



MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA: ESTUDO EM UMA INDÚSTRIA CALÇADISTA COM REDE DE LOJAS PRÓPRIAS¹

Andressa Tatiele Venter²
Kélim Bernardes Sprenger³

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo mensurar os custos da conformidade tributária em uma indústria calçadista, com rede de lojas próprias, cuja matriz se localiza no Vale do Paranhana/RS, bem como verificar a percepção da gestão sobre esta prática. Para tanto, realizou-se uma pesquisa aplicada, com abordagem qualitativa e quantitativa, descritiva, classificada como documental, sendo adotado de forma complementar um questionário aplicado com o diretor financeiro da empresa objeto desse estudo. Na análise identificou-se as atividades desenvolvidas pela empresa e os custos despendidos para atender a conformidade tributária, expondo que, para cada R\$ 1,00 de tributo pago pela empresa, ela emprega adicionalmente R\$ 0,13 para atender à legislação tributária. Ou seja, além do valor do tributo, a empresa precisa empregar aproximadamente 13% a mais para atender às práticas fiscais e tributárias plenamente. Esse valor denota, além da alta carga tributária brasileira, o quanto é necessário empregar recursos humanos e operacionais para atender às normas. Ainda, os custos com conformidade tributária representam, aproximadamente, 7,14% do faturamento. Estes custos com conformidade correspondem, majoritariamente, aos tributos (88,35%), aos gastos com pessoal (5,37%) e aos honorários de assessoria (5,09%). A partir do questionário aplicado ao Diretor Financeiro da empresa, este destacou a importância do tema e da regularidade fiscal da empresa, mencionando que não tinha conhecimento destas despesas em sua integralidade, entendendo que este estudo é um direcionador de oportunidades e que a empresa irá verificar as sugestões propostas.

Palavras-chave: Conformidade Tributária; Custos; Tributos; Complexidade.

ABSTRACT

This research aimed to measure the costs of tax compliance in a footwear industry, with a chain of own stores, whose headquarters are located in Vale do Paranhana/RS, as well as to verify the perception of management about this practice. For that, an applied research was carried out, with a qualitative and quantitative approach, descriptive, classified as a case study, being

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis da Faccat. Data da submissão à banca final:

² Acadêmica do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara – Faccat/RS. *E-mail:* andressaventer@sou.faccat.br.

³ Professor orientador das Faculdades Integradas de Taquara – Faccat/RS. Doutora em Contabilidade e Finanças *E-mail:* kelim.sprenger@faccat.br.

adopted in a complementary way a questionnaire applied with the financial director of the company object of this study. The analysis identified the activities carried out by the company and the costs incurred to meet tax compliance, exposing that for every R\$ 1.00 of tax paid by the company, it additionally uses R\$ 0.13 to comply with tax legislation. That is, in addition to the tax amount, the company needs to employ approximately 13% more to fully comply with fiscal and tax practices. This value denotes, in addition to the high Brazilian tax burden, how much it is necessary to employ human and operational resources to meet the standards. Furthermore, tax compliance costs represent approximately 7.14% of revenues. These compliance costs correspond mainly to taxes (88.35%), personnel expenses (5.37%) and advisory fees (5.09%). From the questionnaire applied, the company's Financial Director, highlighted the importance of the subject and the company's fiscal regularity, but said he was not aware of these expenses in their entirety, understanding that this study is a driver of opportunities and that the company should verify the proposed suggestions.

Keywords: Tax Compliance; Costs; Tributes; Complexity.

1 INTRODUÇÃO

O ambiente tributário brasileiro é conhecido pela sua alta carga tributária e pela sua complexidade, tanto no que compete à apuração dos tributos como também no cumprimento das diversas obrigações acessórias. Corroborando essa colocação, encontra-se o relatório *Doing Business Subnacional Brasil* (2021), o qual aponta que os tributos no Brasil são declarados e pagos *on-line*, mas em contrapartida há muita burocracia envolvida no processo de cumprimento das obrigações acessórias.

Portanto, as empresas brasileiras geralmente despendem recursos consideráveis visando a conformidade tributária, para, assim, atender à legislação e todas as obrigações que lhes competem. Cabe ressaltar que os custos relacionados à conformidade não se resumem aos tributos, taxas e contribuições pagas, mas também há custos inerentes aos processos e controles internos de setores que se dedicam ao cumprimento das normas fiscais e tributárias.

Além disso, é perceptível a dificuldade por parte das empresas em exercer a conformidade tributária de forma integral. Diante disso, cabe à contabilidade exercer a sua função de *compliance*, visando a segurança legal e a gestão de riscos da empresa, assim como afirma Souza (2019, p. 3-4) “[...] *compliance* na contabilidade, exerce um trabalho de verificação de conformidade com as normas tributárias vigentes e auxílio no investimento financeiro, buscando estabelecer uma estrutura de boa conduta e ética no setor empresarial”.

Sendo assim, a mensuração de todos os custos que se relacionam à conformidade tributária também é de extrema importância para a empresa, possibilitando que a gestão possa identificar o quanto destina anualmente a esses processos, tenha dados e possa trabalhar com

planejamento, com o propósito de acompanhar os processos, buscando a sua qualificação, otimização e, conseqüentemente, atingir a conformidade em sua totalidade, bem como auxiliar nos debates públicos que envolvem questões tributárias.

Na indústria calçadista esse tema também se destaca, pois as questões tributárias podem impactar inclusive na continuidade operacional das empresas, e este setor é tradicional no Rio Grande do Sul, sendo o estado que mais empregou no setor calçadista em 2022, respondendo por 34,1% dos postos gerados pela atividade no país (POZZEBON, 2023). Assim, esse setor tem reflexos diretos em empregos, renda e no desenvolvimento do país.

Ante o exposto, este estudo tem como problema de pesquisa: Quais os custos da conformidade tributária em uma indústria calçadista com rede de lojas próprias? Desta forma, o objetivo geral deste estudo consiste em mensurar os custos da conformidade tributária em uma indústria calçadista, com rede de lojas próprias.

Nesse sentido, especificadamente, o estudo busca: a) identificar as obrigações acessórias impostas à empresa em estudo; b) realizar um mapeamento operacional das atividades, para apurar e levantar os custos de conformidade tributária; c) estruturar um método de mensuração, alinhado com a necessidade da empresa, para apurar e controlar os custos de conformidade tributária; d) verificar o conhecimento e a percepção do diretor acerca dos custos atribuídos ao cumprimento da conformidade tributária, além do pagamento dos tributos; e e) oportunizar ações que busquem aperfeiçoar suas rotinas.

Esse estudo se justifica pela relevância do tema, pois como pode ser verificado na pesquisa publicada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) no ano de 2022, sobre o *ranking* de competitividade, o setor de tributação do Brasil foi o segundo pior índice de desempenho, com a 17ª posição entre 18 países que foram avaliados. Ainda, a pesquisa também revela que o peso dos tributos foi o terceiro maior, com carga tributária que atingiu quase um terço do Produto Interno Bruto (PIB) e que o país tem a terceira pior qualidade no sistema tributário, com a avaliação qualitativa mais negativa em processos legislativos e administrativos.

Ademais, o conhecimento destes gastos visa permitir que a gestão da empresa possa conduzir as operações com mais firmeza, mediante formação de indicadores e mapeamento dos processos, assim sinalizando o controle de todos os recursos utilizados, bem como a necessidade de aumento ou diminuição deles, por meio do cumprimento da conformidade.

