

# QUANTO GASTAM OS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE PARA SE MANTEREM ATUALIZADOS SOBRE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA?

Alex Eckert<sup>1</sup>, Gabrielle Gazzola Roxo<sup>2</sup>, Marlei Salet Mecca<sup>3</sup>, Roberto Biasio<sup>4</sup>

**Resumo:** Manter-se atualizado perante a legislação tributária é essencial para os profissionais da área contábil. Diante desse cenário, o objetivo deste estudo é identificar as principais dificuldades enfrentadas pelos escritórios contábeis na atualização da legislação tributária e quais seus gastos para acompanhar essas modificações. Para atingir esse objetivo, realizou-se estudo de caso múltiplo com alguns escritórios de contabilidade que atuam na Serra Gaúcha. Conclui-se que a maior dificuldade que eles enfrentam referem-se às complexas normas tributárias brasileiras, tornando-se indispensável a contratação de consultorias e treinamentos externos, o que onera os custos dos escritórios de contabilidade.

**Palavras-chave:** Contabilidade. Legislação tributária. Escritórios contábeis.

## HOW MUCH DO ACCOUNTING OFFICES SPEND TO STAY UPDATED ON TAX LAWS?

**Abstract:** Staying updated on tax laws is essential for accountants. Based on it, this study aims to identify the main difficulties accounting offices face in keeping updated on tax laws, and how much they spend to keep track of these changes. We have performed a multiple case study with a few accounting offices in the Serra Gaúcha. The concluding results indicate that because of the hugely complex Brazilian tax laws, companies must outsource consultancy and training support, which becomes eventually costly.

**Keywords:** Accounting. Tax legislation. Accounting offices.

---

1 Mestre em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – Ufrgs e professor da Universidade de Caxias do Sul – UCS. aeckert@ucs.br

2 Bacharela em Ciências Contábeis pela Universidade de Caxias do Sul – UCS. gabrielleesc@hotmail.com

3 Doutora em Engenharia da Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC e professora da Universidade de Caxias do Sul – UCS. msmecca@ucs.br

4 Doutor em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – Ufrgs e professor da Universidade de Caxias do Sul – UCS. rbiasio@ucs.br

## 1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio das empresas. Os profissionais da área, por meio das demonstrações contábeis, possuem as informações necessárias para entender o que acontece em uma organização. Diante das necessidades do cenário atual, eles estão ganhando maior importância no mundo todo, auxiliando-os na tomada de decisões (HENRIQUE et al., 2009).

No passado, os contadores eram conhecidos apenas por apurar os tributos da empresa, e os empresários se sentiam obrigados a contratá-los para esse fim. Atualmente, com a competitividade, o crescimento e a exigência do mercado, aumentou a necessidade de transparência das demonstrações contábeis nas organizações. A legislação tributária, por exemplo, está sofrendo alterações diariamente e o profissional contábil precisa repassar essas mudanças aos seus clientes, a fim de evitar tributações indevidas e multas em decorrência do não pagamento de tributos.

Uma pesquisa desenvolvida pela Fiscosoft (2011) – empresa que presta consultoria na área tributária – e respondida por 400 empresas, constatou que estas, além de consumirem recursos internos em excesso, precisam investir em serviços externos para se manterem atualizadas. Além disso, 59,2% dos profissionais entrevistados afirmaram que o Imposto Sobre Circulação De Mercadorias e Serviços (ICMS) é o tributo com maior impacto nas empresas, e 20% destas precisam acompanhar, inclusive, a legislação de outros Estados.

A responsabilidade dos profissionais contábeis está cada vez maior. Sendo assim, é interessante analisar quais as dificuldades encontradas diante das constantes atualizações na legislação tributária e quais os caminhos seguidos por esses profissionais para se manterem ativos no mercado. A atualização da legislação tributária é um tema de elevada importância, visto que, na atualidade, as normas tributárias brasileiras mudam com frequência muito grande. Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) (2013), considerando as normas tributárias municipais, estaduais e federais, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, foram editadas, em média, 31 normas tributárias por dia.

Os escritórios contábeis são os mais afetados com essas mudanças, pois atendem a todos os ramos de atividade existentes e cada cliente tem sua particularidade, sua forma de tributação, atividades e alíquotas distintas. Essa situação exige que os escritórios tenham amplo conhecimento de toda a legislação, visto que precisam analisar a situação individualmente de cada cliente, observando as particularidades que envolvem as atividades por ele desenvolvidas as normas fiscais previstas para essas atividades.

Por muito tempo, a contabilidade, mais especificamente os escritórios contábeis, era vista pelas empresas como um “mal necessário”, pois fornecia, preponderantemente, informações relacionadas à apuração dos tributos. Embora atualmente esses escritórios estejam auxiliando também no controle gerencial das empresas, extraindo dos números as informações necessárias para a tomada de decisões (HENRIQUE et al., 2009), eles não deixaram de cumprir seu papel tributário. Diante desse cenário, o objetivo do presente estudo é identificar quais são as principais dificuldades encontradas e quais os gastos realizados pelos escritórios contábeis para se manterem atualizados com a legislação tributária brasileira.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Contabilidade

Segundo Ribeiro (2010), “a contabilidade é a ciência que possibilita, por meio de suas técnicas, o controle permanente do patrimônio das empresas”. Na mesma linha, Eckert (2011, p. 19) informa que “[...] a contabilidade é uma ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades públicas e privadas, analisando e registrando as modificações patrimoniais que nelas ocorrem, objetivando oferecer aos usuários um subsídio para tomada de decisão”.

Para Greco, Arend e Gartner (2011), a contabilidade registra, estuda e interpreta os fatos financeiros e econômicos que afetam o patrimônio da pessoa física e jurídica, e são apresentados aos usuários por meio das demonstrações e relatórios contábeis, dependendo de sua finalidade. Segundo Ribeiro (2010, p. 10), “A principal finalidade da contabilidade é fornecer informações sobre o patrimônio, [...] tanto por parte dos administradores ou proprietários como também por parte daqueles que pretendem investir na empresa”.

Usuários das informações contábeis são todas as pessoas físicas ou jurídicas interessadas na situação e desenvolvimento da entidade, sejam elas titulares, sócios, acionistas, administradores, governo (fisco), fornecedores, clientes, investidores, bancos etc. (RIBEIRO, 2013). Os usuários, que podem ser tanto internos quanto externos, se interessam pela situação da entidade e utilizam essas informações para a resposta de seus questionamentos (ECKERT, 2011).

### 2.2 Contabilidade interna e externa

As informações geradas por meio da contabilidade servem como instrumento de decisões utilizado por seus usuários. A geração dessas informações pode ocorrer por meio da contabilidade própria, com setor específico dentro da empresa, ou pela terceirização, contratando um escritório contábil (FEDEL; ZANCHET; SCHUCK, 2009). Em relação à contabilidade externa, Henrique et al. (2009) definem como empresas de serviços contábeis, ou seja, contabilidade externa ou terceirizada, aquelas que oferecem, além de assessoria contábil, serviços contábeis, fiscais e, muitas vezes, trabalhistas.

