O. (2017). Planejamento Tributário para Maximização do Lucro Líquido: Um estudo de caso no setor calçadista. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, 4(2), 115.
<https://doi.org/10.26694/2358.1735.2017.v4ed25989>
- Araújo, N. M. (2016). *Contabilidade do Terceiro Setor no Brasil: Análise bibliométrica de publicações acadêmicas entre os anos 2012 a 2015*.
<http://monografias.ufrn.br/handle/123456789/3446>
- Arienti, W. L. (1987). A Teoria Tributária de Adam Smith: Uma Revisão. *Textos de Economia*, 2(1), 43–58.
<https://periodicos.ufsc.br/index.php/economia/article/view/6565>
- Baleeiro, A., & Derzi, M. (2018). *Direito Tributário Brasileiro CTN Comentado* (14º). Forense.
- Banco Mundial. (2019). *Doing Business 2019*. World Bank.
<https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2019>
- Bardin, L. (1977). *Análise de Conteúdo* (70º ed).
- Bazzi, S. (2016). *Gestão Tributária*. Pearson Education do Brasil.
<https://bv4.digitalpages.com.br/?page=-9§ion=0#/sso/unimontescentral/100009988/21df8a0ce09d8c683ead6bb0ce2a6539>
- Bertolucci, A. V. (2001). *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* [Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), FEA/USP]. <https://doi.org/10.11606/D.12.2001.tde-18042007-145400>
- Bertolucci, A. V. (2005). *O custo de administração dos tributos federais no Brasil: Comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento* [Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade, Universidade de São Paulo].
<https://doi.org/10.11606/T.12.2005.tde-19012006-091616>
- Bertolucci, A. V., & Nascimento, D. T. do. (2002). Quanto custa pagar tributos? *Revista Contabilidade & Finanças*, 13(29), 55–67. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772002000200004>
- Bertolucci, A. V., & Nascimento, D. T. do. (2006). O custo de arrecadação de tributos federais. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17(spe), 36–50.
<https://doi.org/10.1590/S1519-70772006000400004>
- Campos, C. S. (2017). *As micro e pequenas produtoras de bebidas alcoólicas artesanais excluídas do Simples Nacional e os custos tributários: Uma necessidade de revisão legislativa* [Mestrado em Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito, Universidade de São Paulo]. <https://doi.org/10.11606/D.107.2019.tde-04022019-152139>
- Cardoso, A. A. B., Lucas, I. D. O., Chaves, K. P., & De Oliveira, V. F. (2019). Custo de Conformidade das Obrigações Acessórias: Uma análise nos escritórios de serviços contábeis de Governador Valadares/MG. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 10(3). <https://doi.org/10.13059/racef.v10i3.450>



- Cavalcante Filho, J. V. O. (2009). *Os custos gerados pelo Sistema Tributário Brasileiro e seus impactos no resultado econômico de um empreendimento de construção civil na cidade de Manaus*. [Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria), Universidade Federal do Amazonas]. <https://tede.ufam.edu.br/handle/tede/2819>
- Cianfanelli, M. M., Pessôa, L. C., & Muritiba, P. M. (2010). Custo de Conformidade à Tributação e o Gerenciamento do Risco em Projetos: O Estudo de Caso de uma pequena empresa. *Revista de Gestão e Projetos*, 1(1), 21. <http://dx.doi.org/10.5585/GeP.20106>
- Coêlho, S. C. N. (2004). *Curso de Direito Tributário Brasileiro* (7º ed.). Forense.
- Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. (2016). Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas.
- Evans, C. (2003). *Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operating costs*. 1(1), 30. <http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJTR/2003/4.html>
- FecomercioSP. (2018, novembro 27). *Burocracia custa R\$ 79 bilhões por ano às pequenas e médias empresas nacionais*. FecomercioSP. <https://www.fecomercio.com.br/noticia/burocracia-custa-r-79-bilhoes-por-ano-as-pequenas-e-medias-empresas-nacionais>
- Ferrazzo, C. J. (2006). Os Limites de Imposição de Obrigações Acessórias no Direito Tributário Brasileiro. *Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS*, 6. <https://doi.org/10.22456/2317-8558.51649>
- Ferreira, F., & Diehl, C. A. (2013). *Concepção de um Método de Mensuração dos Custos de Conformidade Tributária—Estudo de Caso na EMATER/RS - ASCAR*. 40.
- Ferreira, N. S. de A. (2002). As pesquisas denominadas “estado da arte”. *Educação & Sociedade*, 23(79), 257–272. <https://doi.org/10.1590/S0101-73302002000300013>
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. Atlas.