Ainda, o estudo também pode contribuir com outras empresas, por enfatizar a importância e as exigências da conformidade tributária, além de apresentar um direcionador para que estas também possam apurar os seus custos relacionados a estas práticas.

Em relação à relevância acadêmica, este estudo busca promover o assunto e incentivar mais pesquisas, pois por vezes é interpretado e visto apenas como pagamento de tributos e não por todas as obrigações que lhe competem, tendo em vista que ele é de grande importância do ponto de vista da gestão empresarial. A pesquisa é relevante, também, por concentrar diversos tópicos estudados ao longo da graduação, contribuindo, assim, para especialização na área tributária.

O artigo está estruturado em cinco seções, iniciando pela introdução, na sequência apresenta-se a fundamentação teórica, após, a metodologia, a análise dos dados e, por fim, as considerações finais e as referências.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional (STN) em seu Art. 3º conceitua tributo como sendo “[...]toda prestação pecuniária, 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”. De acordo com Cassone (2018), o tributo é uma quantia em dinheiro que os contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, devem destinar à união, estados, distrito federal e municípios, quando praticam algum fato gerador previsto em lei.

Ainda, os tributos podem ser classificados quanto à espécie, em impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, sendo estes definidos por Rezende, Pereira e Alencar (2010), conforme sintetiza a Figura 1:

Figura 1 – Espécies de Tributos

Impostos	Taxas	Contribuições	Empréstimos Compulsórios
<ul style="list-style-type: none"> São cobrados na ocorrência do fato gerador estabelecido em Lei, sem a exigência de qualquer contraprestação específica do governo. 	<ul style="list-style-type: none"> São vinculadas a uma atuação estatal, ou seja, cobradas através de atividades públicas. 	<ul style="list-style-type: none"> São destinadas a melhorias em decorrência de obras públicas, de domínio econômico, de categorias profissionais ou econômicas e de seguridade social. 	<ul style="list-style-type: none"> São destinados a atender despesas que não estão previstas no orçamento, sendo instituídos pela União.

Fonte: Adaptado de Rezende, Pereira e Alencar (2010).

Conforme Pêgas (2023), estes tributos possuem elementos fundamentais: contribuinte, responsável, fato gerador, base de cálculo e alíquota. O contribuinte é aquele que efetivamente suporta a carga tributária, sendo o responsável aquele que a Lei determina para responder pela obrigação tributária. O fato gerador é a origem da obrigação tributária, de uma situação que é prevista em Lei, já a base de cálculo se refere ao montante sobre o qual será aplicada uma alíquota (percentual) para cálculo de apuração dos tributos, conforme estabelecido em Lei.

Vale ressaltar que para pessoa jurídica, os tributos são aplicados conforme o regime tributário da empresa, que pode ser: Microempresário individual, Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real. Esses regimes também determinam quais são as obrigações acessórias que cabem à empresa. Há também uma forma de apuração dos tributos denominada Lucro Arbitrado. Dessa forma, com o intuito de melhor referir-se aos regimes tributários, o Quadro 1, descreve as principais características de cada um.

Quadro 1 – Regimes Tributários Brasileiros

Regime Tributário	Características
Microempreendedor Individual	Exige menos obrigações, amparando empreendedores individuais com faturamento bruto anual de até R\$ 81.000,00
Simples Nacional	Simplifica as obrigações das micro e pequenas empresas, com faturamento bruto anual de até R\$ 4,8 milhões
Lucro Presumido	De maior complexidade, que compete às empresas de porte maior, com diversas obrigações acessórias e que utiliza como base a presunção de lucro
Lucro Real	De maior complexidade, que compete às empresas de porte maior, com diversas obrigações acessórias e que utiliza como base o lucro real
Lucro Arbitrado	Na maior parte dos casos, é aplicado por autoridades tributárias e apurado mediante percentuais

Fonte: A autora (2023).

Destaca-se a importância do regime tributário, que é definido em conformidade com a natureza, porte e faturamento da empresa. Ele que vai determinar as regras fiscais decorrentes de suas operações, bem como a forma de arrecadação dos impostos.

2.2 Obrigações Acessórias

As obrigações acessórias contemplam todas as operações da empresa, enviadas em formato digital por meio de declarações diretamente aos órgãos competentes, atendendo prazos, atualizações, além das peculiaridades de cada segmento e regime tributário. Conforme Ferrazzo (2006) a função dessas obrigações consiste em entregar as movimentações das operações empresariais para apuração e fiscalização dos valores arrecadados, ou seja, trata-se de um mecanismo que busca impedir a sonegação e a evasão fiscal.

À vista disso, nota-se que o formato digital auxilia a auditoria e a fiscalização dos órgãos competentes, que utilizam cruzamentos simultâneos das operações e informações enviadas, de tal forma que hoje no Brasil as autoridades fiscais estão tendo, cada vez mais, condições de vigiar todas as operações empresariais, como aponta Duarte (2009).

No Quadro 2, apresenta-se uma síntese das obrigações acessórias cujas empresas industriais sediadas no Rio Grande do Sul (RS) e enquadradas no regime tributário de Lucro Real devem apresentar:

Quadro 2 - Obrigações Acessórias para empresas com sede no RS

Declaração	Competência	Informações	Entrega
Emissão de Nota Fiscal Eletrônica		Documento que regula e comprova as operações da empresa	Data de operação
Emissão de documentos de arrecadação de tributos		O documento por meio do qual os tributos são recolhidos aos cofres públicos	De acordo com o tributo apurado
Escrituração Fiscal Digital - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço (ICMS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	Estadual/Federal	Escrituração de todos os documentos fiscais e outras informações de interesse do fisco	Mensal
Escrituração Fiscal Digital - Contribuições	Federal	Escrituração da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) com base nos documentos fiscais e operações	Mensal
Escrituração Fiscal Digital - Reinf	Federal	Escrituração de complemento das obrigações fiscais previdenciárias e trabalhistas	Mensal
E social	Federal	Escrituração das informações relativas aos trabalhadores	Mensal
Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte	Federal	Escrituração pela fonte pagadora referente a retenção do imposto de renda	Anual
Escrituração Contábil Fiscal	Federal	Escrituração das informações econômico-fiscais	Anual
Escrituração Contábil Digital	Federal	Escrituração dos livros contábeis	Anual
Guia de Informação a Apuração de ICMS	Estadual	Escrituração das operações e apuração de ICMS	Mensal
Guia de Informação a Apuração de ICMS Substituição Tributária (ST)	Estadual	Escrituração das operações e apuração de ICMS ST	Mensal

Fonte: A autora (2023).

Nesse contexto, pode-se notar a quantidade de informações que devem ser enviadas aos órgãos competentes, bem como a complexidade dessas informações, as quais devem retratar a conformidade tributária da empresa. Destaca-se que, segundo dados extraídos do relatório *Doing Business Subnacional Brasil* (2021), as empresas despendem hoje entre 1.483 e 1.501

horas por ano para preparar, declarar e pagar tributos, mais do que qualquer outro país, devido a uma legislação e obrigações complexas, cálculos complicados e a quantidade de informações exigidas para as declarações fiscais, que estão entre os principais desafios.

2.3 Conformidade Tributária e seus Custos

O cumprimento da conformidade tributária exige uma grande gestão, conhecimento técnico e tempo destinado de forma exclusiva, para atender e requalificar-se sobre as obrigações tributárias, pois existindo qualquer discordância por parte do fisco, pendências são geradas no âmbito da empresa, podendo acarretar expressivos gastos com penalidades.

