

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO

FABIANO FERREIRA

**CONCEPÇÃO DE UM MÉTODO DE MENSURAÇÃO
DOS CUSTOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA:
O CASO DA EMATER/RS-ASCAR**

São Leopoldo

2012

FABIANO FERREIRA

**CONCEPÇÃO DE UM MÉTODO DE MENSURAÇÃO
DOS CUSTOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA:
O CASO DA EMATER/RS-ASCAR**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Área de concentração: Controladoria e Finanças.

Professor orientador: Dr. Carlos Alberto Diehl

São Leopoldo

2012

Ficha catalográfica

F383c Ferreira, Fabiano
Concepção de um método de mensuração dos custos de conformidade tributária : o caso da EMATER/RS - ASCAR / por Fabiano Ferreira. – 2012.
205 f. : il., 30cm.

Dissertação (mestrado) — Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2012.
Orientação: Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl.

1. Conformidade tributária - Custos. 2. Tributos. 3. Terceiro setor. I. Título.

CDU 657.336.22

Catálogo na Fonte:
Bibliotecária Vanessa Borges Nunes - CRB 10/1556

FABIANO FERREIRA

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Aprovado em 16 de Janeiro de 2013.

BANCA EXAMINADORA

Marciano Buffon – UNISINOS

Clóvis Kronbauer – UNISINOS

Tiago Wickstrom Alves – UNISINOS

Carlos Alberto Diehl – UNISINOS
Orientador

Dedico este trabalho
a minha esposa Graziela,
por ter me apoiado e incentivado
em todos os momentos desta trajetória.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que de alguma forma colaboraram com a conclusão deste trabalho, em especial:

A UNISINOS pela concessão da bolsa;

A Coordenadora do Curso de Mestrado em Ciências Contábeis Profa. Dra. Clea Beatriz Macagnan, por ter acreditado no desenvolvimento deste trabalho;

Aos Professores do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis – UNISINOS, pelos ensinamentos recebidos;

Aos Gestores da Emater/RS - Ascar por permitirem a realização deste trabalho na empresa, em especial a Gerência de Finanças, Sr. Álvaro e Sr. Antônio;

A Sra. Franciele, Coordenadora do Núcleo de Orçamento e Finanças da Emater/RS – Ascar, pela compreensão, auxílio e incentivo;

A todos os colegas da Emater/RS – Ascar pela colaboração no levantamento de dados;

Ao Prof. Dr. Tiago Wickstrom pelas valiosas orientações;

Ao Prof. Dr. Marciano Buffon pelos valiosos ensinamentos quanto aos aspectos tributários;

Ao meu Orientador o Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl, exemplo de pessoa e de profissional dedicado, que muito me ajudou nessa caminhada;

A minha esposa Graziela, pelo auxílio, incentivo e compreensão no desenvolvimento deste trabalho;

A Deus, por ter colocado todas essas pessoas maravilhosas no meu caminho, permitindo a realização deste trabalho.

*“Na vida, só existem duas coisas certas:
os impostos e a morte.”*

(Benjamin Franklin)

RESUMO

Esta pesquisa propõe um método de mensuração dos custos de conformidade tributária voltado para organizações. O estudo baseou-se na metodologia *design research*, apresentado como ferramenta que gera informações por meio do método de custeio baseado em atividades (ABC). Seu objetivo é mensurar custos e subsidiar a tomada de decisão no âmbito empresarial, além de permitir identificar os custos tributários das empresas. A partir do desenvolvimento do projeto piloto na Emater/RS-Ascar (empresa do terceiro setor) no período de julho de 2011 a junho de 2012, identificou-se a possibilidade de adaptação do método às particularidades da empresa. Na avaliação do método constatou-se que é possível identificar as atividades desenvolvidas vinculadas aos custos de conformidade tributária, os recursos consumidos por cada atividade, os custos de conformidade de cada tributo e os custos totais tributários da empresa. Revelou-se 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, os custos de conformidade são superiores aos custos com os tributos próprios pagos. O INSS e o IRPJ são os tributos que mais contribuíram com os valores de custos de conformidade tributária, mesmo a empresa sendo imune e isenta de tais tributos. Com relação aos custos totais e receitas totais da empresa os custos de conformidade tributária representam respectivamente 2,27% e 1,97%. 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.

Palavras-chave: Custo de conformidade tributária. Tributos. Terceiro setor.

ABSTRACT

This research proposes a method for measuring tax compliance costs for organizations. The study was based on the methodology design research, presented as a tool that generates information through the method of activity-based costing (ABC). Your goal is to measure costs and subsidize decision-making within business, and make it possible to identify the tax costs of companies. From the development of the pilot project in Emater/RS-Ascar (third sector company) from July 2011 to June 2012, identified the possibility of adapting the method the particularities of the company. The evaluation noted that method it is possible to identify the activities related to tax compliance costs, the resources consumed by each activity, compliance costs of each tribute and tax total costs of the company. It was revealed that the Emater/RS-Ascar for each R\$ 1,00 of tribute paid by the company, she spends R\$ 3,25 to adjust tax laws, so compliance costs outweigh costs with taxes paid themselves. The INSS and IRPJ are taxes that contributed most to the values of tax compliance costs, even the company being immune and exempt from such taxes. With respect to the total cost and total revenue of the company tax compliance costs represent respectively 2.27% and 1.97%. Tax total costs already represent 2.97% of the total costs of the company and 2.58% of the total receipts. The data allowed managers to assess the processes developed by identifying points to be managed, such as the need for training of officials involved in the activities.

Keywords: Tax compliance costs. Taxes. Third Sector.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Composição dos custos tributários	39
Figura 2 - Metodologia - <i>Design Research</i>	59
Figura 3 - Fluxograma dos passos desenvolvidos para mensuração e análise dos custos de conformidade tributária.....	65
Figura 4 – Estrutura Hierarquica.....	67
Figura 5 - Disposição dos centros de custos.....	68
Figura 6 - Ilustração da estrutura física da empresa e o fluxo de documentos contábeis e fiscais.....	77
Gráfico 1 - Comparação entre os custos de conformidade tributária e o PIB das pequenas e médias empresas – 1998 - 1999	1311

LISTA DE QUADRO

Quadro 1 - Divisão dos impostos por competência dos entes	27
Quadro 2 - Demonstração das contribuições, taxas e empréstimo compulsório.....	28
Quadro 3 - obrigações acessórias	32
Quadro 4 - Conceitos sobre custos de conformidade tributária	37
Quadro 5 - Custos de conformidade tributária encontrados na literatura.....	39
Quadro 6 - Terminologia sobre custos	52
Quadro 7 - Disposição dos centros de custos da ascar.....	69
Quadro 8 - Tributos relacionados à ascar	71
Quadro 9 - Atividades relacionadas à contabilidade e aos tributos.....	76
Quadro 10 - Recursos consumidos e seus direcionadores.....	79
Quadro 11 - Critério para cálculo dos custos de conformidade tributária.....	81
Quadro 12 - Atividades desenvolvidas nos EMS e nas UCPS	84
Quadro 13 - Critérios para cálculo dos custos de conformidade tributária nos EMS e UCPS.....	86

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Custo de conformidade em alguns países	43
Tabela 2 - Custo de conformidade Reino Unido	44
Tabela 3 - Demonstração dos custos de conformidade tributária no Brasil	45
Tabela 4 - Exemplo de mensuração dos custos das atividades no NAM - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012	80
Tabela 5 - Depreciação do posto padrão referente a 1 ano	82
Tabela 6 - Custo da Infraestrutura EC - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012.....	82
Tabela 7 - Custos com internet e telefone EC - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012.....	83
Tabela 8 - Cálculo da depreciação do Arquivo Morto - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012.....	83
Tabela 9 - Cálculo das atividades Escritório Municipal de Pedro Osório.....	85
Tabela 10 - Média dos recursos consumidos de infraestrutura e internet nos 15 EMs - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012.....	87
Tabela 11 - Cálculo do custo de infraestrutura nos EMs e UCPs - Período de 01/07/11 a 30/06/12	88
Tabela 12 - Custos com internet nos EMs e UCPs - Período de 01/07/11 a 30/06/12.....	88
Tabela 13 - Cálculo dos custos com correios - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012	892
Tabela 14 - Cálculo médio do custo das atividades e extrapolação para os demais Escritórios - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012	91
Tabela 14 - Cálculo médio do custo das atividades e extrapolação para os demais Escritórios - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012	92
Tabela 15 - Cálculo médio do custo da atividade “lançar tributos no sistema auxiliar” e extrapolação para os demais Escritórios - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012.....	93
Tabela 16 - Cálculo das atividades CETRE de Montenegro - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012	
Tabela 17 - Custo com água, energia elétrica e vigilância CETREs - Período de 01/07/11 a 30/06/12.....	96
Tabela 18 - Custo com copa e cozinha, mão de obra e material de limpeza CETREs - Período de 01/07/11 a 30/06/12	96

