

CUSTO DE CONFORMIDADE DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS: UMA ANÁLISE NOS ESCRITÓRIOS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS DE GOVERNADOR VALADARES/MG

*THE BRAZILIAN ECONOMY AS A PLATFORM FOR FOREIGN DIRECT INVESTMENT: A STUDY
FROM 1995 TO 2015*

DOI: <http://dx.doi.org/10.13059/racef.v10i3.450>

Antônio Augusto Brion Cardoso

gutobrion@gmail.com

Universidade Federal de Juiz de Fora - Campus Governador Valadares

Isabelle de Oliveira Lucas

isabelleoliveira.gv@hotmail.com

Universidade Federal de Juiz de Fora - Campus Governador Valadares

Karoline Patrocínio Chaves

karoline.pc@hotmail.com

Universidade Federal de Juiz de Fora - Campus Governador Valadares

Valéria Fernandes de Oliveira

valeriaf05@hotmail.com

Universidade Federal de Juiz de Fora - Campus Governador Valadares

Data de envio do artigo: 04 de Abril de 2017.

Data de aceite: 20 de Setembro de 2019.

Resumo: O crescente número de obrigações acessórias tem sido encarado por muitos profissionais da área como mais uma tarefa a ser desempenhada, porém, se esquecem que isto tem um custo que não entra no cálculo do tributo pago pelo contribuinte e sim por ele. Diante disso, este estudo busca identificar os custos de conformidade, de escritórios de serviço contábil na cidade de Governador Valadares em Minas Gerais. Para atingir o objetivo, foi realizada uma pesquisa descritiva, exploratória por meio de um questionário estruturado enviado aos escritórios da cidade entre os meses de junho e julho de 2016. O índice de retorno foi de aproximadamente trinta e três por cento dos questionários e após a coleta e análise dos dados, foi possível identificar os custos de conformidade tributária dos escritórios, além de verificar que estes custos variam de acordo com o seu tamanho e com a forma de organização do trabalho.

Palavras-chave: Obrigações acessórias. Escritórios de contabilidade. Custo de conformidade.

Abstract: *The increasing number of ancillary obligations has been seen by many professionals in this area as yet another task to be performed, but they forget that this has a cost that does not go into the taxpayer's tax calculation but to him. Therefore, this study seeks to identify the compliance costs of accounting service offices in the city of Governador Valadares in Minas Gerais. To reach the objective, a descriptive, exploratory research was carried out by means of a structured questionnaire sent to the city offices between June and July 2016. The rate of return was approximately thirty-three percent of the questionnaires and after data collection and analysis, it was possible to identify the tax compliance costs of the offices, in addition to verifying that these costs vary according to their size and the form of work organization.*

Keywords: *Accessory obligations. Accounting offices. Compliance cost.*

INTRODUÇÃO

Grandes transformações têm influenciado o trabalho do profissional contábil no Brasil nos

últimos anos. Pode-se dizer que boa parte delas possuem relação direta com os impactos advindos das exigências que os governos vêm fazendo sobre esses profissionais. Como se não bastassem as mudanças trazidas pelas normas internacionais de contabilidade introduzidas no Brasil em 2008, outras questões têm colocado em check este setor. A necessidade imperiosa de se cumprir todas as obrigações acessórias impostas pelas esferas federal, estadual e municipal, é uma dimensão que tem que ser levada em consideração na atuação do contador nos dias atuais.

O Código Tributário Nacional (CTN) traz em seu contexto, o conceito de obrigação acessória como sendo parte das obrigações tributárias a serem cumpridas por pessoas físicas e jurídicas. No Brasil, discutir tributação em si, ou seja, a obrigação principal, já é oneroso, uma vez que estudos demonstram que o país possui uma carga tributária alta. Conforme estudos do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), em 2014 estes valores chegaram a 35,42% do Produto Interno Bruto (PIB) do país e dados recentes do mesmo IBPT, informam que até no mês de agosto de 2016 foram arrecadados mais de R\$ 1,2 trilhões de reais em tributos, e em 2015 foram 151 dias de trabalho apenas para o pagamento dos impostos (aproximadamente mais de 60 tributos) exigidos pelo fisco brasileiro. Para Lima (2013), o aumento desordenado da carga tributária brasileira, que na sua visão, tem objetivo apenas arrecadatório, impõe aos contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, um custo não somente relacionados ao pagamento dos tributos, mas também de prestar contas desse recolhimento. Neste sentido, Plutarco e Gico Jr. (2012) afirmam que em meio a toda essa diversidade relacionada à obrigação de pagar os tributos exigidos pela União, Estados e Municípios, acrescenta-se à necessidade de cumprir as exigências legais relacionadas às obrigações acessórias vinculadas a toda complexidade do sistema tributário brasileiro, considerado um dos mais caros do mundo. Uma legislação tão complexa e conseqüentemente com grande número tão grande de obrigações a serem cumpridas, eleva o custo despendido para se estar em dia em matéria tributária. Estes custos, na visão de

Bertolucci e Nascimento (2002), são os custos operacionais tributários, que aliado aos gastos com os próprios tributos, faz com que o custo tributário brasileiro seja considerado elevado, exigindo assim, um maior planejamento, controle e gestão por parte das empresas.

Para efeitos deste trabalho, os custos operacionais tributários são a base para o estudo, pois é neste ponto que se encontra o custo de conformidade, que são definidos por Lima (2013) como sendo o custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias pelo contribuinte. Bertolucci (2001) traz que os custos de conformidade são aqueles que abrangem tanto pessoas físicas quanto jurídicas que tem a necessidade de cumprir as obrigações principais e as acessórias definidas pelo poder público. O mesmo autor complementa que em outros países estes custos são chamados de *compliance cost of taxation* e representam os gastos para conformar as atividades às disposições legais tributárias.

Autores que tem estudado este tema, concordam que é um assunto que tem sido pesquisado de forma recente, tanto no exterior e também no Brasil, o que torna o tema relevante para as pesquisas em diversas áreas do conhecimento como também na área contábil, onde este número se reduz e onde o tema se torna relevante por ser o profissional da Contabilidade um dos parceiros das empresas e também do governo dada a necessidade de prestação de informações para tomada de decisões de ambas as partes, além de ser um dos responsáveis por ajudar no planejamento e na gestão dos tributos das entidades envolvidas em todo o processo. (SILVA FILHO et al, 2018; ROSA et al, 2015; LIMA, 2013; BERTOLUCCI, 2001; BERTOLUCCI; NASCIMENTO, 2002; MARTINS; DANTAS, 2010; SOUZA; BALBINO; MIRANDA, 2013).