Logo, se faz necessário que os gestores busquem pela qualificação de seus sistemas de *compliance*, sendo um instrumento que busca eliminar os riscos, garantindo que a empresa preserve a conformidade e seus valores éticos, como trazem Carvalho *et al.* (2021).

De acordo com Ribeiro e Diniz (2015, p. 2),

O compliance envolve questão estratégica e se aplica a todos os tipos de organização, visto que o mercado tende a exigir cada vez mais condutas legais e éticas, para a consolidação de um novo comportamento por parte das empresas, que devem buscar lucratividade de forma sustentável, focando no desenvolvimento econômico e socioambiental na condução dos seus negócios.

Diante dos diversos motivos apresentados, entende-se que as empresas precisam estar atentas e buscar implementar práticas de *compliance*. Neves (2018) aponta que o primeiro motivo da implantação de um sistema de *compliance* consiste em mitigar o risco da empresa e de seus funcionários cometerem violações da legislação que podem acarretar penalidade duras, e em casos mais graves, levar até a própria extinção da empresa. Entre as práticas de *compliance*, as rotinas de *tax compliance* (conformidade tributária) auxiliam as empresas no cumprimento e verificação de todos os procedimentos fiscais.

Sobre a possibilidade de violações da legislação, volta-se para o estudo disponibilizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), realizado no mês de maio do ano de 2021, o qual versou sobre a quantidade de normas editadas no Brasil desde 1988, onde apurou-se que, em média, 813 normas são editadas por dia útil no país.

Posto isso, nota-se a importância da conscientização nas empresas em investir e conservar uma estrutura sólida, com profissionais qualificados que garantam toda operacionalidade junto da gestão de *compliance*, mapeando e planejando todas as tarefas relacionadas, com o propósito de corrigir qualquer irregularidade que possa existir.

Ademais, diante de tantos quesitos que comprometem a conformidade tributária, é notório que para seu cumprimento a empresa precisa custear a operacionalidade, ou seja, os custos da conformidade tributária não se resumem meramente no pagamento de tributos, envolve todo valor que é utilizado para garantir seu desempenho.

Os custos de conformidade tributária, conforme traz Bertolucci (2003), são aqueles utilizados para cumprir todas as formalidades que a legislação tributária exige. No entanto, sabe-se que estes custos relacionados muitas vezes não são percebidos e apurados pelas empresas, posto que até pouco tempo atrás era um assunto pouco destacado.

Sendo assim, para melhor mensuração, os custos tributários são classificados conforme apresentado na Figura 2 por Bertolucci e Nascimento (2002, p. 3):

Figura 2 - Classificação dos custos tributários



Fonte: Bertolucci e Nascimento (2002, p.3).

Conforme Bertolucci e Nascimento (2002), classifica-se como tributos, as próprias arrecadações feitas pelo poder público. Os custos de distorção compreendem os reflexos do comportamento da economia perante os tributos, que influencia no preço e fatores produtivos. Os custos operacionais tributários contemplam os custos de administração do poder executivo, legislativo e judiciário e os custos de conformidade.

Para Maia *et al.* (2008), os custos da conformidade tributária das pessoas jurídicas correspondem ao custo na execução do trabalho, ou seja, o tempo consumido nas atividades tributárias, em cálculo de impostos, declarações, atendimento a fiscalizações, além de treinamentos e demais dispêndios para compreender e cumprir as formalidades que são exigidas pela legislação tributária.

Ainda, a literatura traz que esses custos de conformidade são divididos em três categorias, os custos monetários diretos, os custos temporais e os custos psicológicos que também podem ser chamados de não monetários. No Quadro 3, apresenta-se uma síntese dos custos de conformidade tributária encontrados na literatura, conforme o estudo de Ferreira e Diehl (2012, p. 7):

Quadro 3 - Custos de conformidade tributária encontrados na literatura

Autores	Custos de conformidade
Custos Monetários Diretos	
Sandford, Godwin e Hardwick (1989)	- Preenchimento de declarações;
	- Contratações de consultorias;
	- Contratações de auditorias;
	- Guarda e conservação de documentos.
Warburton e Hendy (2006)	- Compilação de arquivos;
	- Aquisição e manutenção de sistemas contábeis e fiscais;
	- Custos com planejamento tributário;
	Treinamentos, congressos, palestras e cursos sobre tributos
Das-Gupta (2006)	- Conservação de livros fiscais;
	- Preenchimento e envio de relatórios;
	- Custos com autorizações e permissões exigidas pela lei tributária
Evans, Tran-Nam (2001)	- Retenção de tributos;
	- Atendimento a fiscalização;
	- Gastos em pesquisas sobre tributos;
	- Custos do trabalho.
Custos Temporais	
Sandford, Godwin e Hardwick (1989)	- Às pessoas físicas ao preenchimento de suas declarações de imposto de renda;
	- Cálculos acessórios para declarar o imposto de renda.
Custos Psicológicos	
Sandford, Godwin e Hardwick (1989)	- Custos com a ansiedade e o stress;
Evans, Tran-Nam (2001)	- Frustração no aprendizado e no cumprimento às mudanças tributárias.
Custos Internos	
Bertolucci (2001)	- Custos do conselho de administração relacionados aos tributos;
	- Custos com o conselho fiscal relacionados com os tributos;
	- Custos com a diretoria relacionados com os tributos;
	- Controladoria;
	- Jurídico;
	- Informática;
	- Arquivo;
	- Custos;
	- Recursos Humanos;
	- Impostos de importação;
	- Tesouraria;
- Auditoria Interna;	
- Registros.	
Custos Externos	
Bertolucci (2001)	- Auditores e consultores;
	- Advogados;
	- Diversos - treinamentos, cursos, assinatura de revistas especializadas;
	- Arquivos terceirizados;
	- Despachantes aduaneiros;
	- Informática.

Fonte: Ferreira e Diehl (2012, p. 39).

Dessa forma, verifica-se que a conformidade tributária requer de fato uma grande gestão de tempo, a fim de garantir que todos os processos da empresa estejam dentro da legalidade. E

diante deste cenário, volta-se o olhar para o setor calçadista, o qual compreende diversas operações, devido às etapas de produção até a consecução do produto final, operações estas que se refletem, também, na complexidade para o cumprimento das obrigações acessórias diante da estrutura tributária do país.

2.4 Setor Calçadista

O setor calçadista está entre os segmentos mais importantes da economia brasileira, refletindo em empregos, renda e no desenvolvimento do país. Isso se torna perceptível pelos dados apurados em fevereiro de 2023 pela Associação Brasileira das Indústria de Calçados (ABICALÇADOS), os quais apontam que, no ano de 2022, o setor empregou diretamente 296,4 mil pessoas, o que representa 9,1% a mais do que no ano de 2021 e se trata do melhor resultado desde 2015 (ABICALÇADOS, 2023).

À vista disso, cabe destacar que a indústria brasileira de calçados iniciou sua atividade no Estado do Rio Grande do Sul, com a chegada dos primeiros imigrantes alemães, no ano de 1824, na região do Vale do Rio dos Sinos, conforme contextualiza Loayza (2011). Contudo, na década de 1980, as empresas foram motivadas a se instalar na Região Nordeste do Brasil, em função da disponibilidade de mão de obra e de vários incentivos fiscais oferecidos, fato que ocorreu com diversas empresas da região do Vale do Rio dos Sinos.