De acordo com pesquisa feita por Fernandes, Klann e Figueredo (2011), os gestores, de maneira geral, consideram as informações contábeis necessárias para a tomada de decisões, porém, as empresas com contabilidade terceirizada possuem distância maior no fornecimento das informações gerenciais, se comparada com a contabilidade própria, estendendo-se ainda mais essa periodicidade às empresas com menor faturamento. Ricini e Zanchet (2008) identificaram que grande parte das empresas que contratam escritórios contábeis é de pequeno porte, não possui conhecimento em contabilidade e teria grande custo para contratação desses profissionais. Além do mais, essas organizações esperam do profissional contábil a solução de problemas de ordem tributária, fiscal, contábil, de recursos humanos e constituições e alterações contratuais. Diferentemente dos objetivos da contabilidade, essas empresas não esperam dos profissionais contábeis as informações gerenciais que auxiliem na tomada de decisões.

As empresas que possuem contabilidade própria são organizações que optaram por investir valor maior na estrutura contábil, decisão essa mais frequente entre as grandes corporações. Provavelmente, a decisão dessas empresas em manter a contabilidade interna se deve pela necessidade de terem maior acompanhamento e qualidade dos serviços contábeis, além de possuírem aspectos legais envolvendo a organização e por fazerem maior uso das informações geradas pela contabilidade. Embora nas grandes empresas também possuam serviços relacionados a aspectos legais e fiscais, eles atribuem à área contábil a contabilidade gerencial, para auxílio nas decisões, controles de custos e internos e conciliações contábeis (RICINI; ZANCHET, 2008).

Figueiredo e Fabri (2000), no entanto afirmam que na última década, as grandes organizações também estão adotando a terceirização, estando entre os motivos a redução de custos com funcionários, espaço físico, deslocamento para treinamentos, equipamentos de informática, além de confiar nos profissionais contábeis, que se especializam para atender como consultores. Fedel, Zanchet, Schuck (2009) afirmam que a demanda das empresas que contratam os serviços de um escritório contábil difere do que é atribuído como objetivo da contabilidade, que é a de fornecer informações úteis para o processo decisório. Essas organizações consideram úteis e relevantes as informações referentes a assuntos fiscais, contábeis, tributários e trabalhistas, e a grande maioria tem seus objetivos atingidos em relação à prestação desses serviços.

### **2.3 Contabilidade em escritórios contábeis**

Eckert (2006) considera empresas de serviços contábeis as organizações que prestam serviços de natureza contábil para pessoas físicas e jurídicas, de variadas atividades econômicas, registrando, centralizando e interpretando as informações de seus clientes. Para Veloso (2004, p. 25), “As organizações contábeis [...] prestam serviços a empresas industriais, comerciais e prestadoras de serviços, produtores rurais, autônomos, fundações, empregados domésticos, particulares, enfim, pessoas jurídicas e físicas de diversos ramos de atuação”. Henrique et al. (2009) consideram empresas prestadoras de serviços contábeis aquelas que fornecem aos seus clientes a assessoria contábil, a escrituração contábil/fiscal e, muitas vezes, serviços de caráter trabalhista. Devido à complexidade desses serviços, as pessoas envolvidas (contadores e funcionários) precisam estar em constante atualização, pois a legislação muda a todo instante.

Segundo Gobatto et al. (2011), os escritórios de contabilidade oferecem alternativas que contribuem para a permanência de seus clientes no mercado competitivo, sendo assim oferecido o planejamento tributário como fonte de recurso para que isso ocorra.

Atualmente, no Estado do Rio Grande do Sul existem 2.535 organizações contábeis com registro ativo no Conselho Regional de Contabilidade, constituídas sob forma de sociedade, e 6.499 escritórios individuais, atuando de forma autônoma, sendo estes contadores ou técnicos em contabilidade. Esses números representam cerca de 10,94% das organizações no Brasil, demonstrando o crescimento na prestação de serviços contábeis e, conseqüentemente, a concorrência que atinge o setor (CRCRS, 2014).

## 2.4 Legislação tributária

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN, 2007), em seu artigo 96, “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Biehl (2006) considera a legislação brasileira complexa e de difícil compreensão, devido ao fato de o país possuir legislações específicas nos âmbitos municipal, estadual e federal. Durante décadas, o acesso às informações legais ocorria por meio de jornais, tornando o processo demorado. Hoje em dia, recebemos as informações pelos jornais, revistas, mídia e até pela internet, agilizando o processo de atualização.

O cumprimento das normas e legislações é imposto pelo fisco há muito tempo e é mantida até os dias atuais. As obrigações acessórias possuem quantidade significativa, ocupando grande parte do tempo desses profissionais para atender às demandas da fiscalização. O valor das penalidades pela não entrega é muito elevado, reforçando a ideia de investirem em capacitação profissional, que é um dos principais focos dos profissionais contábeis, prevenindo problemas futuros e custos que abalem a empresa (BIEHL, 2006).

Nos últimos anos, tem havido uma explosão de regras e regulamentos tributários (IBPT, 2013), dificultando aos contribuintes o entendimento e o detalhamento da lei (WEISBACH, 2011). O tribunal e a Receita Federal interpretam as leis fiscais de forma diferente e os contribuintes enfrentam incertezas que implicam na declaração de impostos. (YOON; YOO; KIM, 2011). No Brasil, as leis mudam a todo instante e para evitarem-se erros que decorram multas, fiscalizações de órgãos legais e até o fechamento de uma empresa. Henrique et al. (2009) consideram essencial estar sempre atualizado nas legislações exigidas pela profissão. Para Niemann (2013), as autoridades e os tribunais fiscais criaram uma incerteza entre os contribuintes, ao interpretarem as leis tributárias atuais de forma diferente. Existem várias fontes de incerteza fiscal, dentre elas, as reformas tributárias frequentes. Como consequência, os contribuintes e contabilistas têm de se adaptar às novas taxas de imposto e a diferentes métodos de computação de impostos.

Cardoso (2012) destaca que a tecnologia trouxe benefícios para seu trabalho, tornando-o mais eficiente, já que antigamente era realizado de forma manual. Porém, identificou a necessidade de estar em constante atualização quanto às novidades, visto que se está em um cenário globalizado, as informações chegam mais rapidamente e o contador precisa estar atento às mudanças para se manter inserido no mercado. Rodrigues e Lemos (2009) acreditam que, devido às recentes mudanças ocorridas no campo das ciências contábeis, os profissionais precisam estar em constante atualização, inovação de conhecimentos, tecnologia e procedimentos. Os mesmos autores afirmam que ferramentas de gestão, se bem utilizadas, podem auxiliar na expansão dos negócios e no crescimento de mercado. É importante ser ágil para não ser ultrapassado pela concorrência, pela tecnologia, pelas leis, inclusive pelo próprio conhecimento adquirido.