Mesmo diante das exigências cada vez maiores sobre os profissionais de contabilidade, verifica-se que esta atividade no Brasil vem crescendo nos últimos anos. Segundo dados divulgados no site do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, em agosto de 2016 são aproximadamente 55 (cinquenta e cinco) mil escritórios no Brasil, enquanto em dezembro de 2014 esse número era de 45 (quarenta e cinco) mil, ou seja, um

crescimento superior a 20% em 2 anos.

É neste contexto de necessidade de pesquisas e novas informações que possam contribuir para a melhoria do serviço prestado pelas empresas de serviços contábeis de Governador Valadares e assim ampliar a discussão sobre o tema, que o presente estudo se vê diante da seguinte questão: Quais os gastos despendidos referentes ao custo de conformidade para cumprimento das obrigações acessórias tributárias nas empresas de serviços contábeis de Governador Valadares? Objetivou-se com este estudo, investigar o custo de conformidade para o cumprimento das obrigações acessórias tributárias nas empresas de serviços contábeis de Governador Valadares. Como possíveis contribuições deste estudo, destaca-se: (a) teórica: demonstrar como o custo de conformidade atinge os profissionais da contabilidade e em que extensão; (b) científica: pesquisas que apontam para o peso do sistema tributário brasileiro; (c) social: fomentar as discussões acerca do tema e reforçar a necessidade de uma reforma no sistema tributário brasileiro.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Ao longo de vários anos a discussão em torno de uma reforma no sistema tributário brasileiro tem ganhado espaço nos congressos da área, isto porque segundo Reis (2015), é preciso reavaliar o excessivo ônus tributário sobre as organizações, que segundo a autora, leva-se em consideração também os gastos referentes ao gerenciamento e controle das atividades tributárias, sejam elas principais ou acessórias. De acordo com o Código Nacional Tributário (CNT), 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. O Código Tributário Nacional (CTN), também define em seu artigo 113º o que segue:

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. (CTN, Art. 113º)

Conforme se pode perceber, o artigo supracitado aborda duas modalidades de obrigação, a principal e a acessória que na visão de Reis (2015), a segunda nasce com a existência da primeira, ou seja, as obrigações acessórias só serão executadas, caso existam as principais, porém, o mesmo autor faz uma crítica ao legislador, pois, segundo ele, o descumprimento de uma obrigação acessória, a converte em obrigação principal.

Ribeiro e Pinto (2012), corroboram afirmando que as obrigações acessórias tem como objetivo garantir o cumprimento da obrigação principal e completam dizendo que as obrigações acessórias tem início a partir do pagamento dos tributos que é quando finaliza a obrigação principal, porém, o não cumprimento da obrigação acessória, haverá penalidade para o contribuinte, o que a transforma então em uma obrigação principal.

Nesse contexto, os agentes destas obrigações são o fisco, com a sua obrigação de fiscalizar o recolhimentos dos tributos e o contribuinte, representado pelos escritórios contábeis, que tem a obrigação de prestar informações sobre os tributos recolhidos. Para Miyoshi e Nakao (2012), as obrigações acessórias possibilitam ao fisco o conhecimento da ocorrência de determinado fato gerador, bem como identificar a erros de sonegação por meio da interceptação de informações enviadas por outros contribuintes. Vale ressaltar que as obrigações acessórias cumpridas pelos escritórios de contabilidade, tem gerado um volume considerável de serviço e em algumas situações, vem sendo consideradas mais importantes que as reais funções da contabilidade. Stein e Von Mengden (2014) afirmam que inúmeras são as obrigações acessórias existentes no Brasil e que periodicamente uma nova é criada. Segundo eles, com tanta rigidez na cobrança e com tantas obrigações impostas pelo fisco, os escritórios necessitam realizar investimento em treinamentos, novos *softwares*, mais funcionários e consultorias, para eles estes são gastos que não são contabilizados no montante arrecadado pelos governos, mas representa, mesmo que indiretamente, um gasto para o cumprimento de uma obrigação.

Neste sentido, Bertolucci e Nascimento (2002), esclarecem que o custo de se pagar tributos no Brasil, não se resume no tributo em si, esses autores mostram que os custos tributários podem ser classificados em três categorias conforme figura 1



Fonte: Bertolucci; Nascimento, 2002, p. 57

De acordo com a figura 1, os tipos de custos dos tributos divididos em três categorias. Segundo os autores, os tributos propriamente ditos são os que se encontram na primeira categoria, que, por si mesmos, implicam em sacrifício de renda. Os custos de distorção, que representam as alterações nos preços dos produtos e dos fatores de produção em virtude da existência de tributos estão na segunda categoria e na terceira, estão os custos operacionais tributários subdivididos em custos de conformidade e administração.

Ritchie et al (2000) afirmam que os custos de conformidade foram tratados como “custos ocultos” por um longo período, onde as primeiras pesquisas sobre o tema se deram há mais de 60 anos, e destacam que os custos de conformidade só começaram a ser discutidos com o nascimento da economia moderna. Sandford (1995) complementa que existem diversas razões para o crescimento do interesse em ampliar as discussões sobre os custos de conformidade, segundo eles, as mudanças tecnológicas, a crescente complexidade dos sistemas tributários e o crescimento do número de pequenas empresas onde estes custos são mais onerosos são alguns exemplos.

Para Diniz et al. (2009), o custo de conformidade é todo tipo de recurso gasto para estar em conformidade com o que é exigido pelo fisco, ou seja, abrange desde o conhecimento tributário,

conhecimento de programas, chegando até o cumprimento das obrigações hoje em meios digitais, ou seja, que a entidade tenha o recurso do capital intelectual aos recursos modernos digitais da tecnologia da informação.

Para Maia et al (2008), os custos de conformidade compreendem os custos monetário que são os que estão incorporados no lucro final de empresa e incluem os custos para adquirir conhecimento (treinamentos), compra de *softwares*, contratação de consultorias e os custos não-monetário são os intangíveis ou seja, embora sejam difíceis de se quantificar, sabe-se que eles estão presentes no resultado da empresa, como exemplo, destacam o custo psicológico de estresse e ansiedade provenientes da obediência a um imposto específico ou a uma atividade relacionada a tributo, tal como auditoria de uma autoridade fiscal.