Buscando atuar de forma estratégica, muitos empresários dispõem de unidades fabris em diferentes localidades, buscando aproveitar oportunidades de negócios e incentivos fiscais, visando a viabilização de seus negócios e na rentabilidade da empresa, conforme também menciona Loayza (2011).

Desse modo, como o sistema tributário brasileiro é estruturado para atender a forma federativa do Estado, mediante divisão de competências, vale ressaltar que esses empresários terão mais obrigações tributárias para cumprir, aumentando sua complexidade e, conseqüentemente, o custo de conformidade, pois precisam seguir a legislação estadual e municipal de onde seus estabelecimentos possuem sede, ou seja, mesmo tratando-se do mesmo estabelecimento, as exigências tributárias são distintas.

2.5 Estudos Relacionados

Diante o contexto tributário, torna-se compreensível o atual cenário que apresenta aumento no número de descontinuação de unidades fabris e, ainda, expectativa de grande

redução no número de abertura de empresas, conforme publicado pelo Ministério da Economia (BRASIL, 2023). Isso sucede pela falta de interesse das pessoas em empreender no Brasil, conforme visto nas mídias e em outros estudos relacionados, principalmente pela burocracia e todos os custos envolvidos.

Maia *et al.* (2008) elaboraram uma análise para identificar a percepção dos gestores e colaboradores sobre os custos de conformidade à tributação em uma empresa estadual de saneamento. Nessa análise os autores constataram que a companhia não monitora seus custos, que os gestores reconhecem a existência deles, mas que não os discutem, posto que suas ações e preocupações estão voltadas exclusivamente em pagar menos tributos.

Sob a ótica da complexidade tributária, Ferreira e Diehl (2013) propuseram o desenvolvimento de um método de mensuração dos custos de conformidade tributária voltado para organizações. A partir do desenvolvimento do projeto piloto na Emater/RS-Ascar, constatou-se que é possível identificar as atividades desenvolvidas vinculadas aos custos de conformidade tributária, os recursos consumidos por atividade, os custos de conformidade de cada tributo e os custos totais tributários da empresa.

Os autores verificaram que na Emater/RS-Ascar, para cada um R\$ 1,00 de tributo pago pela empresa, ela gasta R\$ 3,25 para se ajustar à legislação tributária. Portanto, constataram que os custos de conformidade são superiores aos custos com os tributos próprios pagos. Com relação aos custos totais e receitas totais da empresa, os custos de conformidade tributária representam 2,27% e 1,97%, respectivamente. Já os custos totais tributários representam 2,97% dos custos totais da empresa e 2,58% das receitas totais. Os dados permitiram aos gestores avaliarem os processos desenvolvidos identificando pontos a serem gerenciados, como a necessidade de treinamento dos funcionários envolvidos nas atividades.

Estes estudos estão em linha com essa pesquisa, pois se identifica a carência de informações tanto sob a ótica da importância e da gestão do *compliance* tributário, sobre o conhecimento dos custos de conformidade, os quais permitem maior amparo à tomada de decisão e, inclusive, embasar discussões junto aos órgãos tributários brasileiros.

3 METODOLOGIA

3.1 Classificação da Pesquisa

A natureza desta pesquisa é aplicada, pois mediante a busca de conhecimentos, se efetua a aplicabilidade prática do problema da pesquisa. Zanella (2009) argumenta que este tipo de pesquisa tem como motivação problemas concretos, práticos e operacionais.

Quanto à forma de abordagem do problema proposto, esta pesquisa se classifica como quantitativa e qualitativa, uma vez que os dados para análise foram apurados e coletados pela pesquisadora que utilizou elementos numéricos para as análises, os quais são complementados por informações que buscam explicar este comportamento.

Em relação ao objetivo, a pesquisa se classifica como descritiva, pois os dados obtidos foram objeto de análise descritiva. Sampieri, Collado e Lucio (2013) mencionam que o estudo descritivo mede conceitos e define variáveis, o que o torna importante, pois demonstra precisão.

No que se refere aos procedimentos técnicos, a pesquisa se classifica como documental, na medida em que foram utilizados dados produzidos na contabilidade da empresa e à vista do contexto, o estudo conta, também, como forma adicional com um questionário aplicado ao diretor financeiro da empresa objeto desse estudo, para obter informações adicionais necessárias para pesquisa.

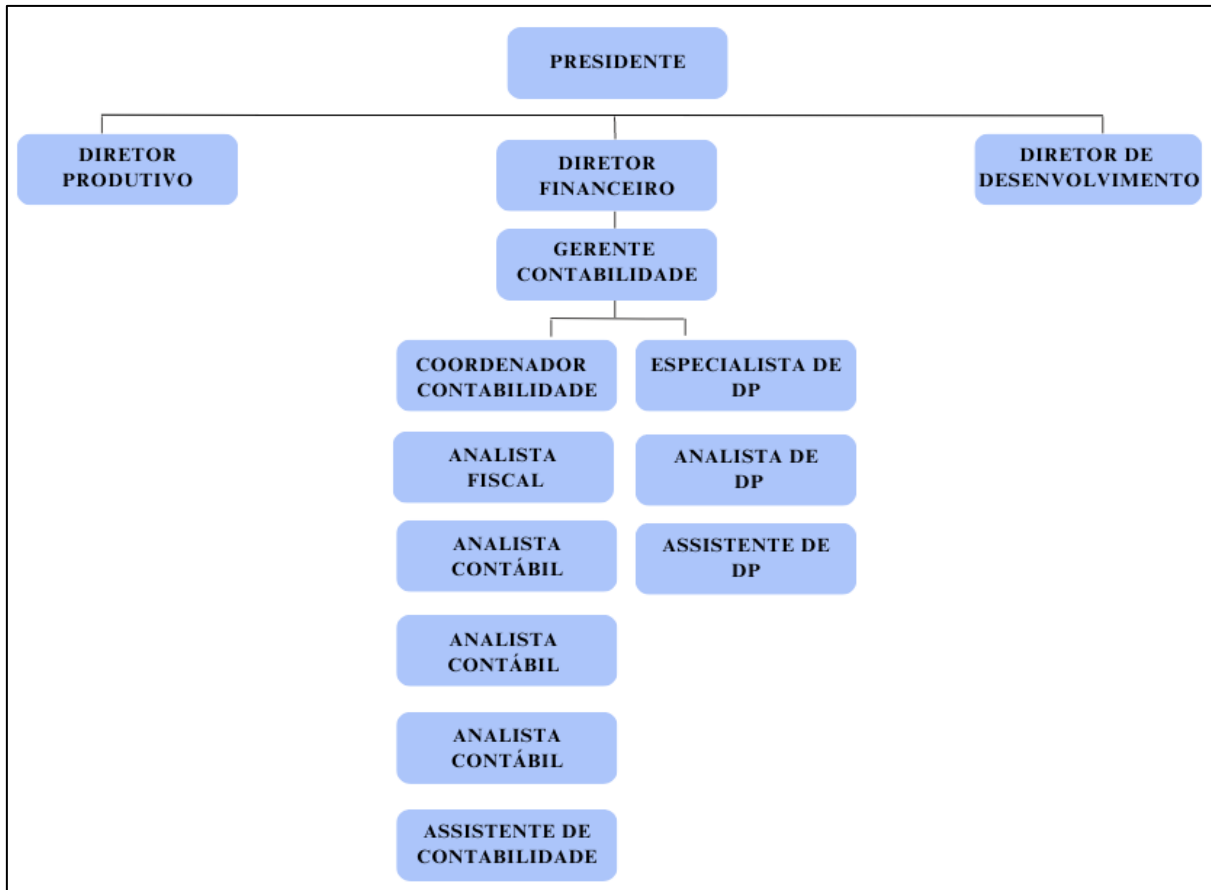
3.2 Unidade de Análise

Neste estudo foram analisados os dados de uma indústria calçadista com rede de lojas próprias, que vem atuando no mercado desde 1949, ou seja, há mais de setenta anos. Trata-se de uma empresa familiar, de responsabilidade limitada, tributada pelo Lucro Real e conta com uma filial calçadista, doze lojas físicas e uma loja virtual.