Tabela 19 - Resumo do cálculo do custo de infraestrutura CETREs - Período de 01/07/11 a 30/06/12.....	97
Tabela 20 - Resumo do cálculo dos materiais de consumo, de escritório e de impressão CETREs - Período de 01/07/11 a 30/06/12.....	97
Tabela 21 - Cálculo médio do custo das atividades e extrapolação para os demais CETREs - Período de 01/07/11 a 30/06/12	98
Tabela 22 - Cálculo do custo da atividade lançar tributos no sistema auxiliar nos CETREs - Período de 01/07/11 a 30/06/12	99
Tabela 23 - Cálculo das atividades Unidades de Classificação de Passo Fundo	100
Tabela 23 - Cálculo das atividades Unidades de Classificação de Passo Fundo	101
Tabela 24 - Média dos recursos consumidos de infraestrutura e internet nas 10 UCLs - Período de 01/07/11 a 30/06/12.....	101
Tabela 25 - Cálculo do custo de infraestrutura nas UCLs - Período de 01/07/11 a 30/06/12	102
Tabela 26 - Custos com internet nas UCLs – Período de 01/07/11 a 30/06/12	102
Tabela 27 - Cálculo médio do custo das atividades e extrapolação para as demais UCLs - Período de 01/07/11 a 30/06/12.....	103
Tabela 28 - Cálculo da média da atividade lançar tributos no sistema auxiliar e extrapolação para as demais UCLs - Período de 01/07/11 a 30/06/12	104
Tabela 29 - Cálculo da atividade Apurar e recolher ISS nas UCLs - Período de 01/07/11 a 30/06/12	104
Tabela 30 - Média dos recursos consumidos de infraestrutura nos 9 ESREGs - Período de 01/07/11 a 30/06/12	105
Tabela 31 - Cálculo do custo de infraestrutura nos ESREGs - Período de 01/07/11 a 30/06/12	Erro! Indicador não definido.
Tabela 32 - Cálculo das atividades Escritório Regional de Passo Fundo - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012	107
Tabela 32 - Cálculo das atividades Escritório Regional de Passo Fundo - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012	108
Tabela 33 - Resumo dos cálculos das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária - Período 01/07/2011 à 30/06/2012	110
Tabela 33 - Resumo dos cálculos das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária - Período 01/07/2011 à 30/06/2012	111
Tabela 34 - Resumo dos cálculos dos recursos vinculados aos custos de conformidade tributária – Período de 01/07/2011 – 30/06/2012	113

Tabela 35 - Cálculo do custo unitário das atividades	114
Tabela 36 - Cálculos dos custos de conformidade tributária por tributo.....	117
Tabela 37 - Cálculos dos custos de conformidade tributária por tributo.....	118
Tabela 37- Cálculos dos custos de conformidade tributária por tributo.....	119
Tabela 38 - Resumo dos custos de conformidade tributária por tributo.....	122
Tabela 39 - Custo total tributário - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012.....	125
Tabela 40 - Relação dos custos de conformidade versus tributos retidos e recolhidos - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012.....	126
Tabela 41 - Relação custos tributários versus custos totais e faturamento - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012.....	127
Tabela 42 - Relação custos tributários versus Receitas Próprias e de Terceiros - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012.....	127
Tabela 43 - Comparação com os resultados da pesquisa de Bertolucci e Nascimento (2002).....	128
Tabela 44 - Comparação dos resultados com outras pesquisas desenvolvidas em diversos países.....	130
Tabela 45 - Comparação entre os custos de conformidade entre entidades sem fins lucrativos.....	130

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ABM	Gestão Baseada em Atividades
AE	Assessoria Especial
AJU	Assessoria Jurídica
Ascar	Associação Sulina de Crédito e Assistência Rural
ATER	Assistência Técnica e Extensão Rural
CC	Centro de Custos
CETREs	Centros de Treinamento
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CIP	Contribuição para custeio do serviço de iluminação pública
CNAS	Conselho Nacional de Assistência Social
Cofins	Contribuição para financiamento da seguridade social
CRECI	Conselho Regional de Corretores de Imóveis
CTN	Código Tributário Nacional
DECOMTEC	Departamento de Competitividade e Tecnologia da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
EC	Escritório Central
Emater	Associação Riograndense de Empreendimentos de Assistência Técnica e Extensão Rural
EMs	Escritórios Municipais
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
ESREGs	Escritórios Regionais
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FIESP	Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
FNDCT	Fundo nacional de desenvolvimento científico e tecnológico
GCC	Gerência de Classificação
GET	Gerência Técnica
GFI	Gerência de Finanças
GRH	Gerência de Recursos Humanos
GTI	Gerência de Tecnologia da Informação

ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.
IE	Imposto sobre Exportações
IFAC	International Fiscal Association
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto sobre Importações
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSS	Instituto Nacional de Seguro Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda Retido na Fonte
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
NAM	Núcleo de Administração de Materiais
NAP	Núcleo de Administração de Pessoal
NCO	Núcleo de Contabilidade
NOF	Núcleo de Orçamento e Finanças
NSI	Núcleo de Sistemas de Informações
NTE	Núcleo de Tesouraria
NTR	Núcleo de Transportes
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONGs	Organizações não Governamentais
PIB	Produto Interno Bruto
PIS/PASEP	Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Funcionário Público
PIS/SFP	PIS sobre Folha de Pagamento
RKW	<i>Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit</i>

SAT	Seguro Acidente de Trabalho
Sped	Sistema Público de Escrituração Digital
TDABC	<i>Time-Driven Activity-Based Costing</i>
UCLs	Unidades de Classificação
UCPs	Unidades de Cooperativismos

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	19
1.1 OBJETIVOS	21
1.1.1 Objetivo Geral	21
1.1.2 Objetivos Específicos	21
1.2 JUSTIFICATIVA	22
1.3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	23
1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA	24
2 REVISÃO DA LITERATURA	26
2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	26
2.1.1 Características do Sistema Tributário Brasileiro	27
2.1.2 A Carga Tributária e as Obrigações Acessórias	29
2.2 CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO	34
2.2.1 Custos de Conformidade Tributária	34
2.3 BREVE HISTÓRICO DOS ESTUDOS SOBRE CUSTOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA	40
2.4 CARACTERIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR	45
2.4.1 Aspectos Financeiros, Contábeis e Fiscais das Entidades do Terceiro Setor	47
2.5 GESTÃO DE CUSTOS.....	50
2.5.1 Contabilidade de Custos	51
2.5.2 Métodos de Custeio	52
2.5.2.1 Custeio por Absorção.....	53
2.5.2.2 Custeio Pleno ou RKW	53
2.5.2.3 Custeio Variável.....	54
2.5.2.4 Custeio Direto.....	55
2.5.2.5 Custeio Baseado em Atividades – ABC.....	56
2.5.2.6 <i>Time-Driven Activity-Based Costing</i> (TDABC).....	57

3 METODOLOGIA	58
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	58
3.2 <i>DESIGN RESEARCH</i>	59
3.3 UNIDADE DE PESQUISA.....	61
3.4 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS	62
3.5 ANÁLISE DE DADOS.....	62
3.6 LIMITAÇÕES	63
4 APLICAÇÃO DO <i>DESIGN RESEARCH</i> PARA PROPOSTA DO MÉTODO DE MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA	64
4.1 CONSCIÊNCIA DO PROBLEMA E SUGESTÃO	64
4.2 A ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA ASCAR	65
4.3 DESENVOLVIMENTO – ESTRUTURA DO MÉTODO DE MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA.....	69
4.3.1 Identificação das Atividades	74
4.3.2 Mensuração das Atividades Vinculadas aos Custos de Conformidade Tributária...78	
4.3.2.1 Mensuração dos Custos no Escritório Central.....	79
4.3.2.2 Mensuração dos Custos nos EMs e nas UCPs.....	84
4.3.2.3 Mensuração dos Custos nos Centros de Treinamentos.....	94
4.3.2.4 Mensuração dos Custos nas Unidades de Classificação	99
4.3.2.5 Mensuração dos Custos nos Escritórios Regionais.....	105
4.3.2.6 Compilação da Mensuração dos Custos de Conformidade Tributária	109
4.3.2.7 Direcionamento dos Custos de Conformidade Tributária aos Tributos	115
4.4 ANÁLISE DOS CUSTOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA.....	120
4.5 AVALIAÇÃO DA PROPOSTA.....	123
4.5.1 Avaliação da Proposta por um Gestor da Empresa	123
4.5.2 Custos de Conformidade Tributária Versus os Valores Pagos de Tributos	124
4.5.3 Custos de conformidade tributária versus custos totais e receitas totais	126

4.5.4 Comparação com Outras Pesquisas Desenvolvidas	128
---	-----

5 CONCLUSÃO	132
--------------------------	------------

APÊNDICES

APÊNDICE A - Roteiro da entrevista aplicado aos gestores da empresa	144
---	-----

APÊNDICE B - Roteiro da entrevista aplicado ao Contador da empresa	145
--	-----

APÊNDICE C - Identificação das atividades desenvolvidas ligadas aos custos de conformidade tributária	146
---	-----

APÊNDICE D - Custo das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária - Escritório Central.....	151
--	-----

APÊNDICE E - Custo das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária nos Escritórios Municipais e Unidades de Cooperativismo	168
--	-----

APÊNDICE F - Custo das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária nos Centros de Treinamento	178
---	-----

APÊNDICE G - Custo das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária nas Unidades de Classificação.....	181
---	-----

APÊNDICE H - Custo das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária nos nove Escritórios Regionais.....	190
--	-----

APÊNDICE I – Protocolo do caso.....	204
-------------------------------------	-----

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, a carga tributária imposta às empresas é assunto recorrente nos meios de comunicação e entre os empresários (VARSAÑO, 2002; MAIA, 2007). Os valores pagos de tributos realmente chamam a atenção. Segundo a Receita Federal (2011), no ano de 2010 o montante chegou a R\$ 1,233 trilhão (33,56% do PIB), com um crescimento de R\$ 178,05 bilhões em comparação com 2009 (33,14%). No entanto, os valores da carga tributária representam apenas uma parte dos custos totais relacionados à tributação.