Bertolucci (2005) afirma que os custos de conformidade podem ser encarados como desperdício, visto que não são alocados a nenhuma atividade produtiva, pois são apenas para o cumprimento das determinações legais e sem contrapartida de benefícios econômicos a quem cumpre.

Sandford, Godwin e Hardwick (1989) foram os precursores dos estudos acerca dos custos de conformidade e os classificam em três tipos conforme apresentado no quadro 1.

Quadro 1 – Tipos de custos de conformidade

| | |
|---------------------------|---|
| Custos monetários diretos | São representados pela estrutura operacional para executar as tarefas referentes ao preenchimento de declarações e outros documentos exigidos pelo fisco. |
| Custos temporários | É o tempo necessário para execução das atividades que envolvem a operacionalização das atividades fiscais |
| Custos psicológicos | São relativos ao estresse causado pela relação fisco – contribuinte. |

Fonte: Sandford, Godwin e Hardwick (1989)

No quadro 2, Miyoshi e Nakao (2012) apresentam as percepções de diversos autores a respeito do custo de conformidade ao longo dos anos.

Quadro 2 – Trabalhos realizados sobre custo de conformidadeconformidade

| Autor (es) | Trabalhos realizados |
|-----------------------------|---|
| Slemrod e Blumenthal (1996) | Conduziram estudos com aproximadamente 1.300 grandes empresas americanas em 1992 e detectaram que os maiores custos atribuídos a questões tributárias estaduais são consequência da não uniformidade dos sistemas tributários estaduais, e que a reforma tributária levada a efeito em 1986 aumentou os custos de conformidade. |
| Kaplow (1996) | O governo possui à sua disposição diversas ferramentas para a conformidade: declarações de informações econômico-fiscais, auditoria, penalidades; complexos sistemas tributários impõem altos custos de conformidade |
| Bertolucci (2001) | Pesquisa de custos de conformidade tributária realizada em companhias de capital aberto. Na média, tais custos representaram 0,32% do faturamento anual. Constatou-se a forte regressividade dos custos, e que os recursos internos representam aproximadamente 80%; as atividades de controladoria, jurídico e informática representam 33,8% do custo total. |
| Slemrod e Venkatesh (2002) | Conduziram estudos de conformidade tributária em média e grandes empresas, cujo relatório foi apresentado ao IRS LMSB Division. Os resultados foram a regressividade dos custos em relação ao tamanho da empresa. A comparação foi realizada em função do valor dos ativos, e não do faturamento auferido. |
| Evans e Tran-Nam (2002) | Pesquisa realizada na Austrália constatou que, para as grandes empresas, o maior componente dos custos serão os custos internos, pois deverá haver dispêndio em relação a cursos de treinamento, o maior tempo despendido pelo pessoal para a preparação das declarações e a ocorrência de possíveis incidentes até familiarizarem-se com a nova metodologia; para as pequenas e médias empresas, o maior componente dos custos será da contratação de consultores externos com o conhecimento desta nova metodologia |
| Kopezuk (2006) | A complexidade de uma legislação tributária aumenta a probabilidade da ocorrência de erros no cálculo dos tributos e, conseqüentemente, os custos da tributação. |
| Das-Gupta (2006) | Levantamento realizado na Índia, relativamente ao biênio 2000-2001, em relação ao imposto de renda, constatou-se que: o custo de conformidade tributária é da ordem de 0,21% das receitas; 70% das empresas pesquisadas utilizam-se de consultor tributário externo devido à complexidade do sistema tributário e da alta frequência de sua alteração |

Fonte: Miyoshi e Nakao (2012, p.49)

No Brasil, segundo Bertolucci (2003), a forma como a Carta Magna define a competência tributária e o pacto federativo, influenciam diretamente nos custos de conformidade. Para este autor, a descentralização da legislação tributária, ou seja, o fato de União, Estados, Municípios e o Distrito Federal terem sua competência tributária e legislativa, representa um alto custo para os contribuintes.

Comprovando o que foi apontado por Bertolucci, estudos realizados pelo IBPT em 2013, mostram que o impacto dos custos de conformidade nas pequenas empresas chega a ser 3,53% do faturamento anual, porém, são os escritórios contábeis que tem a tarefa de atender a cada uma das obrigações impostas pelo fisco e conforme afirmam Stein e Von Mengden (2014), os escritórios tem uma árdua tarefa de investir no desenvolvimento e adaptação dos seus sistemas e processos internos para atender as exigências, mas não é só isso, eles precisam ser perfeitos, não pode haver erros ou atraso na entrega já que o não cumprimento destas obrigações sujeita o infrator à multa de acordo com a legislação.

Percebe-se que os custos de conformidade são uma consequência da instabilidade da legislação tributária brasileira, aliada à sua complexidade que sobrecarrega as empresas com inúmeras atividades que não são seu objeto social, como pesquisas, revisão fiscal, planejamento tributário dentre outras.

3 METODOLOGIA

O presente estudo caracteriza-se como um estudo de objetivo exploratório - descritivo, uma vez que os estudos acerca do custos de conformidade são restritos, apesar da vasta bibliografia sobre os tributos no Brasil. Segundo Gil (2010), a pesquisa exploratória visa proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito. De acordo com Trivinos (1987), a pesquisa descritiva tem por objetivo descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade, no estudo em questão, o objetivo é de caracterizar e expor os custos de conformidade relativos às

e expor os custos de conformidade relativos às obrigações acessórias tributárias nas empresas de serviços contábeis de Governador Valadares.

Quanto aos meios, e de acordo com os objetivos delineados, o trabalho se classifica como pesquisa bibliográfica, de campo e de levantamento. A pesquisa de campo e a survey foram necessárias uma vez que são meios que possibilitam ao pesquisador investigação empírica e de campo na vida cotidiana dos participantes do estudo para coletar os dados e a partir destes, proceder a análise quantitativa para se chegar à generalização (BRASILEIRO, 2013).