Destaca-se que a estrutura administrativa da empresa está localizada na matriz, inclusive a empresa dispõe de um setor de contabilidade interno, envolvendo dez colaboradores e auxílio de uma assessoria externa, que trabalham para atender à conformidade tributária em todos os âmbitos.

Visando apresentar as estruturas relacionadas as atividades fiscais e tributárias, a Figura 3 apresenta um organograma da estrutura organizacional da empresa em termos administrativos:

Figura 3 – Organograma da estrutura organizacional, com foco no setor de contabilidade



Fonte: A autora (2023).

Como o foco desta pesquisa consiste nas atividades voltadas ao *compliance* tributário, a Figura 3 se concentra no setor de contabilidade, cuja equipe é composta por dez pessoas, as quais respondem ao Gerente de Contabilidade e ao Diretor Financeiro. O setor se subdivide na área de Departamento Pessoal (DP) e a área contábil, que compreende atividades fiscais e de contabilidade societária.

3.3 Coleta, Tratamento e Análise dos Dados

Para a consecução dos objetivos deste estudo, a coleta ocorreu a partir dos dados oriundos do balancete consolidado da empresa, mediante observação e mapeamento das contas e tarefas exercidas na empresa em cumprimento à legislação, a fim de mensurar todos os custos que estão envolvidos.

A coleta de dados foi realizada de forma presencial, onde no primeiro contato da pesquisadora na empresa foi apresentada à diretoria financeira a proposta da pesquisa, e depois de fato se iniciou o mapeamento e apuração dos dados coletados junto do setor de contabilidade. Nessa ocasião, foi possível ter acesso ao balancete consolidado do período de 01 de janeiro de

2022 à 31 de dezembro de 2022, junto ao razão e demonstrativo das contas por centro de custo, do mesmo período, a fim de auxiliar de forma mais detalhada no mapeamento, do qual foram extraídas as seguintes informações: o valor total dos tributos pagos no ano, os gastos com treinamentos, mensalidade de locação de equipamento, honorários da assessoria, mensalidade dos sistemas, despesas com informática, despesa com comunicação e materiais de expediente.

Também, junto ao setor de Departamento Pessoal da empresa, que integra a equipe de contabilidade, foi verificado o valor total da mão de obra da equipe que está relacionada às atividades e os respectivos custos contendo os encargos.

De modo complementar foi questionado ao diretor financeiro, sobre sua intenção em responder um questionário contendo perguntas sobre seu perfil, conhecimento e percepção a respeito do tema, ressaltando que, após o seu consentimento sobre o questionário, foi coletada a sua assinatura de forma física, na carta de anuência.

O questionário contou com perguntas abertas e fechadas. Inicialmente, buscou-se conhecer o perfil do respondente, questionando sobre sua escolaridade, bem como o tempo de atuação no ramo e na própria empresa. Posteriormente, conforme consta no Quadro 4, buscou-se identificar o seu conhecimento sobre o tema, bem como sua percepção de importância.

Quadro 4 - Questionário

<u>Bloco B – Identificação do conhecimento e importância do tema</u>	
1) Você já havia se questionado sobre a importância e tudo que integra o custo para estar em conformidade tributária?	() Sim () Não () Parcialmente
2) Você acha relevante apurar todos os custos de conformidade tributária, a fim de se tornar uma prática para a empresa?	() Muito importante () Importante () Indiferente () Pouco importante () Desnecessário
3) Você acredita que dispor da informação de quanto a empresa paga para manter-se em conformidade tributária possa auxiliar em estratégias de mercado?	() Sim () Não () Parcialmente

Fonte: A autora (2023).

Por fim, foi proposta uma questão aberta visando obter a percepção sobre o tema, bem como proporcionar reflexões oriundas desse estudo e identificar a necessidade de novas ações que tenham como objetivo minimizar riscos dessa natureza. Portanto, foi feita a seguinte pergunta: ‘Você já havia se questionado sobre a importância de mensurar todos os custos

envolvidos para que a empresa se mantenha em conformidade tributária? Comente sobre sua perspectiva sobre o assunto e se você identifica alguma nova ação a ser praticada após reflexão’.

O questionário foi aplicado via *Google forms*, elaborado já com a intenção de aplicabilidade apenas ao diretor financeiro da empresa, que é o responsável pela parte tributária, e que apoiou a pesquisa.

O tratamento dos dados coletados foi realizado em planilhas no *Microsoft Excel*, permitindo uma melhor visualização e mapeamento dos custos que a empresa tem com a conformidade tributária. Além disso, foram calculados indicadores para mensurar o quanto equivalem estes custos, a cada real pago de tributo.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Objetivando mensurar os custos da conformidade tributária na indústria calçadista objeto de estudo, entendendo, também, a percepção da gestão sobre esta prática, inicialmente se tratou no referencial teórico das obrigações acessórias às quais a empresa está sujeita. Nesta seção são apresentados e analisados de forma descritiva os dados obtidos na pesquisa.

Primeiro, sintetiza-se o mapeamento operacional das atividades, para apurar e levantar os custos de conformidade tributária; posteriormente, apresenta-se o método de mensuração, alinhado com a necessidade da empresa, para apurar e controlar os custos de conformidade tributária por meio de indicadores fiscais e tributários e, por fim, se verifica a percepção do Diretor Financeiro da empresa acerca dos custos atribuídos ao cumprimento da conformidade tributária, além do pagamento dos tributos que já são de pleno conhecimento da gestão.

4.1 Mapeamento das Atividades

Iniciou-se o estudo com o mapeamento de todas as atividades realizadas na empresa que se referem à conformidade tributária, com o propósito de apuração do tempo despendido, bem como dos recursos envolvidos.

Este mapeamento foi realizado no setor de contabilidade da empresa, onde a pesquisadora acompanhou individualmente os dez funcionários do setor em suas rotinas, elaborando, assim, um fluxo das atividades que competem a cada um. Devido à complexidade da mensuração, optou-se por apresentar as atividades mais relevantes e significativas financeiramente, para viabilizar o presente estudo. As atividades estão apresentadas na Tabela 1.

Tabela 1 - Atividades realizadas que competem a conformidade tributária

Atividades	Representatividade
1. Organização dos documentos para facilitar a conferência fiscal;	0,91%
2. Faturamento	1,82%
3. Lançamento dos documentos fiscais no ERP industrial;	1,18%
4. Migração de informação, importação de todos os dados os documentos fiscais do ERP industrial para o sistema contábil;	1,82%
5. Controle dos bens patrimoniais;	0,09%
6. Lançamentos contábeis;	21,95%
7. Conferência manual;	14,85%
8. Integrar, contabilizar e conciliar as operações;	2,66%
9. Transmissão das declarações;	3,70%
10. Acompanhamento tributário;	0,32%
11. Arquivar todos os documentos;	0,09%
12. Preparar demonstrativos contábeis e fiscais;	1,36%
13. Análises	16,82%
14. Apuração dos tributos a pagar;	5,40%
15. Emissão das guias a pagar;	0,18%
16. Folha de pagamento, rescisão, contrato de trabalho e afins;	26,39%
17. Passagem pela auditoria externa;	0,45%
Total de 1.760 horas disponíveis	100%

Fonte: A autora (2023).