As organizações brasileiras são submetidas aos mais variados tipos de tributos Federais, Estaduais e Municipais, como, por exemplo, Imposto de Renda, ICMS, IPI, PIS, COFINS, INSS, ISS, entre outros. Cada um desses tributos é calculado de forma diferente a alíquotas diferentes e o valor recolhido corresponde apenas ao montante de tributos pagos para os entes públicos. Entretanto, além destes valores recolhidos, há de se considerar também os custos do trabalho, os custos com retenção de tributos, conservação de documentos, atendimento à fiscalização, gastos em pesquisas e planejamento tributário, treinamentos, contratação de consultorias incorridas para compreender e cumprir todas as formalidades que são exigidas pela legislação tributária, gastos com auditorias, tempo consumido para preenchimentos de declarações, cálculos de impostos etc. (EVANS; TRAN-NAM, 2001; MAIA, *et al.* 2008). Os custos associados a estes processos e atividades são chamados de custos de conformidade tributária e representam o custo para se adequar às normas tributárias de acordo com o que foi instituído pelos entes públicos (SANDFORD; GODWIN, 1989).

Um dos agravantes dos custos de conformidade tributária no Brasil são as obrigações acessórias. Ferrazzo (2006, p. 8) destaca que “a complexidade das relações sociais hoje existentes, a estrutura burocrática estatal cada vez mais especializada e o nosso detalhado sistema constitucional de repartição de competências tributárias deram ensejo à multiplicação desordenada das obrigações acessórias”. Ele afirma ainda que não raras vezes o contribuinte é obrigado a prestar as mesmas informações várias vezes no decorrer do ano. Com isso, não é mais possível ao contribuinte dirigir-se aos órgãos e efetuar o pagamento devido a título de tributo. Deste modo, praticamente todo o ato de pagamento de uma obrigação principal tributária vem acompanhado de uma obrigação acessória. Devendo, se quiser extinguir a obrigação tributária, efetuar o pagamento dentro das formalidades exigidas (FERRAZZO, 2006).

Para as empresas brasileiras privadas que visam ao lucro, os custos de conformidade tributária são representativos, devido principalmente às múltiplas obrigações acessórias que lhes são impostas e que as oneram. Como consequência desta sobrecarga, essas empresas têm os custos dos seus produtos e serviços elevados. O efeito disso é a possível redução da competitividade a nível mundial, agravado, devido ao mercado globalizado e competitivo em que estão inseridas.

Um estudo desenvolvido pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP (2011) através de seu Departamento de Competitividade e Tecnologia da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – DECOMTEC, revelou que apenas as indústrias arcam com 19,7 bilhões ao ano para manter-se de acordo com a legislação tributária representando 1,16% do seu faturamento. Essas características do sistema tributário brasileiro prejudicam a competitividade do produto nacional a nível mundial. Ou seja, os custos dos produtos brasileiros apresentam-se mais elevados, pois se acrescentam os custos de conformidade tributária (FIESP, 2011).

Contudo, os custos de conformidade tributária são cominados não somente às empresas privadas que visam o lucro, mas também nas empresas sem finalidade lucrativa, também denominadas de empresas do terceiro setor. Estas empresas estão sujeitas igualmente as múltiplas obrigações acessórias, apesar de serem isentas e imunes por lei de alguns tributos. Ocorre que parcela representativa das obrigações acessórias lhes é atribuídas da mesma forma que em empresas com finalidade lucrativa. Porém, devido aos escassos recursos financeiros que advêm em sua maioria de doações ou parcerias com instituições privadas, ou através de convênios com entes públicos (TEIXEIRA, 2004), exige-se dessas instituições a busca cada vez maior pela eficiência em suas atividades.

Um dos agravantes deste tipo de empresa, é que além de elas terem de se conformar à legislação tributária, ainda seguem rígidos padrões de prestações de contas com os entes públicos e privados que contribuem para o desenvolvimento de suas atividades. Neste sentido, Assaf Neto, Araújo e Fregonesi (2006, p. 107) destacam que “a escassez de recursos nessas empresas, visto que a maior parte delas depende da solidariedade alheia, exige, ainda mais, uma gestão eficiente da organização. O objetivo maior dessas organizações deve ser maximizar os benefícios gerados com cada real arrecadado”.

Diante do exposto, observa-se que os custos de conformidade à tributação representam uma proporção importante nas organizações. Porém, segundo Bertolucci (2001), estes não são apurados ou controlados; são apenas suportados pelos contribuintes,

o que evidencia falta de gestão referente a estes custos. No entanto, diante do ambiente em que as empresas estão inseridas, a gestão de custos se tornou fundamental, pois pode levar à economia de recursos. E isso é condizente com o que preconizam Cooper e Slagmulder (2003) ao afirmarem que a gestão de custos deve transpor os muros da “fábrica” e atingir também os departamentos administrativos bem como o ambiente externo das organizações.

Os custos dos departamentos administrativos, e aí se incluem os custos de conformidade tributária, também devem ser gerenciados de forma que estes possam ser analisados e reduzidos através de um processo contínuo. Mas como gerenciá-los se estes não são apurados ou controlados? Nesse sentido, Sink e Tuttle (1993) destacam que não se consegue gerenciar aquilo que não se consegue controlar.

A dificuldade de apurar e controlar os custos de conformidade tributária passa por problemas de ordem conceitual e prática. Do ponto de vista conceitual Bertolucci (2001), destaca as várias obrigações acessórias impostas pelos órgãos públicos, que representam um emaranhado de obrigações. Já de ordem prática, ele argumenta que os sistemas de informações das empresas não estão preparados para fazer o levantamento dos custos de conformidade à tributação.

Neste sentido, é necessária maior atenção sobre os custos de conformidade tributária, a fim de poder mensurá-los, controlá-los e reduzi-los. É possível utilizar a contabilidade de custos para alcançar esses objetivos e com isso ajudar a tornar as organizações brasileiras mais eficientes e competitivas dentro do cenário mundial.

Os aspectos destacados fazem surgir o problema desta pesquisa.

Como medir os custos de conformidade tributária nas empresas brasileiras?

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo Geral

Desenvolver um método de mensuração dos custos de conformidade tributária para empresas brasileiras.

1.1.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos a serem atingidos no estudo são:

- a) identificar e classificar os custos de conformidade tributária;
- b) avaliar qual método de custeio se ajusta às necessidades da empresa para apurar e controlar os processos referentes ao custo de conformidade tributária;
- c) estruturar uma sistemática de custeio voltado para a apuração dos custos de conformidade tributária;
- d) mensurar os efetivos custos tributários;
- e) avaliar a aplicabilidade do método de mensuração dos custos de conformidade tributária.

1.2 JUSTIFICATIVA

A contribuição empírica deste estudo está em possibilitar aos gestores mensurar os custos de conformidade tributária nas empresas em geral e por consequência os reais custos tributários. Isso possibilitará avaliar e gerenciar tais custos de modo que seja possível reduzi-los. Assim, ao mensurar os custos de conformidade tributária, os gestores poderão analisar os processos e as atividades que estão consumindo recursos e, dessa forma, conseguir eliminar eventuais atividades que não são necessárias.

A pesquisa visa a contribuir também diretamente com a Associação Sulina de Crédito e Assistência Rural (ASCAR) (empresa onde foi desenvolvido o estudo) na mensuração dos custos de conformidade tributária, através de um instrumento específico de mensuração de tais custos. Isso possibilita aos gestores da empresa controlar e gerenciar os custos de conformidade tributária, com o objetivo de reduzi-los.

Como contribuição teórica, o estudo objetiva atender a uma lacuna do conhecimento com referência a um “método” para apurar os custos de conformidade tributária específico para gestão de custos. Os dois trabalhos científicos brasileiros encontrados sobre os custos de conformidade tributária, o de Bertolucci (2001) e o de Maia (2007), tratam do tema com base em estimativas solicitadas aos administradores.