De acordo com estudo feito por De León (2013), as empresas precisam acompanhar, em média, 3.512 normas tributárias para estar em dia com a legislação brasileira, destinando cerca de 45 bilhões por ano com equipe de funcionários, tecnologias, sistemas e equipamentos a fim de acompanhar as modificações, evitar multas e eventuais prejuízos nos negócios. Segundo Amaral et al. (2009), o Sistema Tributário Brasileiro é extremamente

complexo, em virtude da quantidade de tributos, normas regentes, burocracias, obrigações acessórias e multi-incidência tributária, gerando insegurança aos contribuintes quanto ao cumprimento da legislação.

O cumprimento das obrigações fiscais é uma questão importante para os governos e o público. Os fatores institucionais desempenham papel importante no cumprimento das obrigações fiscais de uma organização (ALON; HAGEMAN, 2013). Cordeiro e Duarte (2006) acreditam que o profissional contábil deve transformar-se de acordo com a evolução do cenário com o qual está envolvido, seja em conhecimento, tecnologia e ética profissional, buscando se manter no mercado.

### 3 METODOLOGIA

Quanto aos procedimentos técnicos, foi realizado estudo de caso múltiplo, buscando evidenciar os impactos causados em escritórios contábeis decorrentes das constantes atualizações na legislação tributária. Os dados foram coletados com base em questionário estruturado e em entrevistas informais. Segundo Yin (2005), o estudo de caso permite investigar para preservar as características holísticas e significativas dos acontecimentos da vida real, como processos organizacionais e administrativos, relações internacionais e maturação de setores econômicos.

Quanto aos objetivos desta pesquisa, classifica-se como descritiva, buscando-se descrever aspectos e comportamentos ocorridos em escritórios contábeis, relacionados às atualizações na legislação tributária. Segundo Gil (2002), as pesquisas descritivas têm como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, estabelecer relações entre variáveis. Inúmeros estudos são classificados com esse título e uma de suas características mais significativas está em utilizar técnicas padronizadas de coletas de dados, como questionários e observação sistemática.

Já em relação à abordagem do problema, trata-se de pesquisa qualitativa, sendo aprofundadas questões relacionadas às atualizações da legislação tributária. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 95) afirmam: “As características qualitativas foram definidas [...] como sendo as propriedades da informação que são necessárias para torná-la útil”.

A pesquisa foi realizada com dez escritórios de contabilidade, localizados em três cidades da Serra Gaúcha: Caxias do Sul, Bento Gonçalves e Veranópolis. A escolha das empresas foi realizada com base na conveniência dos pesquisadores, tendo como critério a facilidade de acesso às organizações. As entrevistas foram realizadas utilizando roteiro de questões, sendo as respostas gravadas e, após, transcritas para facilitar a análise, que seguiu os critérios de análise de conteúdo propostos por Bardin (2011).

O roteiro de questões foi elaborado pelos pesquisadores com base nos objetivos deste estudo. As questões buscaram esclarecer aspectos relacionados com o perfil das empresas pesquisadas, com a utilização de consultoria externa, a realização de treinamentos internos e externos, os desafios em relação à atualização da legislação tributária, os tributos de maior impacto, as eventuais falhas no processo de atualização e a utilização do sistema informatizado do escritório.

## 4 DIFICULDADES E GASTOS ENFRENTADOS NA ATUALIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO DE CASO EM ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE.

### 4.1 Contextualização do ambiente da pesquisa

De acordo com dados constantes no cadastro de contribuintes existente nas prefeituras dos municípios pesquisados, no ano de 2013 Caxias do Sul possuía cerca de 24.102 empresas atuantes, das quais 367 eram escritórios contábeis (PREFEITURA MUNICIPAL DE CAXIAS DO SUL, 2014). Bento Gonçalves possuía 7.366 empresas atuantes, das quais 80 eram escritórios contábeis ativos (PREFEITURA MUNICIPAL DE BENTO GONÇALVES, 2014). Já Veranópolis possui cerca de 1.524 empresas atuantes, dentre as quais, 17 organizações contábeis ativas (PREFEITURA MUNICIPAL DE VERANÓPOLIS, 2014).

Para fins de melhor compreensão da pesquisa, a seguir, encontra-se pequena apresentação das dez empresas objeto deste estudo, sendo elas apresentadas com nomes fictícios para fins de preservar suas identidades (Empresa I, Empresa II, [...], Empresa X).

**A Empresa I** possui equipe de profissionais de nível técnico para a prestação de serviços de consultoria e assessoria empresarial nas áreas trabalhista, previdenciária, tributária, societária e contábil, destacando-se pela observância das leis e pelo aprimoramento técnico. Atua há mais de 30 anos no mercado e seu fundador acumula experiência de mais de 35 anos de profissão.

**A Empresa II** presta serviços nos campos da contabilidade e da consultoria contábil, tributária e trabalhista, além de assessorar na elaboração e importação de sistemas de custos, na estruturação de controles internos e na gestão financeira. Oferece aos seus clientes integração de serviços, aliando às particularidades de cada empresa/negócio. Presta diversos tipos de serviços, nas áreas de contabilidade, recursos humanos, planejamento tributário, controle patrimonial, legalização de empresas, contabilidade fiscal, consultoria financeira e gerenciamento de custos.

**A Empresa III** atua no mercado de Caxias do Sul e região desde 1981, somando aproximadamente 100 clientes, buscando atender a empresas nas áreas societária, contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária, além de planejamento tributário. Tem como objetivo assessorar seus clientes, visando ao crescimento e ao fortalecimento em busca de estratégias para atingir o melhor resultado.

**A Empresa IV** está atuando há 30 anos no mercado e somando cerca de 150 clientes ativos em seu escritório, atendendo a diversas áreas: contábil, fiscal, trabalhista, societária, consultoria, auditoria e perícia, disponibilizando, inclusive, treinamentos “*In Company*”, com conteúdo adequado às necessidades da empresa.

**A Empresa V** atua há cinco anos no mercado e possui em média 60 clientes ativos, atendendo aos diversos setores da economia, prestando serviços na área fiscal, contábil, departamento pessoal e societária.

**A Empresa VI** existe desde 1955 e presta serviços para diversos tipos de sociedade, sejam elas limitadas, empresários, sociedades anônimas, sociedades de economia mista, empresas públicas, cooperativas, sindicatos, sociedades sem fins lucrativos, fazendo parte, também, as pessoas físicas, sejam elas autônomas, profissionais liberais ou trabalhadores rurais. Atua nas áreas de Imposto de Renda Pessoa Física e Jurídica, ICMS, Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e Legislação Trabalhista, tendo como suporte assinaturas de revistas especializadas.

**A Empresa VII** iniciou suas atividades na Serra Gaúcha em 1984 e atualmente conta com quadro funcional nas áreas de departamento fiscal, pessoal, contábil, administrativo e de tecnologia, prestando suporte técnico nos sistemas, rede, *backup* e equipamentos utilizados. Auxilia na importação de dados de cliente e na geração de arquivos acessórios para o fisco. Além disso, prestam serviços de consultoria empresarial para diversas empresas e para pessoas físicas.

**A Empresa VIII**, fundada há 19 anos e possuindo carteira de, aproximadamente 220 clientes, atende a todos os setores da economia, prestando serviços na parte contábil, fiscal, pessoal, inclusive legais, dentre elas, abertura, regularização e encerramento de empresas e certidões em geral.