O universo do presente estudo é de 154 (cento e cinquenta e quatro) escritórios cadastrados no Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis de Governador Valadares (Sindcont – GV). A elaboração do instrumento teve como objetivo a realização do levantamento das obrigações acessórias que devem ser executadas e entregues por cada escritório, bem como o custo despendido com estas atividades: salário de funcionários, contratação de consultorias e *softwares* para auxiliar a elaboração das obrigações, além de gastos com treinamentos da equipe.

Como instrumentos de coleta de evidências foram utilizados questionários com 22 questões que segundo Gil (2010) é uma técnica de pesquisa onde com base em uma quantidade elevada de questões, busca-se extrair do respondente, sua opinião crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas. Este questionário foi dividido em três blocos e buscou descrever e estabelecer relações entre a necessidade da informação por parte do governo e a obrigação do contribuinte de prestá-las, desta forma. O primeiro bloco visa a identificar o perfil dos escritórios, tamanho, faturamento, número de funcionários, etc. O segundo bloco aborda a frequência e o tempo gastos na elaboração e execução das obrigações acessórias, para tanto, foram listadas todas as obrigações acessórias existentes nas três esferas, federal, estadual e municipal. O terceiro e último bloco buscou identificar os gastos realizados pelos escritórios para a execução das

obrigações acessórias, perfazendo um total de dezoito questões.

O questionário foi elaborado no sistema *Google Docs* e enviado por e-mail aos profissionais filiados ao Sindicato dos Contabilistas de Governador Valadares. Os participantes foram informados que estavam participando de uma pesquisa com finalidade de publicação e, que a veracidade das informações era de extrema importância para a orientação dos resultados. A coleta dos dados ocorreu entre os meses de junho e julho de 2016 e foram obtidas trinta respostas, o que representa uma amostra de aproximadamente 33% do universo pesquisado.

A análise de dados, de acordo com Beuren (2013), é o pesquisador trabalhar com os dados obtidos durante a pesquisa. Para tanto, foi utilizada a estatística descritiva (frequências, médias, porcentagens, etc.) com intuito de interpretar as respostas dos profissionais.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Com o objetivo de analisar o impacto do cumprimento das obrigações acessórias no volume de trabalho, bem como nos gastos dos Escritórios de Contabilidade na cidade de Governador Valadares, foram enviados 154

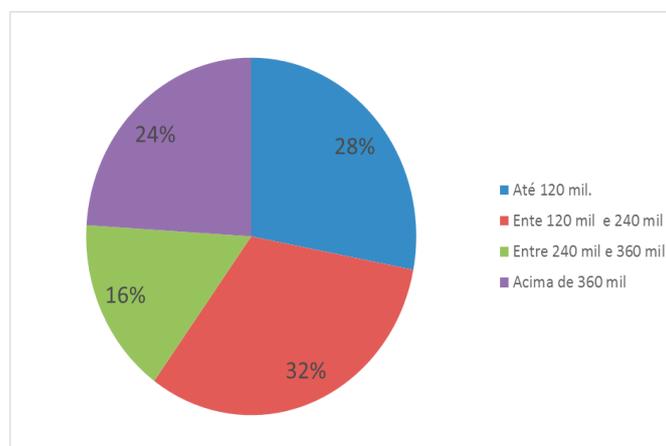
(cento e cinquenta e quatro) questionários via internet, dos quais 52 (cinquenta e dois) foram respondidos, porém, dois foram invalidados por duplicidade.

4.1 Perfil dos escritórios

A primeira questão refere-se ao tempo de funcionamento do escritório e 72% dos entrevistados possuem mais de 15 anos de mercado, o que na visão de De Melo Silva, De Ávila e Malaquias (2013), não trazem relação significativa com o conhecimento a respeito dos conceitos de planejamento tributário, porém, pode-se afirmar que estes passaram por todo o processo de criação e implantação das obrigações acessórias, fato que pode representar uma vantagem em relação aos escritórios mais novos, pois estes já estão acostumados com essas atividades. Entre 5 e 10 anos, são 8% e com menos de 5 anos, 20% dos entrevistados.

A segunda questão, diz respeito ao faturamento anual dos escritórios e conforme apresentado no gráfico 1, percebe-se uma diversificação na amostra, demonstrando, assim, que é composta por escritórios de pequeno, médio e grande porte para o mercado de Governador Valadares.

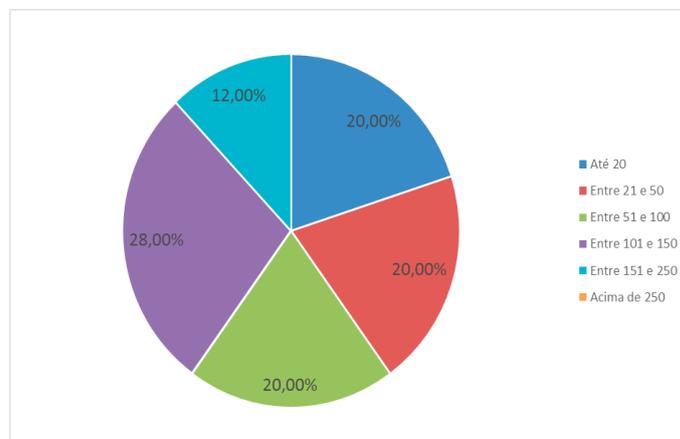
Gráfico 01 – Faturamento anual



Fonte: Dados da pesquisa

Assim como na questão anterior, percebe-se no gráfico 2 que há também uma distribuição similar quanto ao número de clientes atendidos, fato este que reforça a diversificação da amostra citada anteriormente.