O estudo sobre os custos de conformidade tributária é relevante devido à representatividade que estes exercem sobre as empresas. De acordo com Bertolucci e Nascimento (2002), os custos de conformidade tributária correspondem a 0,75% do PIB, na média das companhias abertas, e que este valor pode chegar a 5,82% do PIB nas companhias abertas com receita bruta anual de até 100 milhões. Esses percentuais

representariam em 2010, 9,25 bilhões (0,75%) e 71,78 bilhões de reais (5,82%), valores que poderiam ser investidos na produção se tais custos não existissem.

Para a empresa Associação Sulina de Crédito e Assistência Rural (Ascar), este trabalho é oportuno. A empresa Ascar é uma associação sem fins lucrativos que presta serviço de assistência técnica e extensão rural para famílias de agricultores do Estado do Rio Grande do sul. A empresa foi fundada em 1955 e está presente em 99% dos municípios do território gaúcho, levando conhecimento e orientações à família rural (EMATER, 2010).

A Ascar durante esses anos desenvolveu um importante trabalho auxiliando no desenvolvimento da agricultura do Estado do Rio Grande do Sul (EMATER, 2010), no entanto, a empresa acumulou um passivo tributário vencido em 2010 de aproximadamente 13 milhões de reais. Esses passivos geram multas e juros que deverão ser pagos. Além disso, a empresa questiona junto à justiça federal um débito com o INSS devido à cobrança dos 20% do INSS patronal. Neste caso, a empresa defende-se alegando ser isenta de INSS patronal, pelo fato de ser filantrópica, sem finalidade lucrativa.

Esses dados reforçam a oportunidade deste trabalho, pois com a mensuração dos custos de conformidade tributária, será possível gerenciar as atividades ligadas aos tributos. Com esse gerenciamento, será possível identificar atividades desnecessárias e eliminá-las. Por outro lado, será possível também identificar a necessidade de eventuais aportes de recursos em, por exemplo, cursos, treinamentos e atualização de funcionários ligados à área tributária.

1.3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa estudou especificamente os custos de conformidade tributária. Neste estudo, não foram tratados os custos psicológicos, que compreende o *stress* que um contribuinte pode passar sem saber se poderia ter errado em alguma declaração. Reconhece-se a existência deste custo, mas devido ao alto nível de subjetividade que teria que ser imposto para se calcular, optou-se em não considerá-lo nos cálculos.

Cabe ressaltar que esta pesquisa não entrou no mérito de discutir se os custos de conformidade tributária poderiam trazer algum benefício para a empresa, sendo neste caso descontado tais benefícios dos custos de conformidade. Entende-se também que a apuração dos custos de conformidade tributária auxiliam na *accountability*, facilitando a prestação de contas aos órgãos públicos e privados.

Não foram tratadas nesta pesquisa as questões referentes à aplicação dos recursos dos tributos, ou da qualidade dos serviços prestados pelo estado à sociedade, embora seja esta questão de relevante interesse público. Porém, está fora do escopo de abrangência do trabalho.

Esta pesquisa não tratará dos custos da não conformidade. Custos estes que decorrem das atividades e atitudes tomadas por gestores e funcionários que não atenderam de forma adequada às exigências da legislação tributária. Com isso, a empresa incorre em retrabalho ou então no desenvolvimento de outras atividades que não seriam necessárias se tivesse feito tudo corretamente da primeira vez. São exemplos de custos da não conformidade: retificação de declarações, emissão de segunda via de guias para recolhimento de tributos, tempo despendido para cálculo de juros e multas, pagamento de advogados etc.

Esta investigação está vinculada à área de concentração em Controladoria e Finanças, sendo a linha de pesquisa em Controle de Gestão. Está também vinculada ao Grupo de pesquisa CONTEST, registrado no CNPq, sob a liderança do orientador desta dissertação.

1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA

Esta dissertação está estruturada em cinco capítulos, correspondendo à Introdução, Revisão da Literatura, Metodologia, Aplicação do *design research* para proposta do método de mensuração dos custos de conformidade tributária e Considerações Finais.

No Capítulo 1, Introdução, está disposta a contextualização do tema, partindo da carga tributária e sistema tributário brasileiro até os custos de conformidade tributária das pessoas jurídicas, a definição do problema da pesquisa, a exposição do objetivo geral e dos específicos, a justificativa, a relevância do estudo, a delimitação da pesquisa e a estrutura da pesquisa.

No Capítulo 2, Revisão da Literatura, apresentam-se as definições e aspectos sobre o sistema tributário brasileiro, incluindo conceitos sobre tributos, estes compostos por impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsório. São apresentadas também as definições sobre a carga tributária brasileira e as obrigações acessórias, um dos componentes dos custos de conformidade tributária.

No Capítulo 2 são tratados ainda os conceitos sobre os custos de conformidade à tributação, incluída a composição dos custos de conformidade tributária e um breve histórico destes custos destacando os principais estudos encontrados na literatura bem como os estudos recentes desenvolvidos sobre o tema, além da caracterização do terceiro setor. Por fim, conceitos e definições sobre a gestão de custos, abordando aspectos dos métodos de custeio, conceitos e características peculiares de cada um.

No Capítulo 3, apresenta-se a metodologia que foi utilizada no trabalho, bem como a classificação da pesquisa quanto à natureza, aos procedimentos técnicos de análise. Também apresenta-se nesse capítulo o *design research* como técnica de pesquisa utilizada para desenvolvimento do método de mensuração dos custos de conformidade tributária. Além disso, são abordados aspectos sobre a unidade de pesquisa e limitações.

No Capítulo 4, aplicação do *design research* para proposta do método de mensuração dos custos de conformidade tributária. Neste capítulo, é apresentada a proposta de mensuração dos custos de conformidade tributária bem como os custos totais tributários para a empresa.

No Capítulo 5, apresenta-se a Conclusão, onde são destacadas de forma resumida as descobertas da pesquisa assim como as sugestões para novos estudos.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Este capítulo trata sobre os conceitos e definições ligadas aos tributos bem como os aspectos e características do Sistema Tributário Brasileiro. Além disso, serão tratadas questões sobre os custos de conformidade tributária e a caracterização do terceiro setor. Também são apresentados neste capítulo os aspectos teóricos ligados à gestão de custos. Nesta etapa, busca-se fundamentar a utilização da informação procedente da contabilidade de custos no processo de gestão empresarial e especificamente na gestão de custos.

2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O conceito de tributo está expresso no Código Tributário Nacional (CTN) como: “Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Os tributos podem ser classificados, conforme Amaro (2008), em impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, a saber:

- a) *impostos*: “são instituídos mediante previsão legal de fatos típicos [...], que, uma vez ocorridos, dão nascimento a obrigação tributária”, “não se afetam a determinado emparelhamento estatal ou paraestatal, nem a entidades privadas que persigam fins reputados de interesse público” (AMARO, 2008, p. 81). Outra característica dos impostos é que eles não estão vinculados a nenhuma contrapartida direta do Estado ao sujeito passivo. São exemplos de impostos: o IR, ICMS, IPI etc.;
- b) *taxas*: destinam-se a “financiar determinadas tarefas, que são divisivelmente referíveis a certo indivíduo ou grupo de indivíduos de modo direto ou indireto [...], têm fatos geradores [...] conexos à própria atividade do Estado” (AMARO, 2008, p. 83). São exemplos de taxas: taxa de execução de um serviço público; taxa referente ao exercício do poder de polícia etc.;
- c) *contribuições*: a característica peculiar das contribuições, segundo Amaro (2008), está na destinação da arrecadação a uma determinada atividade. Incluem-se neste grupo as contribuições sociais, econômicas e corporativas. São exemplos de contribuições: a COFINS e o INSS;

d) *empréstimos compulsórios*: grupo formado, conforme Amaro (2008), por tributos restituíveis não configurando receita para a União.

2.1.1 Características do Sistema Tributário Brasileiro

Os tributos são divididos por competência: assim, a União, os Estados e os Municípios legislam e administram os tributos de sua esfera (FERRAZZO, 2006). Essa divisão faz com que aumente a complexidade do sistema, pois cada estado e cada município têm legislações próprias dos tributos que lhes competem. Observa-se que no caso dos estados os impostos devem ser multiplicados por 27 (26 estados e mais o Distrito Federal), já com referência aos municípios os impostos devem ser multiplicados por 5.565, que representa o número de municípios no Brasil, conforme dados divulgados pelo IBGE (2011). No Quadro 1, apresentam-se os impostos por competência:

Quadro 1 - Divisão dos impostos por competência dos entes

UNIÃO	ESTADOS
<ul style="list-style-type: none"> • Imposto sobre operações financeiras – IOF • Imposto sobre exportação – IE • Imposto de renda – IR • Imposto de renda – IRPF • Imposto de renda – IRPJ • Imposto sobre produtos industrializados – IPI • Imposto sobre importação – II • Imposto territorial rural – ITR • *Imposto sobre grandes fortunas – IGF 	<ul style="list-style-type: none"> • Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS • Imposto sobre transmissão "causa mortis" e doação – ITCMD • Imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA
	MUNICÍPIOS
	<ul style="list-style-type: none"> • Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU • Imposto sobre transmissão de bens imóveis – ITBI • Imposto sobre serviço de qualquer natureza – ISSQN

* Não regulamentado

Fonte: Baseado em Amaro (2008)

Já no Quadro 2 apresentam-se as principais contribuições, taxas e empréstimo compulsório.