**A Empresa IX** foi fundada em 1981 e presta serviço de escrituração contábil, fiscal e departamento pessoal, além dos procedimentos com abertura de empresa e registros nos órgãos competentes, assessoria fiscal e contábil e declarações para pessoa física.

**A Empresa X** atua há 27 anos, prestando serviços a clientes de diferentes ramos de atividade: no comércio, na indústria, no ramo imobiliário, tendo uma empreiteira como participante das obras da Copa do Mundo de 2014, também no ramo de serviços. Conta com cerca de 90 clientes ativos, sendo a maioria de seus clientes da região da Serra Gaúcha, da capital do RS e também de outros Estados.

## 4.2 Análise das entrevistas

### 4.2.1 Perfil das empresas entrevistadas

As quatro primeiras questões da entrevista foram elaboradas a fim de identificar o perfil dos escritórios contábeis pesquisados, que estão evidenciados no Quadro 1.

Quadro 1 – Perfil das empresas entrevistadas

Empresa	Tempo de atuação	Total de funcionários	Funcionários do setor fiscal	Clientes ativos	Ramo de atividade dos clientes
I	Há mais de 15 anos	15	3	230	Serviços
II	Há mais de 15 anos	17	13	250	Indústria
III	Há mais de 15 anos	8	2	90	Comércio
IV	Há mais de 15 anos	25	10	150	Comércio e serviços
V	Até 5 anos	4	1	58	Serviços
VI	Há mais de 15 anos	16	3	150	Comércio e serviços
VII	Há mais de 15 anos	10	3	110	Indústria



Empresa	Tempo de atuação	Total de funcionários	Funcionários do setor fiscal	Clientes ativos	Ramo de atividade dos clientes
VIII	Há mais de 15 anos	15	6	220	Serviços
IX	Há mais de 15 anos	10	3	200	Comércio
X	Há mais de 15 anos	12	3	80	Indústria

Fonte: Elaborado pelos autores.

Chama atenção que, das dez empresas entrevistadas, nove atuam há mais de 15 anos no mercado e apenas uma foi fundada há 5 anos. Em relação à quantidade de funcionários atuando na parte fiscal, 50% das empresas responderam que possuem três funcionários, 20% entre um e dois e 30% contam com seis ou mais, podendo destacar que estas totalizam de 40% a 76% do total de funcionários. As empresas analisadas totalizam uma média de 154 clientes ativos, e grande parte delas tem como perfil de clientes o ramo de prestação de serviços.

#### 4.2.2 Utilização de consultoria externa

Após identificar o perfil de cada empresa entrevistada, foi questionado se ela possui consultoria(s) externa(s), qual seu custo mensal aproximado com esse serviço e se há discrepância entre as empresas de consultoria ou até mesmo entre consultorias e órgãos públicos, solicitando que exemplificasse em caso afirmativo.

Em relação à utilização de consultorias externas, as Empresas V e X possuem apenas uma contratada, em decorrência da quantidade de clientes ativos. A Empresa V possui cerca de 58 clientes, com maior volume na prestação de serviços e consultoria com custo mensal aproximado de R\$ 193,00. Já a Empresa X possui 80 clientes ativos, tendo como maior perfil de clientes a indústria, pela questão da expertise da empresa, obtendo, assim, um custo mensal de R\$ 1.000,00. Ambas as empresas confirmam existir discrepância na interpretação da lei e a Empresa V afirma já ter presenciado entendimentos diferentes entre a consultoria externa e órgãos públicos, citando como exemplo casos de alíquota de ICMS em produtos importados.

As Empresas I, II, VIII e IX possuem duas consultorias externas, tendo como custo mensal entre R\$ 200,00 e R\$ 250,00. Analisou-se que todas elas possuem acima de 200 clientes ativos. Em relação às divergências na interpretação da legislação tributária, apenas a Empresa VIII afirma que as informações recebidas são coerentes com a legislação em vigor e ambas as consultorias possuem as mesmas respostas para os questionamentos da empresa.

Ainda em relação ao comentado no parágrafo anterior, as Empresas I, II e IX responderam que eventualmente ocorrem distorções. A Empresa II complementa que “[...] a maior dificuldade do contador [...] tem sido a interpretação em si, o que poderia ser suprimido se houvesse texto de lei com maior clareza e especificidade”. Essa resposta é semelhante à ideia de Biehl (2006), que considera a legislação brasileira complexa e de difícil compreensão, devido ao fato de o país possuir legislações específicas nos âmbitos municipal, estadual e federal. Já a Empresa IX menciona que já presenciou situações em que não sabe a qual órgão público o imposto é devido, pois cada um deu uma informação diferente.

Comenta, também, que muitos consultores acabam por retornar via *e-mail*, salientando que o retorno ao questionamento trata-se de interpretação da legislação.

As Empresas VI e VII também possuem duas consultorias externas, porém, os custos mensais são, respectivamente, R\$ 600,00 e R\$ 498,00 e totalizam entre 100 a 150 clientes ativos. A Empresa VI afirma ser comum acontecer entendimentos diferentes entre consultorias, porém a Empresa VII nega ocorrer divergência na interpretação, complementando que a consultoria sempre lhes passa o entendimento e o embasamento legal.

As Empresas III e IV possuem três consultorias externas cada, cada uma das duas desembolsando valor aproximado de R\$ 1.900,00 em mensalidades. Essas organizações possuem de 90 a 150 clientes ativos, em sua grande maioria o comércio. Ambas as empresas afirmam existir entendimentos diferentes quanto à legislação tributária. A Empresa III complementa que ocorre divergência, inclusive, na mesma consultoria, citando como exemplo uma situação em que foi atendida por dois consultores, que interpretaram a legislação de maneira diferente.

Por fim, de forma geral, as empresas compactuam com Amaral et al. (2009), que afirmam que o Sistema Tributário Brasileiro é extremamente complexo, devido à quantidade de tributos, normas legais e obrigações acessórias, gerando insegurança aos contribuintes quanto ao cumprimento da legislação.

#### **4.2.3 Treinamentos externos**

Em relação aos treinamentos externos, foi questionado qual o custo mensal para estes treinamentos, quantas horas por mês cada funcionário utiliza no processo de atualização e em quais setores esses funcionários atuam. O Quadro 2 apresenta o resumo das respostas informadas pelos entrevistados.

Pode-se analisar que, quanto aos custos com treinamentos externos, as Empresas II, VII, VIII e IX gastam entre R\$ 60,00 e R\$ 250,00. Já as empresas I, III, IV e VI afirmam ter custos entre R\$ 300,00 e R\$ 500,00 e a Empresa X gasta R\$ 1.200,00 para esse fim. Alegando que esse valor é variável conforme alterações na legislação, a Empresa V não informou valores gastos com treinamentos.

Quanto às horas que cada funcionário usa mensalmente para se atualizar, identificou-se que as Empresas II, VI, VII e VIII utilizam entre três e cinco horas por mês. Já as Empresas I, III, V, IX e X responderam que utilizam entre 10 e 20 horas. Em relação à Empresa IV, ela respondeu que destina cerca de 100 horas por mês, ou seja, quase metade do mês, com atualizações, quando esses funcionários são responsáveis pela coordenação das atividades, conferências e atendimento. Quando se trata de funcionários que cuidam da parte operacional, utilizam cerca de 40 horas por mês.