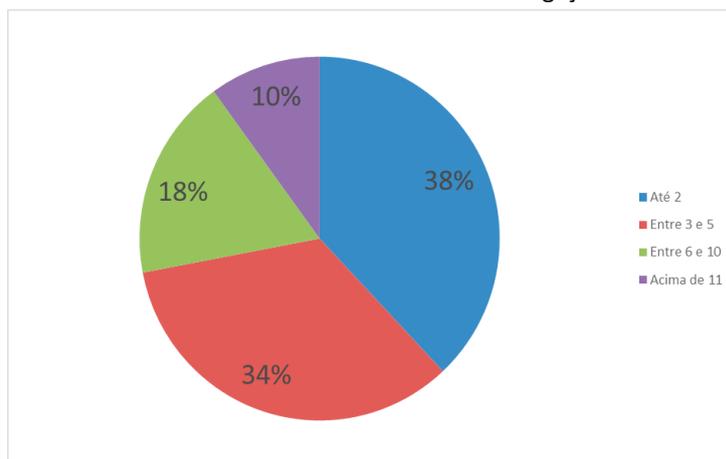
Gráfico 2 – Número de clientes atendidos



Fonte: Dados da pesquisa

Dentre os entrevistados, 50% deles não possuem clientes enquadrados no lucro real e para esses, a distribuição quanto ao enquadramento de seus clientes é a seguinte: 90% SIMPLES Nacional e 10% enquadrados Lucro Presumido. Dentre os escritórios que possuem clientes no Lucro Real, a proporção é de 85% (SIMPLES), 10% (Lucro Presumido) e 5% (Lucro Real). Para Alves et al. (2013), a composição da carteira de clientes quanto ao enquadramento tributário, irá influenciar diretamente na estrutura física e de pessoal do escritório. Sendo assim, os entrevistados apresentaram a seguinte distribuição; 60% deles tem até 7 funcionários; 33,3% entre 8 e 15; e apenas 6,7% possuem mais de 16 funcionários. Percebe-se que a estrutura desses escritórios é bem enxuta e esta situação é confirmada quando são questionados a respeito do número de funcionários que executam as obrigações acessórias, conforme o gráfico 3.

Gráfico 3 – Colaboradores envolvidos com obrigações acessórias



Fonte: Dados da pesquisa

Cruzando as informações das duas questões relativas aos colaboradores, ou seja, número de colaboradores e colaboradores envolvidos com as obrigações acessórias, percebe-se que, em média, 60% dos colaboradores do escritório participam da elaboração e envio dessas obrigações, sendo que em 24% deles, parte dos funcionários são exclusivos para o atendimento dessa exigência, ou seja, na grande maioria, o colaborador executa além das obrigações acessórias, outras atividades da rotina.

Quanto ao gasto dos escritórios com folha de pagamento, os mesmos afirmaram que em média, 63% do faturamento é destinado ao pagamento de funcionários que atuam nas rotinas internas, sejam essas contábeis, fiscais, ou de pessoal, e que o salário médio é de R\$1.350,00, sem os encargos.

Quando a análise é feita com base no tamanho do escritório, percebe-se um impacto maior sobre os pequenos escritórios, isto porque, além de ter um menor faturamento, sua

estrutura de funcionários também é pequena, mas a complexidade das obrigações acessórias e os prazos não mudam. Por outro lado, nos grandes escritórios com faturamento acima de 360 mil reais, funcionários são contratados exclusivamente para cumprir essas exigências, ou seja, eles executam apenas esta tarefa para todos os clientes, independente do tipo de obrigação.

4.2 Frequência e tempo na realização das obrigações acessórias

A segunda parte do questionário buscou identificar qual a frequência da elaboração e entrega das obrigações acessórias, bem como o tempo gasto para a realização das mesmas.

A primeira questão identificou se as principais obrigações acessórias listadas, eram executadas, pouco executadas ou muito executadas, conforme mostra a Tabela 1.

Tabela 1 – Frequência de realização das Obrigações Acessórias

| Obrigação Acessória | Não é realizada | Pouco realizada | Muito Realizada |
|------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| DCTF | 0,0% | 13,3% | 86,7% |
| DIPJ | 20,0% | 33,3% | 46,7% |
| DIRF | 0,0% | 46,7% | 53,3% |
| PER/DCOMP | 13,3% | 66,7% | 20,0% |
| DNF | 73,3% | 26,7% | 0,0% |
| DOI | 80,0% | 20,0% | 0,0% |
| EFD - Contribuições | 0,0% | 20,0% | 80,0% |
| EFD - ICMS/IPI (Sped Fiscal) | 13,3% | 26,7% | 60,0% |
| e-Social | 20,0% | 40,0% | 40,0% |
| DECRED | 80,0% | 20,0% | 0,0% |
| DASN-SIMEI | 0,0% | 13,3% | 86,7% |
| DIMOB | 80,0% | 20,0% | 0,0% |
| DMED | 40,0% | 40,0% | 20,0% |
| ECD/SPED Contábil | 0,0% | 26,7% | 73,3% |
| ECF (DIPJ/e-LALUR) | 20,0% | 20,0% | 60,0% |
| DBF | 86,7% | 13,3% | 0,0% |

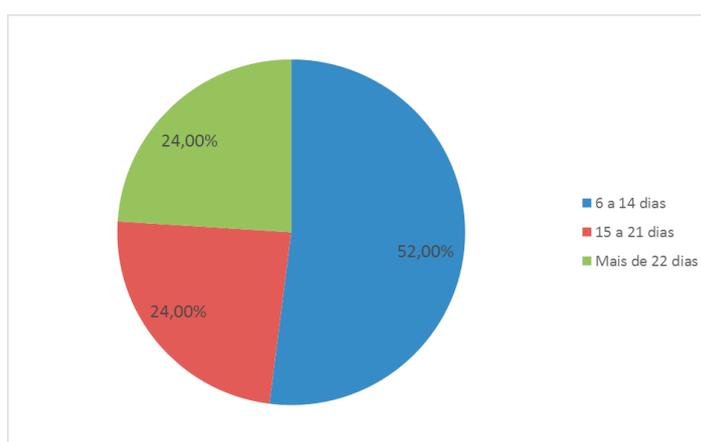
| | | | |
|-------------------------------------|-------|-------|--------|
| DEREX | 93,3% | 6,7% | 0,0% |
| DAMEF/VAF | 13,3% | 46,7% | 40,0% |
| SINTEGRA | 0,0% | 13,3% | 86,7% |
| DAPI | 13,3% | 20,0% | 66,7% |
| DES - IF GV (Sistema on-line ISSQN) | 53,3% | 13,3% | 33,3% |
| CAGED | 0,0% | 13,3% | 86,7% |
| SEFIP | 0,0% | 0,0% | 100,0% |

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nas respostas, percebe-se que as obrigações acessórias que são realizadas com maior frequência são: DCTF (Declaração de débitos e créditos tributários federais), EFD –Contribuições (Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/ Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Co-fins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita), CAGED (Cadastro Geral de Empregados e Desempregados), SINTEGRA, SEFIP (FGTS) e DAPI (Declaração de Apuração

e Informação do ICMS-MG), todas essas são entregues mensalmente. Agora, a DASN – SIMEI (Declaração Anual Simplificada para o Microempreendedor Individual), ECD (Escrituração Contábil Digital), ECF (Escrituração Contábil Fiscal), são entregues anualmente. Em relação ao tempo médio gastos dentro dos escritórios para a elaboração de todas essas obrigações, os entrevistados responderam conforme apresentado no gráfico 4.