Há de se destacar ainda o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), que não se encontra classificado como tributo. Isso se deve ao fato de esse não apresentar características de receita pública. Tal classificação é defendida por Castro (2001, p. 3). Ele argumenta que “Em verdade, não estamos tratando de tributos, haja vista a ausência da característica de receita pública”. Castro (2001) esclarece que a Constituição da República Federativa do Brasil no art. 7º, inciso III, estabelece o FGTS como um direito

social do trabalhador. Logo, o FGTS não se encaixa em nenhum dos tipos de tributos (impostos, contribuições, taxas e empréstimos compulsórios). Neste trabalho, seguindo a mesma linha de entendimento exposta anteriormente, o FGTS não será tratado como tributo e sim como um direito social do trabalhador, na verdade, um custo trabalhista.

Quadro 2 - Demonstração das contribuições, taxas e empréstimo compulsório

CONTRIBUIÇÕES	TAXAS
<i>SOCIAIS</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Taxa de manutenção de via pública • Taxa referente ao exercício do poder de polícia • Taxa de execução de um serviço público • Taxa de execução de uma obra pública que valorize propriedade do indivíduo
<ul style="list-style-type: none"> • Instituto nacional de seguro social – INSS • Contribuição para financiamento da seguridade social – COFINS • Instituto nacional de colonização e reforma agrária – INCRA • Programa de integração Social - PIS/PASEP • Contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL • Seguro acidente de trabalho – SAT • Fundo nacional de desenvolvimento científico e tecnológico – FNDCT 	
<i>CORPORATIVAS</i>	<p style="text-align: center;">EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO</p> <ul style="list-style-type: none"> • Empréstimo compulsório
<ul style="list-style-type: none"> • Confederativa laboral • Confederativa patronal 	
<i>CONTRIBUIÇÕES ECONÔMICAS</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE • Contribuição para custeio do serviço de iluminação pública 	
<i>CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • Contribuição de melhoria 	

Fonte: Baseado em Amaro (2008)

Diante do exposto, reconhece-se a complexidade imposta pelo estado aos contribuintes. Sevegnani (2006) explica que a complexidade do sistema tributário é histórica no Brasil e que remonta desde o período colonial. Ele destaca que mesmo naquela época os tributos eram muitos e as bases de incidências eram as mais variadas e curiosas, como, por exemplo: uma tributação era cobrada na época para reparação de danos causados pelo terremoto em Lisboa e que mesmo depois de proclamada a independência, estes ainda eram cobrados dos brasileiros. Para Sevegnani (2006, p. 131):

A complexidade não decorre apenas da quantidade excessiva de tributos, mas principalmente das extensas e confusas legislações que disciplinam cada um em particular, produzindo um excesso de formalidades e burocracia desproporcionais. É que o sistema fiscal não é dotado de uma coerência e racionalização que o torne simplificado e compreensível, tanto do ponto de vista da estruturação jurídica, como dos procedimentos

de controle da arrecadação. Com isso, há uma elevação nos custos de administração e de cumprimento das obrigações tributárias, principalmente para as empresas, o que reduz a competitividade e intensifica a resistência fiscal. Para os órgãos estatais, como resultado desta anomalia, há também um dispêndio maior para a obtenção das receitas tributárias.

Como defende Sevegnani (2006), a complexidade advém não apenas da quantidade de tributos, que de certa forma eleva a carga tributária, mas também das múltiplas exigências impostas aos contribuintes que elevam os custos de conformidade tributária.

A complexidade do sistema tributário brasileiro demanda tempo e gastos de recursos para os contribuintes se ajustarem à legislação tributária. Esse fato acaba trazendo como consequência a desvantagem competitiva para as empresas brasileiras que estão inseridas no atual cenário econômico caracterizado pela alta concorrência entre os mercados internos e externos (VARSAÑO, 2002). Na seção seguinte, serão abordados aspectos referentes à carga tributária e as obrigações acessórias.

2.1.2 A Carga Tributária e as Obrigações Acessórias

A carga tributária, segundo Sevegnani (2006, p. 120), é representada “pela comparação entre o total de tributos arrecadados pelas diversas esferas do governo e o Produto Interno Bruto – PIB”. A carga tributária refere-se à receita tributária de todas as esferas do governo e está associada à ideia de sacrifício, tendo em vista que os recursos advêm dos contribuintes pessoas físicas e jurídicas (MAIA, 2007).

Entretanto, além da carga tributária, devem-se considerar também os custos de conformidade à tributação, que representam os recursos despendidos para atender às disposições legais, ou seja, representam os custos de conformar as atividades tributárias de acordo com o que foi estabelecido pelo poder público (SANDFORD; GODWIN; HARDWICK, 1989).

No Brasil, os custos de conformidade tributária decorrem em parte das obrigações acessórias impostas pela legislação tributária e em parte pelos custos voluntários. O Código Tributário Nacional conceitua as obrigações acessórias no seu artigo 113 (BRASIL, 1966).

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

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

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

§3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O artigo 115 e o artigo 122 definem o fato gerador e o responsável a prestações das obrigações.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

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

A função da obrigação acessória é municiar os órgãos que controlam e fiscalizam a arrecadação tributária, de elementos necessários para a “apuração do montante tributário, ou fiscalização dos valores arrecadados, criando mecanismos para impedir a sonegação e a evasão tributária” (FERRAZZO, 2006, p. 41).

Compreende-se a importância das obrigações acessórias principalmente para os órgãos de controle e fiscalização. O problema, segundo Ferrazzo (2006), é a complexidade que o sistema tributário adquiriu, o que fez com que estas obrigações se multiplicassem. Ferrazzo (2006, p. 40) exemplifica:

Nesse sentido, o próprio ato de pagar o tributo vem acompanhado de uma obrigação acessória, uma vez que os tributos são pagos mediante guias específicas, cujos modelos são ditados pelo órgão arrecadador, onde podem constar as mais diversas informações, como período de apuração, vencimento, códigos de receita, juros, multa, entre outros elementos. Até para os depósitos judiciais de tributos vêm sendo criadas obrigações acessórias específicas, não podendo mais o contribuinte, simplesmente abrir uma conta à disposição do juízo para esse fim, como é o caso da Lei ° 9.703/98.

Essa multiplicação das obrigações acessórias, criadas pelos mais diversos órgãos públicos, que muitas vezes não se comunicam entre si, geram custos para os contribuintes e em especial para as empresas (FERRAZZO, 2006).

As obrigações acessórias impostas às organizações empresariais podem variar de uma empresa para outra, devido aos vários segmentos em que elas podem atuar. Para

cada um desses segmentos há impostos específicos, logo, há obrigações acessórias específicas. Por exemplo: os impostos que são imputados às empresas de vendas no varejo são diferentes das indústrias e das prestadoras de serviços. Dessa forma, as obrigações acessórias são diferentes para cada uma dessas empresas.

Outro fator que muda as características dos impostos atribuídos às empresas e por consequência as obrigações acessórias é o porte, o tamanho das empresas. As microempresas, as empresas de pequeno porte são tratadas de forma diferente das empresas de médio e grande porte. Esse fato pode ser comprovado na própria Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu artigo 146, inciso III, alínea d, que versa:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

A localização delas como relacionado anteriormente também influencia nos tipos de impostos e nas obrigações acessórias. Deste modo, cada município e cada estado podem estabelecer critérios diferentes para os impostos de sua competência (FERRAZZO, 2006). Uma empresa situada em Porto Alegre, por exemplo, está sujeita a obrigações diferentes de uma empresa situada em São Paulo tendo em vista que, primeiro, são de diferentes estados e, segundo, estão situadas em diferentes municípios.

Outras questões referentes às obrigações acessórias podem surgir. Ferrazzo (2006) explica que nos incisos I e VI do artigo 197 do Código Tributário Nacional há uma relação de pessoas físicas e jurídicas obrigadas a prestar informações, como é o caso de tabeliães, escriturários, bancos, empresas de administração de bens etc. Também se deve considerar que empresas sem fins lucrativos têm tratamentos diferenciados, o que muda as características tributárias, pois, dentre outras coisas, são isentas de INSS patronal (BRASIL, 1991). No Quadro 3, são expostas algumas obrigações acessórias que podem ser atribuídas às empresas.