## Quadro 2 – Treinamentos externos

Empresa	Custo mensal Treinam. Ext.	Horas utilizadas por mês para atualização	Setor em que atuam
I	R\$ 500,00	20 horas	Auxiliares/Supervisores/Diretores
II	R\$ 250,00	5 horas	Supervisores
III	R\$ 300,00	20 horas	Auxiliares/Diretores
IV	R\$ 400,00	70 horas	Auxiliares/Supervisores
V	-	18 horas	Diretores
VI	R\$ 500,00	5 horas	Supervisores/Diretores
VII	R\$ 150,00	5 horas	Supervisores
VIII	R\$ 60,00	3 horas	Auxiliares/Supervisores
IX	R\$ 200,00	20 horas	Supervisores
X	R\$ 1.200,00	10 horas	Auxiliares

Fonte: Elaborado pelos autores.

Diante das informações da Empresa IV, pode-se identificar que ela, por possuir 10 funcionários no setor fiscal – identificados no Quadro 1 –, acaba utilizando grande parte das horas do mês para se atualizar ou atualizar seus clientes. Em contrapartida, a Empresa II, que informou possuir 13 funcionários no setor fiscal, usa apenas cinco horas por mês para essa finalidade.

Em relação ao setor em que esses funcionários atuam, identificou-se que, em grande parte das empresas, eles estão distribuídos em mais de uma área, sendo 70% delas de responsabilidade dos supervisores. Na Empresa V, por possuir um total de quatro funcionários, sendo um deles do setor fiscal, fica a cargo da diretoria a responsabilidade de se atualizar. As Empresas I, III e VI também contam com os diretores, porém a Empresa I atualiza, também, os auxiliares e supervisores, a Empresa III, os auxiliares e a Empresa VI, os supervisores. Por fim, quanto aos auxiliares, 50% das empresas participam desses treinamentos externos, sendo na Empresa X somente eles os responsáveis por se atualizar perante a legislação tributária.

Cabe ressaltar que os resultados obtidos nessas questões são relativos a cada empresa, não permitindo fazer qualquer generalização. Mesmo assim, entende-se que, em relação aos custos com treinamento, acredita-se que há bastante variação nos valores em razão de alguns escritórios serem associados a alguma empresa que disponibiliza cursos, obtendo valores reduzidos para essas organizações. Pode ser também que invistam mais com consultorias externas do que com treinamentos de funcionários, conforme evidencia o Quadro 3.

Comparando-se os custos com consultorias e treinamentos externos, pode-se identificar que 60% das empresas entrevistadas possuem maiores custos com consultorias. Acredita-se que isso se deve ao fato de as empresas necessitarem de opinião extra, visando a buscar informação mais atual e técnica de quem atua mais diretamente com as regras tributárias e a confrontar diferentes opiniões.

A Empresa V não pode ser analisada, pois não informou valores gastos com treinamentos externos, considerando que estes variam conforme alteração da legislação. Já as Empresas I, II e X investem mais em treinamentos para seus funcionários do que

com consultorias externas, porém esses valores não são muito relevantes em comparação às consultorias externas.

Quadro 3 – Consultorias externas x treinamentos externos

Empresa	Custo mensal consultorias externas	Custo mensal treinamentos externos
I	R\$ 250,00	R\$ 500,00
II	R\$ 200,00	R\$ 250,00
III	R\$ 2.000,00	R\$ 300,00
IV	R\$ 1.800,00	R\$ 400,00
V	R\$ 193,00	-
VI	R\$ 600,00	R\$ 500,00
VII	R\$ 498,00	R\$ 150,00
VIII	R\$ 250,00	R\$ 60,00
IX	R\$ 250,00	R\$ 200,00
X	R\$ 1.000,00	R\$ 1.200,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

O total dos custos com consultorias externas representa R\$ 7.041,00, já os com treinamentos externos representam, praticamente, 50% desse valor (R\$ 3.560,00), indicando que, de modo geral, as empresas têm custo quase duas vezes maior com consultorias em comparação ao custo com treinamento.

#### 4.2.4 Treinamentos internos

Foi questionado aos entrevistados se a empresa realiza treinamentos internos, para repassar a outros colegas e/ou clientes as novas atualizações na legislação tributária e, em caso afirmativo, deveriam informar qual o custo que a empresa tem, mensalmente, para esse fim.

As Empresas III, VII, VIII e IX responderam que não possuem treinamentos internos, nem entre funcionários, nem aos clientes. Porém, no Quadro 2, consta que nas Empresas VII e IX são os supervisores que participam dos treinamentos e ambas possuem três funcionários no setor fiscal, ficando a dúvida se realmente a empresa não repassa essas informações ao restante da equipe. Já as Empresas II, IV e VI afirmaram realizar treinamentos internos e o custo mensal para as Empresas II e IV é de R\$ 1.000,00 e para a empresa VI é de R\$ 2.000,00.

Diante das respostas das empresas que realizam treinamentos externos é possível constatar que nas Empresas II e IV, por possuírem número maior de funcionários no setor fiscal, parte destes comparecem aos treinamentos externos e, ao retornar, repassam as informações ao restante da equipe. Quanto à Empresa VI, como são os supervisores e os diretores que participam dos treinamentos externos, também há gasto internamente para repassar essas informações. O restante das empresas respondeu que fazem reuniões informais, repassadas dos sócios aos funcionários, porém não informaram os custos mensais.

O Quadro 4 apresenta os gastos estimados médios, por cliente, em relação aos gastos com consultorias externas, treinamentos externos e internos.

Quadro 4 – Custo total por cliente (média)

Empresa	Quantidade clientes	Custo consultoria externa	Custo treinamentos externos	Custo treinamentos internos	Custo médio por cliente
I	230	R\$ 250,00	R\$ 500,00	-	R\$ 3,26
II	250	R\$ 200,00	R\$ 250,00	R\$ 1.000,00	R\$ 5,80
III	90	R\$ 2.000,00	R\$ 300,00	-	R\$ 25,56
IV	150	R\$ 1.800,00	R\$ 400,00	R\$ 1.000,00	R\$ 21,33
V	58	R\$ 193,00	-	-	R\$ 3,33
VI	150	R\$ 600,00	R\$ 500,00	R\$ 2.000,00	R\$ 20,67
VII	110	R\$ 498,00	R\$ 150,00	-	R\$ 5,89
VIII	220	R\$ 250,00	R\$ 60,00	-	R\$ 1,41
IX	200	R\$ 250,00	R\$ 200,00	-	R\$ 2,25
X	80	R\$ 1.000,00	R\$ 1.200,00	-	R\$ 27,50

Fonte: Elaborado pelos autores.

Pode-se verificar que, ao fazer uma média do custo com consultorias externas, treinamentos externos e internos por cliente, os valores variam de R\$ 1,41 a R\$ 27,50, dependendo do caso.