Gráfico 4 – Tempo gasto na elaboração das Obrigações Acessórias



Fonte: Dados da pesquisa

Como demonstrado no gráfico acima, mais da metade dos escritórios (52%) dispendem entre 6 e 14 dias para a realização das obrigações acessórias. Para 24% dos entrevistados, são gastos mais de 22 dias para esta atividade. Quando essa resposta é cruzada com o número de funcionários na elaboração das obrigações acessórias, verifica-se que os escritórios que

gastam mais de 22 dias, são os escritórios que possuem funcionários exclusivos para a realização desta tarefa, portanto, os maiores. Em relação ao tempo gasto para a elaboração de cada uma das obrigações acessórias, os entrevistados responderam da seguinte forma como apresentada na tabela 2.

Tabela 2 – Tempo para elaboração das Obrigações Acessórias

| Obrigação Acessória | Não é realizada | Pouco Tempo | Muito Tempo |
|-------------------------------------|-----------------|-------------|-------------|
| DCTF | 0,0% | 53,3% | 46,7% |
| DIPJ | 20,0% | 26,7% | 53,3% |
| DIRF | 0,0% | 40,0% | 60,0% |
| PER/DCOMP | 13,3% | 53,3% | 33,3% |
| DNF | 73,3% | 26,7% | 0,0% |
| DOI | 80,0% | 13,3% | 6,7% |
| EFD - Contribuições | 0,0% | 26,7% | 73,3% |
| EFD - ICMS/IPI (Sped Fiscal) | 13,3% | 13,3% | 73,3% |
| e-Social | 20,0% | 46,7% | 33,3% |
| DECRED | 80,0% | 20,0% | 0,0% |
| DASN-SIMEI | 0,0% | 40,0% | 60,0% |
| DIMOB | 80,0% | 20,0% | 0,0% |
| DMED | 40,0% | 53,3% | 6,7% |
| ECD/SPED Contábil | 0,0% | 13,3% | 86,7% |
| ECF (DIPJ/e-LALUR) | 20,0% | 13,3% | 66,7% |
| DBF | 86,7% | 13,3% | 0,0% |
| DEREX | 93,3% | 6,7% | 0,0% |
| DAMEF/VAF | 13,3% | 53,3% | 33,3% |
| SINTEGRA | 0,0% | 33,3% | 66,7% |
| DAPI | 13,3% | 33,3% | 53,3% |
| DES - IF GV (Sistema on-line ISSQN) | 53,3% | 13,3% | 33,3% |
| CAGED | 0,0% | 66,7% | 33,3% |
| SEFIP | 0,0% | 13,3% | 86,7% |

Fonte: Dados da pesquisa

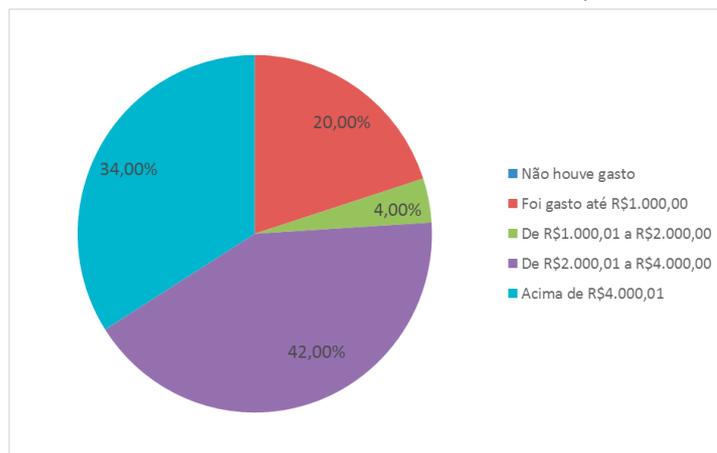
Para mais de 60% dos entrevistados, as obrigações DIRF (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte), EFD – Contribuições, EFD – ICMS/IPI, DASN-SIMEI, ECD, ECF, SINTEGRA e SEFIP são as obrigações de demandam mais tempo para sua realização. Apesar das obrigações DIRF, ECD, ECF, DASN-SIMEI serem entregues anualmente, o volume de informações a serem geradas é grande e a atenção para não haver erros é proporcional. Neste sentido, Maia et al. (2008) afirmam que as atividades relacionadas à tributação, ou seja, calcular o tributo, efetuar o seu recolhimento, fazer as retenções, recolhimento dos tributos na fonte e prestar as informações à administração tributária por meio do preenchimento e da entrega/envio de declarações são os filing

activites, ou seja, os custos de conformidade que são decorrentes da própria atividade de coleta dos dados, preparação das declarações e cálculo dos tributos e que não são considerados no valor do tributo pago.

4.3 Gasto extra para cumprimento das obrigações acessórias

A terceira parte do questionário foi dedicada ao levantamento dos gastos extras realizados pelos escritórios para o cumprimento das obrigações acessórias. A primeira pergunta, teve como objetivo identificar o gasto realizado pelo escritório no último ano, com treinamentos dos funcionários envolvidos diretamente com as obrigações acessórias – gráfico 5.

Gráfico 5 – Gasto dos escritórios com treinamento de pessoal



Fonte: Dados da pesquisa

Maia et al. (2008) afirmam que a capacitação dos colaboradores é uma estratégia utilizada pelas empresas para enfrentar ou conviver com a crescente complexidade tributária, fato comprovado na resposta desta questão, onde todos os escritórios tiveram gastos no último ano com treinamento de funcionários para executar as obrigações acessórias. Para 76%, os gastos foram maiores que R\$2.000,00 (dois mil reais) e para 4% dos respondentes, os gastos foram de até R\$1.000,00. Quando realizado o cruzamento desta questão com o faturamento anual dos escritórios, percebe-se que os escritórios que

investiram menos R\$1.000,00 (mil reais), são os com menor receita anual, ou seja, receita de até R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais).