Como já mencionado, a empresa conta com dez funcionários que integram a equipe de contabilidade, os quais estão focados em jornada integral de trabalho nas atividades mencionadas, que são tarefas de cumprimento à conformidade. Dessa forma, apura-se que são destinadas, em média, 1.760 horas por mês em operações de cumprimento à legislação, levando em consideração que cada integrante da equipe trabalha 8 horas e 48 minutos por dia, durante cinco dias da semana.

A representatividade indicada na Tabela 1 foi construída a partir da estimativa média de tempo destinada ao desempenho das principais atividades mapeadas, a qual foi possível elaborar por meio da observação direta realizada no setor.

Na Tabela 1 nota-se que aproximadamente 26% do tempo do setor de Departamento Pessoal se destina ao cálculo da folha de pagamentos. Verifica-se que 22% do tempo da equipe contábil e fiscal se destina aos lançamentos contábeis e que cerca de 15% do tempo é empregado em conferências manuais. Para as análises, estima-se que se destina apenas 16% do tempo da equipe, o que chama a atenção, pois essa é uma atividade importante para garantir a conformidade.

Ademais, nesse mapeamento aponta-se que na empresa se faz uso de mais de um sistema operacional, sendo essa uma informação considerada relevante, pois impacta de forma direta no resultado deste estudo, devido à necessidade de migração de informações para o sistema contábil, sendo apurado que se destina, em média, 2% das horas de operação para esta atividade. É utilizado um sistema, o qual é considerado ERP de todo processo industrial, comercial e

financeiro das unidades industriais, sendo realizadas todas as operações, lançamentos fiscais, assim como também o faturamento. As lojas próprias possuem um outro ERP, o qual está à frente de todo processo comercial e de controle de caixa. Ainda, no setor contábil, o departamento de pessoal utiliza um outro sistema, no qual constam todas as informações de pessoas.

Ainda, todas essas informações que transitam pelos três sistemas mencionados anteriormente são apuradas e consolidadas em um outro sistema, que é o contábil. Dessa forma, há um tempo gasto pelo setor, alimentando e garantindo a veracidade em ambos os sistemas, que precisam estar iguais.

Contudo, nota-se que o setor tem carência na gestão de tempo, devido a muitas rotinas manuais, que integram a conferência de lançamentos fiscais, contabilização, conciliações de cartão de crédito das lojas, registros de declarações, os quais representam quase 15% do total de horas despendidas para a operação de conformidade, além do tempo gasto com conciliação de vários sistemas operacionais que precisam manusear.

4.2 Custos de Conformidade Tributária

Por meio da análise dos custos de conformidade tributária da empresa objeto desse estudo, observam-se pontos em que há um volume expressivo de recursos destinados ao cumprimento das obrigações fiscais e tributárias, demandando atenção por parte da gestão, mas não se constatou nenhum custo inesperado ou fora do previsto.

Na Tabela 2, apresenta-se o custo total da empresa, para estar em conformidade tributária no ano de 2022:

Tabela 2 – Custos de conformidade tributária da empresa, no ano de 2022

Custos	R\$	Representatividade
Com pessoas	R\$ 803.768,10	5,37%
Cursos e treinamentos	R\$ 449,10	0,00%
Locação de equipamentos	R\$ 6.092,55	0,04%
Comunicação	R\$ 942,33	0,01%
Mensalidade de sistema	R\$ 134.293,92	0,90%
Despesa com informática	R\$ 35.287,56	0,24%
Honorários assessoria	R\$ 762.073,90	5,09%
Material de expediente	R\$ 1.254,63	0,01%
Tributos Diretos	R\$ 3.251.834,99	21,72%
Tributos Indiretos	R\$ 9.974.014,53	66,63%
Total	R\$ 14.970.011,61	100%

Fonte: A autora (2023).

Com base nos dados expostos na Tabela 2, identifica-se que 88,35% dos gastos referentes à conformidade tributária se referem aos próprios tributos. Destaca-se que nesta rubrica consta: IRPJ e CSLL (tributos diretos), bem como ICMS, PIS, COFINS e CPRB (tributos indiretos).

Para atendimento dessas necessidades fiscais e tributárias, observa-se que 5,37% do montante gasto se destinam a cobrir os custos com pessoal, incluindo salários, encargos e benefícios. A assessoria corresponde a 5,09% do total dos custos, sendo esta destinada à assessoria contábil, fiscal, departamento de pessoal e societária. Menciona-se, ainda, os custos com sistema que equivalem a 0,90% do montante de recursos destinados à conformidade tributária, sendo que este sistema compreende ao que é utilizado somente pelo departamento pessoal, e o outro que é utilizado somente para a apuração contábil e fiscal, ou seja, a equipe de contabilidade da empresa utiliza dois sistemas exclusivos para a área.

Nos custos apresentados na Tabela 2, também se observam oportunidades e pontos de atenção. Nota-se que o valor gasto com cursos e treinamentos, que não tem representatividade do total dos custos relacionados a conformidade, que é totalmente insuficiente, a empresa precisa qualificar a mão de obra das pessoas que estão à frente das obrigações e deveres tributários que a empresa precisa cumprir, se tratando de um gasto que trará reflexo na saúde operacional dela. A qualificação da sua mão de obra interna, poderá ter em contrapartida redução na conta com assessoria externa, a qual vem sendo bem significativa. Apesar disso, nota-se que a empresa possui uma estrutura sólida, com fluxo e organização de tarefas.

Desse modo, diante aos dados apurados, nota-se o quão importante é o mapeamento das tarefas e a gestão de custos, o quanto viabiliza as análises, despertando melhorias e oportunidades, demonstrando se há necessidade de aplicação de outros recursos para qualificação dos processos que envolvem o cumprimento da conformidade tributária. Inclusive, dispondo de dados sobre os recursos necessários para o cumprimento da conformidade tributária, a empresa se mune de informações que auxiliam nos debates públicos acerca de políticas tributárias.

4.3 Indicadores Fiscais e Tributários

À vista das dificuldades, da complexidade do sistema e carga tributária brasileira, destaca-se nesse estudo o quão importante é para os sócios e para os gestores, que estão à frente do negócio, dispor de um controle estruturado, que tenha o mapeamento e a mensuração de todas as tarefas e custos provenientes ao cumprimento das operações legais, de forma a conduzir

junto do profissional contábil a conformidade tributária, bem como promover o crescimento da empresa com segurança.

Cabe, assim, ao setor de contabilidade da empresa exercer a sua função de *compliance*, visando a segurança legal e a gestão de riscos do negócio, assim como afirma Souza (2019, p. 3-4): “[...] o *compliance* na contabilidade, exerce um trabalho de verificação de conformidade com as normas tributárias vigentes e auxílio no investimento financeiro, buscando estabelecer uma estrutura de boa conduta e ética no setor empresarial”.