#### 4.2.5 Desafios em relação à atualização da legislação tributária

Para obter mais detalhes quanto à questão de pesquisa, foi feita a seguinte pergunta: Quais os maiores desafios enfrentados pelo seu escritório em relação às constantes atualizações na Legislação Tributária?

Muitas são as dificuldades relatadas pelos entrevistados para atingir seu objetivo de prestar o melhor serviço possível aos seus clientes devido às constantes atualizações.

Do total de entrevistados, 50% afirmaram que a maior dificuldade é conseguir se atualizar em tempo hábil diante de toda burocracia existente. O tempo está ligado, indiretamente, às respostas do restante dos entrevistados, que afirmam precisar se adaptar às rápidas mudanças, pois é difícil manter-se constantemente atualizado, acompanhar as alterações diariamente, interpretar e repassar aos seus clientes a informação correta. Há muita legislação que sofre alteração com grande frequência e com pequenos prazos para implementação, análise e parametrização. A Empresa VI informou que o maior desafio é o tempo que precisa ter para estudar, se atualizar e entender como e para quem se aplica. Já a Empresa IV comenta que, além das rápidas mudanças, há altos custos com atualização, inclusive enfrenta dificuldades acerca da redação inconsistente, dúbia interpretação da legislação e a falta de mais explicações pelo fisco responsável.

#### 4.2.6 Tributo de maior impacto na atualização da legislação

Em relação ao tributo de maior impacto, ou seja, aquele que gera o maior número de necessidades de atualização por parte dos escritórios contábeis, a Empresa I respondeu que todos os tributos são impactantes na organização, pois devem ser constantemente revisados, gerando impacto em termos de tempo de atualização. Já a Empresa III considera o Simples

Nacional o que demanda mais tempo de atualização, em decorrência de a grande maioria de seus clientes ser optante desse regime de tributação. No entanto, a Empresa X considera o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) os tributos com maior impacto, porém não justificou sua resposta.

O restante das empresas considera o ICMS, operações normais e Substituição Tributária (ST) os tributos que mais causam impactos em sua empresa e que demandam maior tempo de atualização. Isso se deve ao fato de haver diversidade de produtos, mudanças quase que diariamente e dificuldade em analisar a aplicação ou não à atividade do cliente, sendo, em cada operação efetuada, preciso analisar se há protocolo entre os Estados.

Como justificativa, a Empresa IV considera a interpretação e o cálculo muito complexos. Dentro da legislação há diversas análises a serem feitas, dentre elas: possibilidade ou não de crédito, isenções, deferimento, bases de cálculo reduzidas, suspensões, não incidência, além da própria substituição tributária, que por si só é complexa. A Empresa IX complementa que todo mês há um cliente que tem uma operação diferente, situações que não ocorrem todo o dia, precisando recorrer à leitura da legislação, ver se há benefícios e alíquotas diferenciadas, demandando muito tempo para uma situação específica. Além disso, precisa fazer uma tabela de Margem de Valor Agregado (MVA) e alíquota interna de cada Estado, para quando tiver esta operação, analisar e calcular sobre os dados da tabela. Porém, é preciso estar sempre se atualizando, para que o cliente não venda com MVA e alíquota errada.

Uma consideração interessante feita pela Empresa VI é que existe um sistema em que se informa o produto e o Estado em que irá vendê-lo e ele apura se há substituição tributária, qual a MVA e a alíquota interna do produto, para orientar o cliente. Dessa forma, há mais agilidade nas informações.

#### **4.2.7 Falhas no processo de atualização**

Diante de tantas mudanças ocorridas na legislação tributária, foi questionado aos entrevistados se já ocorreram falhas no processo de atualização ou interpretação da legislação tributária, gerando multas ou pagamento indevido aos seus clientes.

Do total de entrevistados, 30% responderam que não ocorrem falhas no processo de atualização. Embora possuam grande dificuldade de manterem-se atualizados em tempo hábil, não tiveram problemas em decorrência das inúmeras alterações. Já o restante dos entrevistados afirmou ter vivenciado falhas em seu processo de atualização, que gerou multa ou pagamento indevido.

As Empresas III e X justificam que, mesmo contratando consultorias externas, a legislação é complexa, demandando muito tempo para se atualizar. A Empresa IV comentou que este fato ocorreu com uma operação sujeita à ICMS ST, em que a mercadoria constava na lista sujeita à ST, porém foi transportada sem destaque do imposto. Já a Empresa VI citou um o exemplo de um cliente que possuía duas atividades em uma mesma operação e o entendimento era de que haveria retenção de Imposto de Renda e PIS/Cofins/CSLL, até que, participando de um curso de atualização, descobriram que estavam retendo a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) indevidamente. Essa situação ocorre

pela dificuldade de interpretação da redação das leis, que são escritas de forma que geram diversas interpretações, sem ter a quem recorrer para esclarecimentos, pois o fisco não está preparado para esclarecer essas dúvidas.

Em relação à responsabilidade do pagamento, a Empresa II informou que, nessas situações, assume a responsabilidade pelos valores, que sempre foram compatíveis com a capacidade de pagamento da empresa. Já a Empresa IX afirma que, quando o pagamento é decorrente de impostos, geralmente fica de responsabilidade do cliente ou acordam dividir, em 50% para cada um. Mas se o valor refere-se ao atraso nas obrigações acessórias, que são enviadas pela própria Empresa IX, a responsabilidade é totalmente deles.

#### **4.2.8 Sistema fiscal**

Em relação ao sistema fiscal utilizado nas empresas entrevistadas, foi questionado se todos os funcionários possuíam acesso para alteração de cadastros de clientes e se a empresa acredita que seu sistema fiscal está completamente atualizado, com regras tributárias e alíquotas corretas, efetuando suas operações com segurança.

Quanto aos acessos para alterações de cadastros, com exceção da Empresa III, que possui o setor fiscal como encarregado das atualizações e da Empresa VII, que repassa a responsabilidade aos seus clientes, o restante das organizações destina essa responsabilidade para cargos de gestão, como coordenadores, gerentes, sócios, mas, principalmente, aos supervisores.

Quanto ao questionamento feito em relação à confiança das informações em seu sistema, se acreditam estar completamente atualizado, 60% acreditam que, de modo geral, sim. A Empresa II salienta que esse processo é revisado periodicamente e está sob controle. Inclusive, evidencia que, na obtenção de um cliente novo, há o detalhamento da situação tributária do cliente e o cadastramento é realizado pelo supervisor contábil/fiscal.

As Empresas V e X justificam estarem completamente atualizadas devido às poucas irregularidades apresentadas ao longo dos trabalhos realizados, caso contrário, estariam sendo alvo de penalizações diárias e mensais, impossibilitando o funcionamento do escritório. Já a Empresa VIII respondeu que, a partir do momento em que se escolhe um sistema, é necessário confiar nas informações por ele geradas e no trabalho dos funcionários.