As obrigações acessórias dispostas no Quadro 3 são apenas algumas das que podem ser atribuídas às empresas. Pode-se observar também que a maioria das obrigações acessórias é imposta por decretos do poder executivo e não por lei ordinária ou complementar. Ou seja, são criados os tributos através de leis com a participação, complementação, debate e aprovação do legislativo, porém as obrigações acessórias não

passam por toda essa discussão e são regulamentadas por decretos do poder executivo ou por instruções normativas dos órgãos públicos. Assim, parece faltar um maior debate sobre essas questões. Nesse sentido, Evans (2003) alerta que o projeto de lei tributário não deve ocorrer sem um claro reconhecimento do impacto das mudanças propostas sobre os custos operacionais do sistema fiscal. O projeto de lei sensato deve considerar e compreender o impacto que o projeto terá sobre o peso que os contribuintes terão de enfrentar.

A variedade de tributos e de obrigações acessórias impostas forma uma verdadeira teia de obrigações para os contribuintes. Porém, as atividades vinculadas aos tributos não se limitam as obrigações acessórias. Várias outras são executadas pelas empresas no intuito de principalmente reduzir os tributos pagos, como é o caso das atividades ligadas ao planejamento tributário (MAIA, 2007). A contratação de consultores tributários, advogados e ou auditorias também não são atividades obrigadas pela legislação, mas algumas empresas contratam com o objetivo de reduzir os tributos pagos.

Quadro 3 - Obrigações acessórias

(continua)

Tributo	Legislação	Descrição da obrigação
*ICMS	Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.	Nota fiscal.
*ICMS	Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.	Autorização de impressão de documentos fiscais.
*ICMS	Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.	Livro Registro de Entradas.
*ICMS	Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.	Livro Registro de Saídas.
*ICMS	Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.	Livro Registro de Inventário.
*ICMS	Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.	Registro de Apuração do ICMS.
*ICMS	Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.	Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.
*ICMS	Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.	Registro de Impressão de Documentos Fiscais.
*ICMS	Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.	Registro de Utilização de Documentos Fiscais.
*ICMS	Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.	Guia de Informação e Apuração do ICMS.
*ICMS	Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.	Guia informativa (GI).
*ICMS	Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.	Fazer inventário anualmente.
*ICMS	Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007.	Sistema público de escrituração fiscal-SPED.
*ICMS	Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007.	Escrituração Fiscal Digital faz parte do projeto SPED.
*ICMS	Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.	Registro da movimentação de produtos.
INSS	Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.	Guia da Previdência Social – GPS.
INSS	Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.	Folha de pagamento.
INSS	Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.	Guia de recolhimento do FGTS e de informações à previdência social – GFIP.
IPI	Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.	Livro registro de apuração do IPI.
IPI	Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.	Emissão de nota fiscal na saída ou venda.
IPI	Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.	Arquivamento dos documentos referentes às entradas e saídas.

Quadro 3 - Obrigações acessórias

(conclusão)

Tributo	Legislação	Descrição da obrigação
IPI	Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.	Exigências de Rotulagem e Marcação.
IPI	Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.	Livro Registro de Entradas.
IPI	Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.	Livro Registro de Saídas.
IPI	Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.	Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.
IPI	Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.	Livro Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle.
IPI	Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.	Livro Registro de Impressão de Documentos Fiscais.
IPI	Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.	Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências.
IPI	Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.	Livro Registro de Inventário.
IPI	Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.	Escrituração fiscal digital.
IR	Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.	Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais – DCTF.
IRRF	Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.	Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte.
IRRF	Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.	Informes de rendimentos das pessoas físicas.
IRRF	Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.	Informes de rendimentos das pessoas jurídicas.
IRPJ	Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.	Inscrever-se no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ.
IRPJ	Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.	Manter escrituração contábil completa em livros registrados e autenticados por órgão da <u>Secretaria da Receita Federal</u> .
IRPJ	Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.	Manter sob sua guarda e responsabilidade os <u>documentos comprobatórios das operações</u> .
IRPJ	Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.	Efetuar as retenções e recolhimentos do imposto de renda na fonte, previstos na legislação aplicável às pessoas jurídicas.
IRPJ	Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.	Livro registro de inventário.
IRPJ	Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.	Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.
**ISS	Decreto nº 15.059, de 27 de janeiro de 2006.	Declaração Eletrônica de ISSQN.
**ISS	Decreto nº 15.416/06.	Emissão de nota fiscal na saída ou venda.
**ISS	Decreto nº 15.416/06.	Proceder à escrituração fiscal.
PIS/Pasep e Cofins	Instrução normativa srf nº 387, de 20 de janeiro de 2004.	Demonstrativo de apuração de contribuições sociais (DACON).

*ICMS referente ao Estado do Rio Grande do Sul

**ISS referente ao Município de Porto Alegre

Fonte: Elaborado pelo autor

Outro exemplo é a compra de softwares que permite uma operacionalização mais rápida e eficiente das atividades ligadas aos tributos. Ou então o treinamento de funcionários envolvidos nas atividades tributárias, as assinaturas de jornais e revistas especializadas. Para as empresas, a consequência desta complexidade é a possível diminuição do nível de competitividade do produto nacional a nível mundial.

2.2 CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO

Nesta seção, serão abordadas as definições sobre os custos de conformidade tributária bem como será exposto um breve histórico das pesquisas nacionais e internacionais sobre tais custos.

2.2.1 Custos de Conformidade Tributária

Os recursos despendidos para a apuração dos tributos e o cumprimento das obrigações acessórias e todos os outros recursos gastos para se ajustar a legislação tributária na forma estabelecida pelo poder público são chamados de custos de conformidade tributária (SANDFORD; GODWIN; HARDWICK, 1989). No Brasil, este tema é pouco explorado no meio acadêmico, embora a carga tributária seja um tema contemporâneo de discussão neste meio e no empresarial (MAIA, 2007). Porém, além dos tributos essencialmente pagos, é necessário considerar os recursos despendidos com “declarações relativas a impostos, informações ao fisco federal, estadual e municipal, inclusões e exclusões realizadas por determinações das normas tributárias, atendimento a fiscalizações, alterações da legislação, autuações e processos administrativos e judiciais” (BERTOLUCCI, 2001, p. 1). Nesse sentido, Sandford, Godwin e Hardwick (1989) destacam que os custos dos tributos podem ser classificados em:

- a) *tributos*: os custos dos tributos correspondem a sacrifícios da renda em troca das despesas que o poder público faz com essa arrecadação. Embora na tradução literal da obra de Sandford, Godwin e Hardwick (1989) *Tax payments*, possa ser traduzido como pagamento de impostos, nessa dissertação será usada à definição “tributos”. Entende-se que o conceito tributo fica mais apropriado à realidade brasileira, visto que impostos representam uma modalidade dos tributos. Nesse sentido, Regazzini (2010) explica que no Código Tributário Nacional, o conceito de tributo abrange os impostos, as taxas e as contribuições, que corresponde ao que Sandford, Godwin e Hardwick (1989) querem abranger quando citam *Tax payment*;
- b) *os custos de distorção*: estes se referem às mudanças do comportamento na economia em virtude da existência de tributos, alterando preços de produtos e dos fatores de produção;

- c) *custos operacionais tributários*: os custos operacionais tributários correspondem aos recursos empregados para operar o sistema tributário ou um tributo individual, e que poderiam ser poupados se os tributos não existissem.

Os custos operacionais tributários são compostos por dois tipos de custos:

- a) *custos de administração*: segundo Bertolucci (2001), os custos de administração representam os recursos do poder público destinado ao poder Executivo, Legislativo e Judiciário referente a questões relativas aos tributos. No Brasil, esse custo abrange as 27 unidades da federação e mais 5565 municípios e suas respectivas câmaras de vereadores e ainda mais todo o sistema do poder judiciário. Para Maia (2007), esse tipo de custo inclui salários, aposentadorias e pensões, acomodações e outras despesas referentes ao Poder Executivo. O autor destaca também que os custos administrativos compreendem os custos do Poder Legislativo para legislar e formular políticas ou outras regras tributárias e representam ainda os custos do Poder Judiciário para julgar questões relativas aos tributos;
- b) *custos de conformidade à tributação*: “correspondem ao custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias pelos contribuintes” (BERTOLUCCI, 2001, p. 1). Os custos de conformidade tributária “abrange as pessoas físicas e jurídicas que tem de cumprir as obrigações principais e acessórias definidas pelo poder público” e representam o sacrifício de recursos para atender às disposições legais (BERTOLUCCI, 2001, p. 14). Para Maia (2007, p. 39):

Os custos de conformidade à tributação normalmente incluem os custos do trabalho ou tempo consumido na conclusão de atividades tributárias, tais como, cálculo de impostos, preenchimento de declarações, retenção de tributos, conservação de documentos fiscais, atendimento a fiscalizações, bem como os dispêndios de recursos em pesquisas e planejamento tributário, treinamentos, contratação de consultorias e outros gastos incorridos para compreender e cumprir todas as formalidades que são exigidas pela legislação tributária.

Os custos de conformidade devem ser compreendidos como o custo de conformar as atividades da organização às normas tributárias, de acordo com a forma estabelecida pelo poder público (BERTOLUCCI; NASCIMENTO, 2002). Os custos de

conformidade tributária apresentam na literatura uma série de classificações. No Quadro 4 destacam-se algumas na visão de vários autores.