Sendo assim, junto a esse setor da empresa, realizou-se a mensuração de todos os custos inerentes ao ano de 2022, oriundos das tarefas para cumprimento da conformidade tributária, com o propósito de demonstrar que o custo da conformidade tributária não consiste somente no pagamento dos tributos. Diante do montante dos custos de conformidade tributária da empresa objeto desse estudo, distingue-se o custo da empresa diretamente com os tributos pagos no ano em questão, cujo valor representa R\$ 13.225.849,52, e o total dos demais custos para atender à conformidade refere-se ao valor de R\$ 1.744.162,09.

Estes montantes revelam que, no ano de 2022, para cada R\$ 1,00 de tributo pago pela empresa, ela gastou R\$ 0,13 para exercer as tarefas de atendimento à conformidade. Ou seja, além do valor do tributo, a empresa precisa empregar aproximadamente 13% a mais para atender às práticas fiscais e tributárias plenamente. Esse valor denota, além da alta carga tributária brasileira, o quanto é necessário empregar recursos humanos e operacionais para atender às normas. Esta análise pode ser complementada com os indicadores calculados e evidenciados na Tabela 3:

Tabela 3 – Indicadores Fiscais e Tributários

Contas	Valor	Representatividade
Faturamento	R\$ 209.738.996,05	
Custo com Conformidade Tributária	R\$ 14.970.011,61	7,14%
Receita Bruta	R\$ 209.988.598,17	
Custo com Conformidade Tributária	R\$ 14.970.011,61	7,13%
Receita Líquida	R\$ 173.489.337,39	
Custo Com Conformidade Tributária (Tributos diretos + Demais Custos de Conformidade)	R\$ 4.995.997,08	2,87%

Fonte: A autora (2023).

Observando-se os valores apresentados na Tabela 3, verifica-se a relevância do valor despendido pela empresa no ano de 2022 em custos para atender a legislação, quando comparado com o faturamento da empresa, que corresponde a 7,14%. Ainda, considerando-se

apenas os tributos diretos e os demais gastos relacionados à conformidade (excluindo-se os tributos indiretos), percebe-se que este representa 2,87% da Receita Líquida da empresa.

Com esse resultado, observa-se representatividade dos gastos para o desempenho de tais atividades na empresa, sendo importante buscar por mais eficiência nessas operações, inclusive focando na qualificação para a operação de conformidade tributária. Além disso, chama-se a atenção para os reflexos da alta carga tributária brasileira para as empresas, bem como do conjunto de obrigações acessórias atualmente necessários para atender ao Fisco.

4.4 Informações Adicionais e Percepção do Diretor Financeiro

Visando complementar a análise realizada, a percepção do Diretor Financeiro da empresa, bem como informações adicionais são transcritas nesta seção, de modo a enriquecer o estudo e melhor identificar as práticas fiscais e tributárias exercidas.

Mediante as respostas obtidas no questionário aplicado, quanto ao perfil do Diretor Financeiro, observa-se que ele esteve desde o início da sua carreira profissional na empresa, também como sócio, há 44 anos. Sua carreira já iniciou dentro da empresa, o que lhe permitiu que iniciasse a Graduação de Administração, mas que, por motivos pessoais, não foi concluída. Também, com foco no tema, percebeu-se seu domínio sobre as questões tributárias e de conformidade, tendo a convicção dos custos inerentes e de sua importância.

Quando perguntado se já havia se questionado sobre a importância e tudo que integra o custo para estar em conformidade tributária, o diretor financeiro respondeu que sim. E, ao ser questionado sobre entender como relevante esse trabalho de apurar todos os custos de conformidade tributária, a fim de se tornar uma prática para a empresa, ele indicou que entende como muito importante sendo que ele demonstrou apoio, para que a empresa continue fazendo este trabalho de mensuração.

Ao ser questionado se o fato de dispor da informação de quanto a empresa paga para manter-se em conformidade tributária possa auxiliar em estratégias de mercado, ele respondeu que sim, indicando que a complexidade do sistema tributário, que vem dificultando e encarecendo as operações das empresas cada vez mais, por isso, ele afirmou saber dos custos despendidos à conformidade, mas que não tinha cogitado a sua apuração na empresa, devido à comodidade de saber que a empresa hoje está cumprindo com todas as obrigações, possui assessoria e lhe apresenta uma posição saudável no âmbito tributário.

Complementou informando que o estudo ampliou seu olhar sobre o assunto, sobre a importância de fazer a gestão e analisar os custos e a representatividade deles, pois, mesmo que

a empresa esteja cumprindo com as obrigações, os custos podem ser melhor aplicados e como pode-se constatar uma necessidade de investimento, também pode-se reduzir custos desnecessários, que não proporcionam resultados positivos.

À vista disso, nota-se que a gestão da conformidade tributária e a apuração de seus gastos, mesmo sendo extremamente importante, na maioria das vezes não é realizada, isso porque é interpretada muitas vezes apenas pelo pagamento dos tributos, ou pela percepção, como a do Diretor Financeiro da empresa desse estudo, que por não estar tendo nenhum apontamento de irregularidade, não vem gerindo e analisando os custos atribuídos. E isso denota que a gestão da conformidade tributária não pode ser feita apenas após apontamento de inconformidades, pois após apontamento de algum agente fiscalizador, a empresa pode se desestruturar, sendo malvista pelo mercado. Assim, este estudo contribui com a promoção do conhecimento da conformidade tributária, para que as empresas em geral, tenham a convicção da necessidade e importância do *compliance*.

4.5 Constatações e Oportunidades no Âmbito do *Compliance* Tributário

Com o intuito de que os gestores da empresa objeto desse estudo possam ter conhecimento dos recursos que vêm sendo destinados para manter-se sólida no âmbito tributário, este estudo oportunizou análises internas, com o propósito de implementar ações que visam o aperfeiçoamento.

Dessa forma, o resultado da análise também conta com as respostas obtidas no questionário aplicado ao diretor, que teve o propósito de fortalecer o resultado apurado, apresentando sua percepção sobre o tema e resultado encontrado.

Entre as percepções possibilitadas por este estudo, identificou-se que a empresa possui mapeamento das atividades, manuais consistentes e que são revisados periodicamente, duplo *check* de obrigações acessórias. Porém, constatou-se que não há treinamentos na equipe de contabilidade, que há uma alta rotatividade em setores de apoio, que reflete diretamente nas rotinas operacionais de conformidade, que não há um *software* de cruzamentos, e que ainda, devido a sistemas paralelos, se tem um tempo valioso despendido em conciliar as informações entre eles, sendo que foram identificadas soluções no mercado que podem auxiliar essas atividades. Por exemplo, existem *softwares* no mercado que auxiliam com as seguintes atividades:

- a) Auditor de Obrigações Federais;
- b) Auditor de Obrigações Estaduais;

- c) Auditor Previdenciário;
- d) Gestor DFE (Manifestação do Destinatário);
- e) Controles e cruzamentos diversos entre as obrigações acessórias, entre outros.

Entende-se que essas ferramentas auxiliariam no *compliance* tributário da empresa, minimizando riscos e auxiliando nas atividades que hoje são feitas de forma manual, porém isso demanda investimento e necessidade de recurso da empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa objetivou mensurar e analisar os custos de conformidade tributária da empresa objeto desse estudo, a fim de demonstrar ao diretor financeiro estes resultados, verificando a sua percepção sobre o tema.

A literatura examinada indica a importância do *compliance* tributário nas empresas, o qual busca remediar qualquer inconformidade, buscando pela gestão de todas as operações, qualificando-as e garantindo a saúde operacional e tributária da empresa. Também enfatiza que a conformidade tributária não se sustenta apenas nos pagamentos dos tributos, mas sim em todas as operações para apurá-los, nas rotinas, bem como as declarações e outras questões que o sistema tributário brasileiro obriga.