Contrapondo-se a isso, 40% das empresas afirmaram não estarem com seu sistema completamente atualizado. A Empresa IV acredita que usam um dos sistemas mais atualizados para a parte fiscal. Já a Empresa VI acredita que sim, mas, mesmo assim, contratou um auditor fiscal para fazer revisão no SPED, identificando vários dados inconsistentes, que necessitaram de ajustes. A Empresa IX também informou a existência de problemas, citando um exemplo, em que o sistema não estava atualizado com alterações ocorridas na legislação.

#### **4.2.9 Comentários finais dos entrevistados**

Para finalizar o questionário aplicado, foi criada questão na qual os entrevistados pudessem acrescentar considerações sobre o tema abordado e que não havia sido questionado nas perguntas anteriores.

As Empresas I, IV e VIII não tiveram nenhuma consideração a acrescentar, alegando terem sido esclarecidos todos os assuntos nas questões anteriores. A Empresa II define como dificuldade encontrada na questão tributária “o sincronismo entre a previsão legal e a prática negocial e em razão da mudança da legislação, ocorre um hiato entre a nova base legal e o ajuste das práticas com o cliente”.

Em contrapartida, a Empresa III informou que possui dificuldades em relação à rotatividade de funcionários. Paralelo a isso, a Empresa VI acredita que o grande problema hoje é a mão de obra especializada para fazer esse trabalho, pois não é qualquer pessoa que tem condição de entender e resolver os problemas ocorridos no escritório.

Foi por meio dessas situações que a Empresa VI vivencia que ela resolveu contratar Seguro de Responsabilidade Civil, utilizando-o em caso de multas elevadas, informações incorretas nas declarações. Afirmou ainda que muitos escritórios estejam contratando esse tipo de seguro, com medo de arcar com multas pesadas, por atrasos e/ou erros, inclusive no envio do SPED, que pode retornar com problemas, como informações inidôneas. A Empresa IX considera muito difícil se manter atualizada, pois o volume de trabalho é muito grande. Diante dessa dificuldade, não consegue acompanhar todas as mudanças e muitas vezes precisa dar revisada rápida no *newsletter*, verificar se há alguma alteração que impacte na operação de algum cliente e deixar para ler quando lhe sobra tempo. Cita como exemplo os protocolos que mencionam a partir de que data os produtos listados estarão sujeitos ao ICMS ST.

Alinhado a isso, as Empresas V e X finalizam suas considerações, afirmando que a legislação tributária é muito arcaica e de difícil interpretação, o que faz com que os escritórios de contabilidade busquem mais ferramentas para interpretação das leis. Com isso, o custo dos serviços fica cada vez mais alto, refletindo no crescimento da ilegalidade das micro e pequenas empresas.

## 5 CONCLUSÃO

Em decorrência das constantes alterações na legislação tributária, os profissionais contábeis precisaram mudar paradigmas e acompanhar essas modificações para manterem-se no mercado e repassar essas mudanças aos seus clientes, a fim de se adequarem e evitarem pagamentos indevidos. É importante a busca de inovação e conhecimento nos diversos segmentos, buscando sempre novos desafios.

Com base na pesquisa realizada foi possível constatar que, em relação à utilização de consultorias externas, todas as empresas analisadas possuem-nas e os gastos mensais variam entre R\$ 193,00 e R\$ 2.000,00. De modo geral, afirmam haver discrepância entre as empresas de consultoria, inclusive entre órgãos públicos, em relação aos esclarecimentos tributários. Essas divergências decorrem de diferentes interpretações na legislação, por ser complexa e de difícil compreensão, o que poderia ser evitado se houvesse mais clareza nas informações.

Outra conclusão gerada a partir dos dados analisados é que os escritórios contábeis utilizam, em média, 10 horas mensais no processo de atualização da legislação tributária e os funcionários que atuam nessa atividade geralmente são os supervisores, seguido dos



auxiliares e analistas. Já em relação aos treinamentos internos, ficou evidenciado que apenas 30% das empresas realizam treinamentos para repassar aos colegas e clientes as novidades na legislação, custando para a empresa entre R\$ 1.000,00 e R\$ 2.000,00 por mês. Em compensação, ao analisar os custos com consultorias externas, treinamentos internos e externos, observou-se que a média desses valores por cliente varia de R\$ 1,41 a R\$ 27,50.

Uma das maiores dificuldades encontradas em relação às constantes atualizações da legislação tributária é a interpretação da lei, complexa e de difícil entendimento, e o tempo hábil para estudá-la. É preciso se adaptar às rápidas mudanças e estar preparado para os custos com atualizações. Em decorrência disso, o imposto que causa maior impacto aos entrevistados é o ICMS, com destaque à Substituição Tributária. No ICMS ST, a empresa precisa acompanhar a legislação do Estado de destino, a fim de identificar se há protocolo entre os dois Estados, e calcular a MVA para essa operação. Essa análise na legislação do Estado destinatário demanda muito tempo, ocorrendo, em alguns casos, alterações nos protocolos e nas MVAs, gerando problemas com o cliente e, em consequência, perdendo a credibilidade com a empresa, que não identificou tal mudança em tempo.

Grande parte das empresas afirma terem ocorrido falhas em seus escritórios, gerando multas ou pagamentos indevidos, e na maioria das vezes arca com a dívida. Mesmo contratando consultorias externas, podem ocorrer falhas, pois a lei não é clara e as normas tributárias sofrem muitas alterações, não conseguindo se atualizar em tempo hábil.

Além da dificuldade em se atualizar, há, também, a questão dos cadastros no sistema fiscal. Os funcionários responsáveis por essas atualizações na empresa, na sua grande maioria, são supervisores, e a maioria dos entrevistados acredita que seu sistema está completamente atualizado.

Em relação às considerações extras, foi observada existência da necessidade de as empresas valorizarem seus funcionários, pois há muita rotatividade nesse setor, dificultando a busca de mão de obra especializada e atrasando o processo, pois uma nova pessoa precisa de tempo para conhecer a empresa, seus clientes e o processo de trabalho.

Outra constatação importante é o fato de existir o Seguro de Responsabilidade Civil, que pode ser acionado pelo escritório contábil caso haja algum problema, como multas inesperadas ou atraso em obrigações acessórias, sendo uma segurança para a empresa diante das constantes mudanças.

Em função de a pesquisa ter ocorrido durante o mês de abril, que é um mês de grande acúmulo de atividades nos escritórios contábeis, principalmente em função do prazo para a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, enfrentou-se dificuldade adicional no trabalho de coleta dos dados e das entrevistas, bem como, na expansão do número de empresas a fazerem parte da pesquisa. Ressalte-se que o objetivo inicial era entrevistar mais escritórios, a fim de obter quantidade maior de respostas, porém diante dessa limitação, isso não foi possível. Essa limitação, embora tenha restringido a quantidade de empresas que participaram da coleta de dados, não interferiu na execução do estudo e na obtenção do objetivo definido.

Sugere-se para estudos futuros realização de pesquisa com empresas de consultoria tributária, a fim de identificar quais os maiores questionamentos nos escritórios contábeis,

possibilitando relacionar esses questionamentos com o perfil desses escritórios contábeis. Além disso, sugere-se a realização de estudos que busquem analisar aspectos individuais relacionados aos tributos, de acordo com sua competência tributária (federal, estadual, municipal) ou base de cálculo (receitas, folha de pagamento, lucro).