Como se observa no Quadro 4, os custos de conformidade tributária apresentam diversas classificações. Isso devido às características e ao foco que cada autor apresenta. Por exemplo, Bertolucci (2001) apresenta uma classificação sobre os recursos que são despendidos com atividades executadas pela própria empresa (custos internos) ou quando se contrata serviços de fora da empresa (custos externos). Outro exemplo é a classificação de Das-Gupta (2006), em custos obrigatórios e voluntários. Claramente o autor faz uma classificação diante do que a lei exige (custos obrigatórios) ou não (custos voluntários). Essas duas classificações apresentadas por Bertolucci (2001) e Das-Gupta (2006) parecem serem as mais apropriadas para o objetivo deste estudo, tendo em vista que com a mensuração dos custos de conformidade tributária será possível gerenciar as atividades envolvidas.

Cabe ressaltar os custos de conformidade líquidos, classificação dada por Tran-Nam *et al.* (2000) e Das-Gupta (2006) (Quadro 5). Segundo Tran-Nam *et al.* (2000), os custos de conformidade podem apresentar benefícios tais como:

- a) *benefícios gerenciais*: proporcionam uma base para melhorar a tomada de decisões das empresas ou indivíduos.

Devido à necessidade de se ter uma rigorosa manutenção de arquivos a fim de obedecer às exigências das leis fiscais as informações geradas por este processo pode ajudar na tomada de decisão. Esses benefícios teoricamente existem, mas são difíceis de quantificar, e normalmente são omitidos nos estudos empíricos;

- b) *benefícios de fluxo de caixa*: surgem quando as empresas têm o uso dos tributos por um período anterior antes de ser remetidos às autoridades fiscais. Trata-se, por exemplo, da retenção de tributos na fonte, onde esta recolhe só após um período de tempo. Por outro lado, podem-se ter benefícios de fluxo de caixa negativo, quando a empresa antecipa o pagamento de algum tributo, por exemplo, imposto de renda pago por estimativa. Também há casos em que as vendas são feitas a prazo e o recebimento dos pagamentos dos clientes acontece também a prazo. No entanto, o recolhimento dos tributos acontece de uma só vez, geralmente no período posterior ao da emissão da nota fiscal,

configurando um adiantamento em relação ao recebimento só valores devidos pelo cliente;

Quadro 4 - Conceitos sobre custos de conformidade tributária

(continua)

Referências	Classificação	Definição	Exemplos
Sandford, Godwin e Hardwick (1989)	Custos Monetários Diretos	Correspondem aos recursos internos ou externos necessários à realização das atividades exigidas pelo fisco.	Preenchimento de declarações, contratações de consultorias e auditorias, a guarda e conservação de documentos, etc.
	Custos Temporais	Corresponde ao consumo de tempo necessário para realização de atividades voltadas a apuração dos tributos.	Às pessoas físicas ao preenchimento de suas declarações de imposto de renda e aos cálculos acessórios para essa finalidade.
	Custos Psicológicos	Correspondem ao <i>stress</i> existente em certas situações nas quais o contribuinte pode estar envolvido.	Custos com a ansiedade e o <i>stress</i> .
Warburton e Hendy (2006)	Custos monetários	Os custos monetários estão incorporados ao desempenho financeiro dos negócios e estão provavelmente refletidos no lucro da empresa.	Compilação de arquivos; aquisição e manutenção de sistemas contábeis e fiscais; preenchimento de declarações de ordem fiscal; custos a retenção e recolhimento dos impostos cobrados dos empregados e dos negócios.
Maia (2007)	Custos de conformidade não monetários	São custos intangíveis provocados pela operação do sistema tributário, que, embora sejam difíceis de quantificar, provavelmente, também estão refletidos nos resultados das empresas.	Custos psicológicos - Referem-se à ansiedade e à frustração no aprendizado e no cumprimento as mudanças tributárias. (EVANS; TRAN-NAM, 2001).
Das-Gupta (2006)	Custos obrigatórios	Constituem os custos que as Pessoas Físicas e Jurídicas incorrem para atender as obrigações tributárias.	Conservação de livros fiscais; preenchimento e envio de declarações e relatórios; autorizações e permissões exigidas pela lei.
	Custos voluntários	Associados principalmente aos custos com planejamento tributário. Tem por objetivo reduzir o valor dos tributos pagos.	Custos com planejamento tributário (WARBURTON; HENDY, 2006).
Sandford, Godwin e Hardwick (1989)	Custos transitórios	Referem-se aos custos iniciais dos tributos, portanto, representam os custos adicionais referente à criação ou a alguma alteração na legislação tributária.	Treinamento inicial de funcionários, análise das mudanças e eventuais pagamentos a consultores tributários externos; a aquisição de novos softwares fiscais ou sua atualização para adaptar-se às mudanças; e outras modificações necessárias de sistemas contábeis e gerenciais (MAIA, 2007).
	Custos regulares	Representam os custos que se mantêm após a fase inicial da criação ou alteração na legislação tributária.	São quando os custos estão incorporados à cultura da entidade e quando a empresa já atingiu o nível de eficiência adequado.
Tran-Nam <i>et al.</i> (2000); Das-Gupta	Custos de conformidade líquidos	Representa os custos de conformidade brutos menos o valor de benefícios da conformidade tributária (TRAN-NAM <i>et al.</i> 2000; DAS-GUPTA, 2006).	Benefícios gerenciais, benefícios de fluxo de caixa, benefícios da dedutibilidade fiscal.

Quadro 5 - Conceitos sobre custos de conformidade tributária

(conclusão)

Referências	Classificação	Definição	Exemplos
Bertolucci (2001)	Custos Internos	Os custos internos são os que abrangem os recursos internos da empresa.	Custos com o conselho de administração e fiscal; diretoria; controladoria; informática.
	Custos Externos	Correspondem aos recursos de fora da empresa que são contratados para prestarem serviços relativos ao cumprimento de disposições tributárias.	Audidores e consultores fiscais; advogados externos; arquivos terceirizados; despachantes aduaneiros; informática; treinamento; revistas especializadas.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas obras consultadas

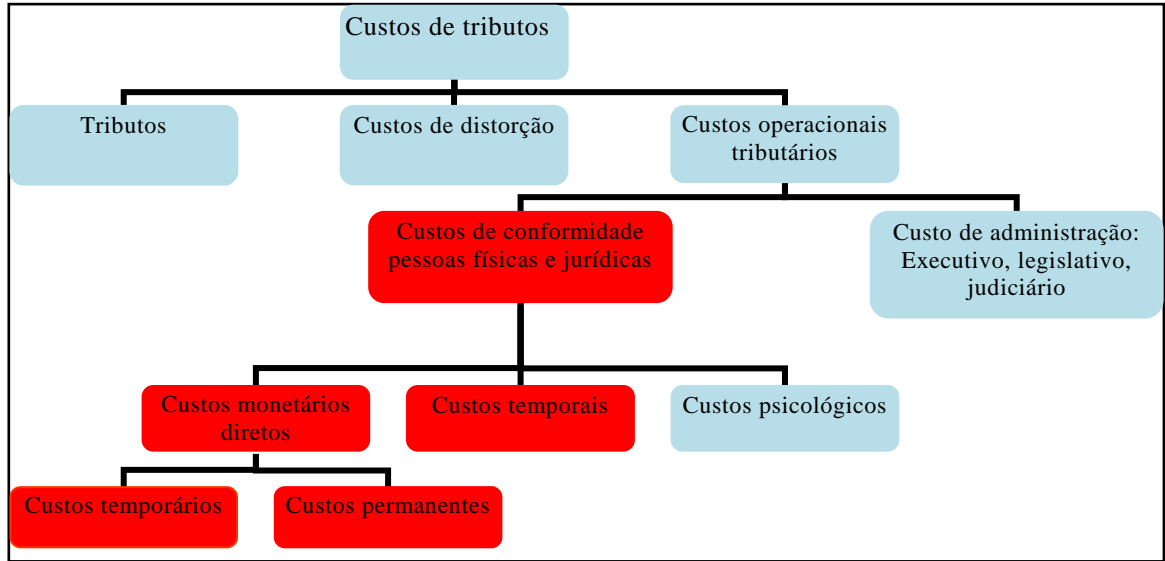
- c) *benefícios da dedutibilidade fiscal*: acontecem quando alguns sistemas tributários reconhecem certas atividades de conformidade tributária como fonte de legítimas despesas dedutíveis de impostos.

Outras classificações, além das já apresentadas, ainda podem ser encontradas na literatura como: os custos de conformidade social (*social compliance costs*) e os custos de conformidade dos contribuintes (*taxpayer compliance costs*). Evans e Tran-Nam (2001) elucidam que os custos de conformidade sociais referem-se aos custos incorridos por toda a economia no cumprimento da legislação. Já os custos de conformidade dos contribuintes referem-se aos custos incorridos pelos contribuintes para a obediência à legislação, depois de serem descontados os benefícios (caso eles ocorram).