- Hoppen, N. (1998). Sistemas de Informação no Brasil: Uma análise dos artigos científicos dos anos 90. *Revista de Administração Contemporânea*, 2(3), 151–177. <https://doi.org/10.1590/S1415-65551998000300009>
- Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm
- Lima, E. C. P. (1999). Reforma Tributária no Brasil: Entre o ideal e o possível. *Journal of Accounting, Management and Governance*, 1(2), 29.
- Lima, E. S. de, Galegale, N. V., Arima, C. H., & Côrtes, P. L. (2016). Contribuição à Análise da Redução nos Custos de Conformidade Tributária e os Investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital—SPED no Brasil. *JISTEM - Journal of Information Systems and Technology Management*, 13(1), 101–130. <https://doi.org/10.4301/S1807-17752016000100006>
- Lima, E. S. de. (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 e Atuariais)]. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- Lima, L. A. B., Rocha, L. F. da, & Mengual, A. L. L. da C. (2015). O impacto dos custos decorrentes da legislação tributária no setor de publicidade e propaganda. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*, 0(0), Article 0. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3907>
- Maia, G. L. (2007). *Custo de Conformidade à Tributação: Um estudo de caso em uma empresa Estadual de Saneamento* [Dissertação (Mestrado em Controladoria)]. Universidade Federal do Ceará.



- Maia, G. L., Pessoa, M. N. M., Santos, S. M. dos, & Cabral, A. C. (2008). Custos de Conformidade à Tributação: Uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento. *ABCustos*, 3(3), Article 3. <https://doi.org/10.47179/abcustos.v3i3.59>
- Martins, G. de A., & Theóphilo, C. R. (2018). *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas* (3º). Atlas.
- Miyoshi, R. K., & Nakao, S. H. (2012). Riscos de Conformidade Tributária: Um estudo de caso no estado de São Paulo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(14), 46–76. <https://doi.org/10.11606/rco.v6i14.45400>
- Olenike, J. E., Amaral, G. L. D., & Amaral, L. M. F. do. (2019). *Estudo sobre a carga tributária/PIB x IDH*.
- Pêgas, P. H. (2017). *Manual de Contabilidade Tributária* (9.). Editora Atlas Ltda.
- Pimenta, A. A., Portela, A. R. M. R., de Oliveira, C. B., & Ribeiro, R. M. (2017). *A Bibliometria Nas Pesquisas Acadêmicas*. 4(7), 13.
- Porto, É. G. (2019). Ensaio sobre os custos de conformidade no Brasil: Análise do peso das obrigações tributárias acessórias. *Direito Tributário em Questão*, 9, 20–27.
- Rosa, P. A. da, Petri, S. M., Phillipi, G. T., & Magalhães, R. A. (2015). Custo de Conformidade Tributária em uma empresa de serviços contábeis. *Anais do Congresso de Contabilidade da UFSC*, 6º. http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/92_15.pdf
- Sabbag, E. (2017). *Código Tributário Nacional Comentado* (1.). Forense.
- Sandford, C., Godwin, M., & Hardwick, P. (1989). *Administrative and Compliance Costs of Taxation*. Fiscal Publications.
- Sevegnani, J. (2006). *A resistência aos tributos no Brasil: O estado e a sociedade em conflito* [Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas), Universidade do Vale do Itajaí - Univali]. <http://siaiap39.univali.br:8080/xmlui/handle/repositorio/2055>
- Silva Filho, G. M. da, Rufino, M. A., Girão, L. F. de A. P., & Silva, G. H. C. da. (2013). Impacto nos custos decorrente da adoção do SPED: Uma análise da percepção dos empresários no município de João Pessoa. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*, 1–14. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/41>
- Silva, J. D. da, Mesquita, R., Pessoa, M. N. M., Cabral, A. C. A., Santos, S. M. dos, & Costa, W. P. L. B. da. (2015). Custos de Conformidade à Tributação: Um estudo sobre a percepção dos Gestores de uma Organização Pública Brasileira. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*, 0(0), Article 0. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3953>
- Smith, A. (2007). *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. MetaLibri Digital Library. http://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf
- Souza, F. C. de, Balbino, K. S. da S. B., & Miranda, K. F. (2013). A influência dos custos de conformidade no planejamento tributário de uma empresa comercial de produtos agrícolas. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*, 0(0). <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3>
- Varsano, R. (2002). Sistema tributário para o desenvolvimento. In *Desenvolvimento em debate: Painéis do desenvolvimento brasileiro I* (Vol. 2, p. 231–250). Mauad. <http://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/11916>
- Zittei, M. V. M., Carpes, A. M. da S., Lavarda, C. E. F., & Martins, G. A. (2015). O custo de conformidade à tributação no processo orçamentário em uma indústria alimentícia (Taxation compliance costs in the budget process in a food processing business). *Revista Ciências Administrativas*, 21(2), Article 2. <https://periodicos.unifor.br/rca/article/view/4165>