## REFERÊNCIAS

ALON, Anna; HAGEMAN, Amy. M.. **The impact of corruption on firm tax compliance in transition economies: Whom do you trust?** Journal of Business Ethics, 116(3), 479-494. 2013. Disponível em: <http://link.springer.com/article/10.1007/s10551-012-1457-5#page-1>. Acesso em 14 nov. 2013

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes; STEINBRUCH, Fernando. **Observatório de Governança Tributária: Fragilidade fiscal de parte das empresas listadas na BOVESPA.** 2009. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/54/FragilidadeFiscalDeParteDasEmpresasListadasNaBovespa.pdf>. Acesso em 23 out. 2013.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo.** São Paulo: Edições 70, 2011.

BIEHL, F. **Sistemas informatizados como forma de agilidade dos processos dentro das empresas de serviços contábeis.** 2006. 79 f. (Mestrado em Economia) – Programa de Pós Graduação em Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

CARDOSO, Renata Perin. **O perfil do profissional da área de contabilidade com o avanço da tecnologia.** Porto Alegre, 2012.

CRCRS - CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – CRC-RS. **Profissionais ativos no conselho regional de contabilidade.** 2014. Disponível em: <http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>. Acesso em 24 mai. 2014.

CORDEIRO, Jailma do Socorro; DUARTE, Ana Maria da Paixão. **O profissional contábil diante da nova realidade.** Qualit@s – Revista Eletrônica, n. 1, 2006.

CTN - Secretaria da Receita Federal. **Código Tributário Nacional.** 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em 23 out. 2013.

DE LEÓN. **Normas tributárias em vigor equivalem a livro de 112 milhões de páginas.** 2014. Disponível em <https://www.ibpt.org.br/noticia/1266/Normas-tributarias-em-vigor-equivalem-a-livro-de-112-milhoes-de-paginas>. Acesso em 23 out. 2013.

ECKERT, Alex. **Teoria da contabilidade para o exame de suficiência do CFC para bacharel em Ciências Contábeis.** São Paulo: EDIPRO, 2011.

ECKERT, Alex. **Comprometimento com a organização e com a profissão: um estudo multidimensional em empresas de serviços contábeis**. 2006. 125 f. (Mestrado em Administração) – Programa de Pós Graduação em Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. 2006.

FEDEL, Lucas Barbosa; ZANCHET, Aláudio; SCHUCK, Samuel. **A contabilidade terceirizada: uma análise dos serviços demandados pelas empresas e sua satisfação com os escritórios contábeis**. In: V ENCONTRO PARANAENSE DE PESQUISAS E EXTENSÃO EM CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS E VIII SEMINÁRIO DO CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS DE CASCAVEL - CASCAVEL, 2009. Anais... Cascavel: UNIOESTE, 2009.

FERNANDES, Francisco Carlos; KLANN, Roberto Carlos; FIGUEREDO, Marcelo Salmeron. **A utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: uma pesquisa com gestores alunos**. Revista Contabilidade Vista & Revista. n. 3, jul/set, p-99-126, 2011

FIGUEIREDO, S.; FABRI, P. E. **Gestão de empresas contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.

FISCOSOFT. **Impactos das mudanças na legislação tributária na rotina fiscal das empresas**. São Paulo, 2011. Disponível em: [http://administradores.com.br/\\_resources/files/\\_modules/files/files\\_2780\\_20110413102907ced0.pdf](http://administradores.com.br/_resources/files/_modules/files/files_2780_20110413102907ced0.pdf). Acesso em 05 set. 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

GOBATTO, Beatriz da Silva; CASTURINO, Vandersésar; CASTURINO, Adriana Kagueiama; SILVA, Juliana Vitória Mattiello da. **Planejamento Tributário: um estudo em empresas prestadoras de serviços contábeis da cidade de Sinop**. In: CICLO DE PALESTRAS EM CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS, n. 5, 2011, Sinop: Anais... Sinop: CPCSA, 2011.

GRECO, Alvisio Lahorgue. AREND, Lauro Roberto; GARTNER, Günther. **Contabilidade: teoria e prática básicas**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HENRIQUE, M. A.; TADEUCCI, M. S. R.; SANTOS, I. C.; RICCI, F. **Desafios na administração de empresas de serviços contábeis: da importância da profissão aos desafios atuais**. In: ENCONTRO LATINO AMERICANO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, n. 13, 2009, São Paulo: Anais... São Paulo: INIC, 2009.

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 25 anos da Constituição Federal de 1988**. 2013.

Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1266/NormasEditadas25AnosDaCFIBPT.pdf>. Acesso em: 04 mai. 2015.

NIEMANN, Rainer. **The impact of tax uncertainty on irreversible investment**. Journal of Business Ethics, Vol. 116, Issue 3, p. 479-494, 2013. Disponível em: <http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs11846-010-0042-5#page-1>. Acesso em 14 nov. 2013

PREFEITURA MUNICIPAL DE BENTO GONÇALVES. **Cadastro Econômico**. 2014. Disponível em: [www.bentogoncalves.rs.gov.br](http://www.bentogoncalves.rs.gov.br) Acesso em: 15 mar 2014

PREFEITURA MUNICIPAL DE CAXIAS DO SUL. **Cadastro Econômico**. 2014. Disponível em: [www.caxias.rs.gov.br](http://www.caxias.rs.gov.br) Acesso em: 15 mar. 2014

PREFEITURA MUNICIPAL DE VERANÓPOLIS. **Cadastro Econômico**. 2014. Disponível em : [www.veranopolis.rs.gov.br](http://www.veranopolis.rs.gov.br) Acesso em: 15 mar. 2014

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica fácil**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2010

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2013

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1999.

RICINI, Caren; ZANCHET, Aládio. **Fatores determinantes nas decisões de terceirização dos serviços contábeis das empresas da cidade de Palotina-Pr**. In: SEMINÁRIO DO CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – CASCAVEL. VII, 2008. Anais... Cascavel: UNIOESTE, 2008.

RODRIGUES, Ana Tercia Lopes; LEMOS, Ilsa Solka de. **Ferramentas de gestão para organizações contábeis**. ConTexto, Porto Alegre: 2009. Disponível em <http://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11700/6908>; Acesso em 14 nov. 2013.

VELOSO, L. F. **Satisfação de clientes: definindo uma proposta para a excelência nos serviços contábeis**. 2004. 107 f. (Mestrado Profissionalizante em Engenharia) – Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. 2004.

WEISBACH, David. **Is Knowledge of the Tax Law Socially Desirable?**. The University of Chicago The Law School. n. 563, 2011. Disponível em <http://www.law.uchicago.edu/files/file/563-daw-knowledge.pdf>. Acesso em 14 nov. 2013

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. 212 p.

YOON, Sung-soo; YOO, Seung-Weon; KIM, Jinbae. **Ambiguity, Audit Errors, and Tax Compliance**. Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics, Vol. 18, p. 11-26, 2011. Disponível em: <http://www.cb.cityu.edu.hk/research/apjae/document/18-1/02.pdf>. Acesso em 14 nov. 2013.