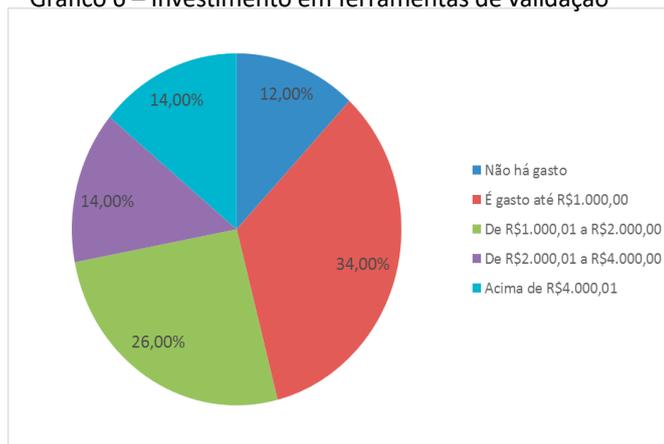
Em relação aos gastos com treinamentos, Zittei et al. (2015) afirmam que deve ser levando em consideração não só o gasto com o treinamento do funcionário, mas também deve ser considerado o impacto gerado pela ausência deste funcionário na realização das rotinas do escritório. Desta forma, percebe-se um impacto maior sobre os pequenos escritórios, pois pelo fato de possuir uma estrutura mais enxuta, a saída de um colaborador para treinamento,

sobrecarrega os demais.

Na segunda questão, foram perguntados acerca do investimento em ferramentas para validação, checagem e/ou cruzamentos de informações antes do envio das mesmas ao fisco, conforme apresentado no gráfico 6.

atenção para não haver erros é proporcional. Neste sentido, Maia *et al.* (2008) afirmam que as atividades relacionadas à tributação, ou seja, calcular o tributo, efetuar o seu recolhimento, fazer as retenções, recolhimento dos tributos na fonte e prestar as informações à administração tributária por meio do preenchimento e da entrega/envio de declarações são os *filing*

Gráfico 6 – Investimento em ferramentas de validação



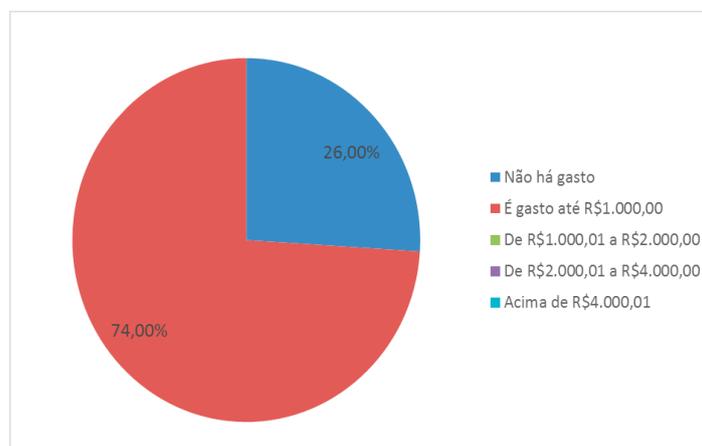
Fonte: Dados da pesquisa

No gráfico 5, verifica-se que nem todos os escritórios lançam mão deste recurso na hora da apresentação das informações ao fisco, apesar de ser uma ferramenta que busque minimizar as inconsistências nas declarações e assim, reduzir o risco de uma penalidade. Para 46% dos entrevistados, ou não fazem qualquer tipo de gasto ou gastam menos de R\$1.000,00 por ano com essas ferramentas. Em uma análise

por tamanho do escritório, percebe-se que os pequenos não possuem esta ferramenta, situação que os deixa mais vulneráveis a erros e consequentemente, multas.

Na terceira e última questão, os entrevistados foram questionados quanto ao gasto com consultorias externas para o auxílio na elaboração das obrigações acessórias, onde o resultado é apresentado no gráfico 7 a seguir.

Gráfico 7 – Gasto mensal com consultoria



Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com gráfico 7, os escritórios que possuem este tipo de serviço, fazem um investimento mensal menor que R\$1.000,00 (mil reais). Alguns dos escritórios completaram esta questão dizendo que a empresa fornecedora do *software* presta esse tipo de consultoria e por isso, não necessitam contratar uma empresa externa. Percebe-se por meio do cruzamento das questões, que os escritórios que contratam esse tipo de consultoria são os que possuem maior faturamento, ou seja, maior número de clientes e conseqüentemente maior risco de pagamento de multa.

Ao final do questionário, foi disponibilizado um espaço para que o entrevistado pudesse expor suas ideias acerca das obrigações acessórias e a grande maioria dos que responderam afirmaram que entendem a necessidade das obrigações acessórias, mas que este tipo de serviço, nos dias de hoje, sufocam os escritórios não só em termos de aumento de serviço, mas também de custos, pois para minimizarem os riscos de serem multados, precisam realizar investimentos que nem sempre conseguem ser repassados aos clientes.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo objetivou-se identificar os gastos realizados pelos escritórios de contabilidade da cidade de Governador Valadares em relação às obrigações acessórias, federais, estaduais e municipais. Para atingir este objetivo realizou-se um *survey* que teve como público alvo os escritórios de contabilidade da cidade de Governador Valadares – MG.

Os resultados do estudo demonstram que as obrigações acessórias trazem impacto direto para todos os escritórios pesquisados. De acordo com o estudo, a maioria dos funcionários estão envolvidos com a atividade ou possuem conhecimento para realização da mesma. Em alguns casos, nos escritórios de maior porte, são contratados funcionários exclusivos para o atendimento desta exigência. Isto porque nesses escritórios, além do maior volume de

serviço, eles possuem condições de arcar com mais este custo.

A realidade nos escritórios menores chama mais atenção pois, os funcionários não possuem uma função exclusiva na realização das obrigações acessórias, ou seja, é necessário o acúmulo de tarefas e quando um funcionário se ausenta para participar de algum treinamento, há uma sobrecarga sobre os demais. Vale ressaltar que esses mesmos escritórios, não possuem faturamento suficiente para arcar com os gastos de uma consultoria especializada, ou um *software* para auxiliar a validação dos dados, desta forma, verifica-se que seu gasto é limitado pelo seu faturamento e como consequência disto, sofrem um maior impacto no cumprimento desta atividade.