Por meio das análises realizadas na empresa em questão, constatou-se que ela possui oportunidades de melhoria, que tenham o propósito de qualificar a execução das tarefas e principalmente a gestão de tempo hoje despendido, devido a muitos processos manuais e retrabalho de rotinas, devido à utilização de sistemas paralelos, bem como problemas técnicos e de acessibilidade com eles.

Os custos de conformidade tributária correspondem, majoritariamente, aos tributos (88,35%), aos gastos com pessoal (5,37%) e aos honorários de assessoria (5,09%). Esse conjunto de gastos representa 7,14% do faturamento da empresa. A partir dessa mensuração, pode-se concluir que a cada R\$ 1,00 que a empresa paga de tributo, despense ainda R\$ 0,13 para conduzir a conformidade tributária.

E quanto à percepção do Diretor Financeiro da empresa, verificou-se o seu conhecimento do assunto, mas indicando a importância de mensurar os custos decorrentes da conformidade tributária, para poder visualizar a sua representatividade, o que possibilita melhor gerir estas atividades. Chamou ainda a atenção para o fato de que este não é um ponto geralmente observado por empresas que estão regulares perante os órgãos de fiscalização, mas

que é muito importante esse mapeamento pelas oportunidades de melhorias identificadas, como capacitação, investimentos em *softwares* e priorização de atividades de análise.

Contudo, mesmo tendo oportunidades de melhoria, a empresa objeto desse estudo é uma empresa saudável no mercado, não possui inconformidades tributárias, sendo identificadas oportunidades de melhoria no processo, como qualificação na gestão de tempo e de mão de obra, que vão favorecer a equipe de contabilidade que hoje é responsável por garantir essa conformidade.

REFERÊNCIAS

ABICALÇADOS. **Setor calçadista criou 24,6 mil vagas em 2022**. 02 fev 2022. Disponível em: <https://www.abicalcados.com.br/noticia/setor-calcadista-criou-24-6-mil-vagas-em-2022> . Acesso em: 20 fev. 2023.

BERTOLUCCI, Aldo. **Quanto custa pagar tributos** [recurso eletrônico]. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BERTOLUCCI, Aldo; NASCIMENTO, Diogo. Quando custa pagar tributos. **Revista de Contabilidade & Finanças**. São Paulo, n. 20, p. 55-67, maio/ago 2002. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772002000200004>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/Z4B4jXrtVCjgSPDWpZTfNDS/abstract/?lang=pt> . Acesso em: 29 jan. 2023.

BRASIL. **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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm . Acesso em: 04 jan. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. **Ambiente de negócios – Brasil registrou abertura de 3.838.063 novas empresas em 2022**. 20 jan 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2023/janeiro/brasil-registrou-abertura-de-3-838-063-novas-empresas-em-2022#:~:text=O%20Brasil%20registrou%203.838.063,1%25%20em%20compara%C3%A7%C3%A3o%20com%202020> . Acesso em: 29 abr. 2023.

CARVALHO, André *et al.* **Manual de compliance** [recurso eletrônico]. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

CASSONE, Vitória. **Direito Tributário** [recurso eletrônico]. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2018. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Brasil tem primeiro avanço no ranking de competitividade em 12 anos**. 08 dez 2022. Disponível em: <https://noticias.portaldaindustria.com.br/noticias/competitividade/brasil-tem-primeiro-avanco-no-ranking-de-competitividade-em-12-anos/>. Acesso em: 25 fev. 2023.

DOING BUSINESS SUBNACIONAL. **Brasil 2021**. 15 jun 2021. Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>. Acesso em: 25 fev. 2023.

DUARTE, Roberto. **Big Brother Fiscal – III**. O Brasil na era do conhecimento [recurso eletrônico]. 3 ed. Minas Gerais: Ideas Work, 2009.

FERRAZZO, Cristiano. **Os limites de imposição de obrigações acessórias no direito tributário brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. 2006. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/8044>. Acesso em: 26 fev. 2023.

FERREIRA, Fabiano; DIEHL, Carlos. Concepção de um método de mensuração dos custos de conformidade tributária. **Estudo de caso na Emater/RS – ASCAR**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos. São Leopoldo. 2012. Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/4160>. Acesso em: 12 ago. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Estudo sobre a quantidade de normas editas no Brasil**. 30 set 2022. Disponível em: <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-34-anos-da-constituicao-federal-de-1988/> . Acesso em: 22 jan. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. 03 dez 2020. Disponível em: https://25f6c5783e7ec33dfd50-estudoautosdeinfracoesonegacaofiscal.cheetah.builderall.com/baixarestudoautosdeinfracao2020?mblist_uid=tc08447e1328b&mbsubscriber_uid=oq7165nkfsdd3 . Acesso em: 21 dez. 2022.

LOAYZA, Ana Cecília Vasconcelos. **Fatores determinantes do deslocamento de setores intensivos em mão de obra para o nordeste**. Dissertação (Mestrado em Economia). Universidade Estadual Paulista. Araraquara, 2011. Disponível em: <https://repositorio.unesp.br/handle/11449/90042>. Acesso em: 20 fev. 2023.

MAIA, Glavany *et al.* Custos de Conformidade à Tributação: Uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento. **Revista ABCustos**, v. 3, n. 3, 2008. DOI: <https://doi.org/10.47179/abcustos.v3i3.59>. Disponível em: <https://revista.abcustos.org.br/abcustos/article/view/59>. Acesso em: 28 jan. 2023.

NEVES, Edmo. **Compliance empresarial o tom da liderança**. [recurso eletrônico]. 1 ed. São Paulo: Trevisan Editora, 2018.

PÊGAS, Paulo. **Manual de Contabilidade Tributária**. [recurso eletrônico]. 10º ed. São Paulo: Atlas, 2023.

POZZEBON, Michel. Rio Grande do Sul é o maior empregador do setor calçadista brasileiro. **Exclusivo**. 2023. Disponível em: https://exclusivo.com.br/_conteudo/negocios/2023/02/09/rio-grande-do-sul-e-o-maior-empregador-do-setor-calçadista-brasileiro.html Acesso em: 03 nov. 2023.

REZENDE, Amaury; PEREIRA, Carlos; ALENCAR, Roberta. **Contabilidade Tributária**. [recurso eletrônico]. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Marcia; DINIZ, Patrícia. Compliance e Lei Anticorrupção nas Empresas. **Revista de Informação Legislativa**, ano 52, n. 205, jan/mar. 2015. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/52/205/ril_v52_n205_p87 . Acesso em: 22 jan. 2023.

SAMPIERI, Roberto; COLLADO, Carlos; LUCIO, María. **Metodologia de Pesquisa**. [recurso eletrônico]. 5° ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SOUZA, Vitória. **A importância do Compliance tributário para a gestão de tributos**. Unievangélica. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. 07 dez. 2019. Disponível em: <http://45.4.96.19/handle/aee/10778> . Acesso em: 18 dez. 2022.

ZANELLA, Liane. **Metodologia de estudo e de pesquisa em administração**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração, UFSC: Brasília, CAPES: IAB, 2009. Disponível em: <https://www2.unifap.br/clauidiomarcio/files/2015/12/LIVRO-Metodologia-de-Estudo-e-Pesquisa-em-Administra%C3%A7%C3%A3o.pdf> . Acesso em: 20 abr. 2023.