Quando analisado o portfólio dos escritórios, percebe-se que os escritórios de pequeno porte limitam os tipos de empresas atendidas como forma de limitar a diversidade das obrigações, ou seja, há um padrão de clientes atendidos pelos escritórios menores (MEI e MPE's). Nos escritórios maiores, há uma diversidade de clientes e com isso uma diversidade de obrigações.

Nos escritórios de maior porte, foi possível verificar que eles possuem funcionários com dedicação exclusiva para a elaboração das obrigações acessórias, esta ação justifica-se pelo elevado número de clientes e pela forma de execução rotineira dessas atividades, *softwares* para validação dos dados, além de realizarem maiores investimentos em treinamentos de funcionários.

Identificar as obrigações acessórias e como estas impactam no dia a dia de um escritório, traz a reflexão de que algo precisa ser feito para melhorar o serviço prestado pelos escritórios de contabilidade. Com base nisso, acredita-se ter alcançado com o presente artigo os objetivos propostos e percebendo a importância do assunto e a falta de estudos na área, recomenda-se uma ampliação do estudo para outras cidades e estados com intuito de validar ou não as informações aqui encontradas.

REFERÊNCIAS

ALVES, F. L.; MIRANDA, L. C.; MEIRA, J. M.; CALLADO, A. L. C. Uma Análise dos Escritórios de Contabilidade sobre a Necessidade de Aplicação das IFRS para Pequenas e Médias Empresas. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 3, set/dez 2013

BERTOLUCCI, A. V. **O custo de administração dos tributos federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento**. 2005, 120p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). FEA/USP, São Paulo, 2005.

BERTOLUCCI, A. V. **Uma Contribuição ao Estudo da Incidência dos Custos de Conformidade às Leis e disposições Tributárias: Um Panorama Mundial e Pesquisa dos Custos das Companhias de Capital Aberto no Brasil**. 2001, 183 p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). FEA/USP, São Paulo, 2001.

BERTOLUCCI, A. V; NASCIMENTO, D. T. Quanto Custa Pagar Tributos? **Revista Contabilidade & Finanças**. v. 13, n. 29. 2002.

BEUREN, I. M. Trajetória da construção de um trabalho monográfico em contabilidade. In: BEUREN, I. M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. 8. reimp. São Paulo: Atlas, 2013. p. 130

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Regulamenta a lei nº 5.572/66, que criou o CTN. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> acesso em 09 mai. 2016.

BRASILEIRO, A. M. M. **Manual de produção de textos acadêmicos e científicos**. São Paulo: Atlas, 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Disponível em: < <http://cfc.org.br/registro/quantos-somos-2/>> acesso em 10 de agosto de 2016.

DE MELO SILVA, J. R; DE ÁVILA, L. C.; MALAQUIAS, R. F. Tipos de Intensidade de Serviços Prestados por Escritórios de Contabilidade: Uma análise da prestação de serviços de planejamento tributário. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 17, n. 3, p. 60-77, 2013.

DINIZ, E. H., BARBOSA, A.F.; JUNQUEIRA, A. R. B., PRADO, O. O governo eletrônico no Brasil: perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. **Revista de Administração Pública**, v. 43 n.1, p. 23-48, 2009.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Disponível em:< <http://www.ibpt.com.br/>> acesso em 09 mai. 2016.

LIMA, E.S. **Pesquisa sobre Redução nos Custos de Conformidade Tributária e os Investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no Brasil**. 2013. 108 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). PUC/SP, São Paulo, 2013.

MARTINS, O. S.; DANTAS, R. F. Custo Tributário e Elisão Fiscal: As Facetas de um Planejamento Tributário. **Qualitas Revista Eletrônica**. v. 9. n 3. 2010

MIYOSHI, R. K.; NAKAO, S. H. Riscos de Conformidade Tributária: Um estudo de caso no estado de São Paulo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 14, p. 46-76, 2012.

PLUTARCO, H.M; GICO JR, I. T. O Custo Social das Obrigações Tributárias Acessórias. **EALR**, v. 3, n. 2, p. 338-353, Jul-Dez. 2012.

REIS, R. T. O Custo das Obrigações Acessórias nas Empresas Tributadas pelo Lucro real da Grande São Paulo. **Pensamento & Realidade**, v. 30, n. 3, 2015.

RIBEIRO, O. M.; PINTO, M. A. **Introdução à Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2012

RITCHIE, K.; TRAN-NAM, B.; EVANS, C.; WALPOLE, M. Tax compliance costs: research methodology and empirical evidence from Australia. **National Tax Journal**. v. 53. n. 2. Jun. 2000.

ROSA, P. A.; PETRI, S. M.; PHILIPPI, G.T.; MAGALHÃES, R. A. Custo de conformidade tributária em uma empresa de serviços contábeis. **ANAIS**. 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças e Iniciação Científica em Contabilidade & 9º Congresso IBEROAMERICANO de *Contabilidad e Gestión*. 2015. Disponível em:< http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/92_15.pdf> acessado em 08 mai. 2016.

SANDFORD, C. The rise and rise of tax compliance costs. **Tax compliance costs measurement and policy**, p. 1-14, 1995.

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

SILVA FILHO, G. M.; CAVALCANTE, P. R. N., BOMFIM, E. T., LEITE FILHO, P. A. M. Conformidade Tributária e Comportamento do Contribuinte: uma análise dos fatores que explicam a observância tributária à luz da Teoria do Comportamento Planejado. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 10, n. 1, 2018.

SOUZA, F. C.; BALBINO, K. S. S.; MIRANDA, K. F. A influência dos custos de conformidade no planejamento tributário de uma empresa comercial de produtos agrícolas. **ANAIS**. XX Congresso Brasileiro de Custos. Nov. 2013. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/3/3>> acessado em: 13 mai. 2016.

STEIN, S. R.; VON MENGDEN, P. R. D. A. Impacto das obrigações acessórias no trabalho dos escritórios de contabilidade do Vale do Paranhana/RS-estudo de caso. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis**, n. 5, 2014

TRIVIÑOS, A.N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

VARSAÑO, R. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). 1996

ZITTEI, M. V. M.; DA SILVA CARPES, A. M, LAVARDA, C. E. F; MARTINS, G. A. O custo de conformidade à tributação no processo orçamentário: um estudo de caso em uma indústria alimentícia. *In: ANAIS XX Congresso Brasileiro de Custos*. Nov. 2013. Disponível em: < <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/52>> acessado em: 18 mai. 2016.