Como exposto nesse trabalho, os custos de conformidade à tributação representam um dos componentes dos custos dos tributos, porém eles afetam tanto as pessoas físicas quanto as pessoas jurídicas (SLEMROD; YITZHAKI, 1996). Na Figura 1, destaca-se um resumo dos custos dos tributos e as suas composições na visão de Bertolucci e Nascimento (2002).

O foco deste trabalho é sobre os custos de conformidade tributária, relacionado às pessoas jurídicas (evidenciado de vermelho na Figura 1). Entre os principais custos de conformidade relacionados às empresas, Bertolucci (2001) destaca que os custos de controladoria, os custos com assessoria jurídica (interna e externa) e os custos com informática são os mais representativos para as empresas brasileiras.

Figura 1 - Composição dos custos tributários



Fonte: Bertolucci e Nascimento (2002)

No Quadro 6, estão expostos os custos de conformidade tributária encontrados na literatura. Os exemplos encontrados foram compilados e classificados em custos monetários diretos, custos temporais, custos psicológicos. Optou-se também em evidenciar os custos internos e externos classificados por Bertolucci (2001).

Quadro 6 - Custos de conformidade tributária encontrados na literatura

(continua)

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.
Das-Gupta (2006)	- Treinamentos, congressos, palestras e cursos sobre tributos.
	- 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.

Quadro 7 - Custos de conformidade tributária encontrados na literatura

(conclusão)

Autores	Custos de conformidade
Custos Psicológicos	
Sandford, Godwin e Hardwick (1989)	- Custos com a ansiedade e o <i>stress</i> .
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.
	- Impostos indiretos.
	- 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: Elaborado pelo autor com base nas obras consultadas

Ressaltam-se alguns tratamentos feitos na compilação dos custos encontrados na literatura. Embora algumas classificações apresentem nomenclaturas um pouco diferentes na essência, correspondem aos mesmos custos. Por exemplo: Maia (2007), quando exemplifica o que é um custo de conformidade tributária transitório, cita como exemplo o treinamento inicial de funcionários, logo este custo pode ser classificado também como custo monetário direto – treinamentos – classificação dada por Warburton e Hendy (2006).

2.3 ESTUDOS SOBRE CUSTOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

Embora os estudos sobre os custos de conformidade tributária tenham sido intensificados nas últimas três décadas, o reconhecimento da existência e do impacto de tais custos não é recente. Evans (2003) destaca que em 1776 as famosas quatro máximas de Adam Smith de boas práticas tributárias; equidade, certeza, conveniência e economia,

foram apresentadas, enfatizando o impacto dos custos operacionais tributários no sistema tributário. O autor acrescenta que a literatura contém muitas referências históricas à carga imposta aos contribuintes em consequência de suas obrigações tributárias. Evans (2003) cita como exemplo a obra de William Cobbett, de 1826 (meio século após a obra de Adam Smith), quando se observou que os fazendeiros, que cultivavam lúpulo, enfrentavam não somente o custo de pagamento dos impostos, mas também as despesas para atender a esse pagamento. Na época, regras foram impostas aos fazendeiros para secagem e ensacamento do lúpulo que eram forçados a obedecer, o que lhes causava grande dispêndio.

Os registros de estudos sobre os custos de conformidade tributária apontam que o tema começou a ser estudado no início do século passado. De acordo com Tran-Nam *et al.* (2000), os custos de conformidade tributária foram explicitamente estudados com o nascimento da economia moderna. Nesse sentido, ele cita várias razões para essa negligência relativa, como por exemplo:

- a) os custos de conformidade tributária foram pensados para serem insignificantes, o que não acontece na atualidade onde os sistemas tributários são complexos;
- b) não existe um modelo puro e formal para a minimização de custos de conformidade;
- c) a apuração dos custos de conformidade normalmente requerem meticulosa investigação, envolvendo grande quantidade de coleta de dados que não estão disponíveis a partir de fontes publicadas.

Porém, tem havido um crescimento de interesse internacional sobre os custos de conformidade tributária, em especial entre os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), tanto por pesquisadores acadêmicos, como pelos governos (TRAN-NAM *et al.* 2000). Sandford (1995 apud EVANS, 2003) elenca vários fatores para o crescimento do interesse dos custos de conformidade entre eles:

- a) mudanças na tecnologia (facilitando pesquisas em larga escala principalmente com o uso de computadores);
- b) a introdução do imposto sobre o valor adicionado ao sistema tributário de vários países (com custos elevados de cumprimento);
- c) o crescimento das culturas empresariais envolvendo o setor das pequenas empresas;

d) a crescente complexidade dos sistemas fiscais.

Os resultados empíricos explicitam Tran-Nam *et al.* (2000), sugerem que os custos de cumprimento das obrigações fiscais são bastante significativos e tendem a ser altamente regressivas, desse modo, as empresas menores tendem a ter um maior custo de conformidade tributário. Slemrod (2006) esclarece que as empresas com mais ativos são as que têm maiores custos de conformidade. Porém há economias de escala, de modo que nas empresas menores os custos de conformidade tributária são maiores na proporção de seu faturamento. Tran-Nam *et al.* (2000) afirma ainda que a concorrência internacional e a intensificação de investimentos estrangeiros também tendem a aumentar o interesse pelos custos de conformidade tributária.

Para Sandford, Godwin e Hardwick (1989), há três grandes fases na tentativa de identificar e medir os custos operacionais. A primeira fase aconteceu na América do Norte e ocorreu nas décadas de 1930 a 1960. Os estudos desta época iniciaram com Haig em 1935, que usou um questionário enviado via postal para mais de 1500 grandes empresas dos Estados Unidos. Esse estudo desencadeou vários outros pequenos estudos que eram muitas vezes carentes de rigor. A metodologia utilizada na época incluía estudos de caso e pesquisas postais.

A segunda fase, conforme Sandford, Godwin e Hardwick (1989), foi a europeia e aconteceu nas décadas de 1960 e 1970, com os estudos de Sandford e outros (Sandford 1973, Sandford, Godwin, Hardwick e Butterworth, 1981). A metodologia empregada foi mais variada e incluía *survey* por telefone, postais e revistas, estudos de caso, estudos diário e entrevistas. A terceira fase aconteceu no mundo todo a partir da década de 1980 e os estudos sobre os custos operacionais tributários a partir de então tem sido crescentes. Evans (2003) afirma que o crescimento na literatura relativo aos custos operacionais tributários foi acompanhado por uma maior conscientização do problema por parte dos governos em todo mundo. A pesquisa e o interesse dos governos muitas vezes caminhavam de mãos dadas, como resultado, muitos estudos foram financiados pelos governos.

Um fator importante que contribuiu para o crescimento do interesse no tema (mas também refletiu o crescimento) por pesquisadores e governos foi a criação de uma série de congressos e simpósios realizados nas últimas décadas (EVANS, 2003). Neste sentido, Bertolucci (2001) enfatiza que a evolução dos estudos dos custos de

conformidade é bastante recente, e pode ser vista através de três Congressos realizados de 1988 até 2000 e que são:

- a) Rio de Janeiro em 1988 pela *International Fiscal Association* (IFAC);
- b) Oxford em 1994;
- c) Sydney em 2000.

Bertolucci (2001) afirma que houve uma evolução sensível entre o primeiro Congresso no Rio de Janeiro e o de Sydney, isso porque no primeiro foram apresentados poucos trabalhos, com referências bibliográficas muito limitadas e formas de pesquisa embrionárias. Muito poucos participantes tinham ideia clara do que se estava discutindo e isso pode ser visto pelos anais do Congresso (1989). Já no Congresso de Sydney (2000), teve um aumento na quantidade de trabalhos apresentados e extensa bibliografia e formas sofisticadas de pesquisa.

Bertolucci e Nascimento (2002, p.58) destacam que “as pesquisas feitas inicialmente visavam a estimar os custos totais em relação à arrecadação ou ao PIB. Posteriormente, evoluíram para análises específicas de alguns tributos com o objetivo de reduzir os seus custos de conformidade”. Na Tabela 1, são destacados os resultados de pesquisas realizadas em alguns países.

Tabela 1 - Custo de conformidade em alguns países

PAÍS	CUSTOS DE CONFORMIDADE	
	RECEITA %	PIB %
Reino Unido	2,5	1
Austrália	12,1	2,1
Nova Zelândia	ND	2,5
Holanda	4	1,5
Suécia	1,3	0,7
Estados Unidos (1)	3,2	ND
Espanha (2)	3,3	ND
Canadá (2)	0,7	ND
Alemanha	ND	2,7
Argentina	ND	1,3
Israel	ND	1,1

(1) Só imposto de renda federal e estadual de pessoas jurídicas

(2) Só imposto de renda pessoas físicas

(ND) Não Divulgado

Fonte: Adaptado de Bertolucci e Nascimento (2002)

Bertolucci e Nascimento (2002) destacam que os pesquisadores constataram desequilíbrios nos custos de conformidade tributária. Eles concluíram que qualquer que seja o imposto o custo incide desproporcionalmente sobre os pequenos. Por exemplo, em uma pesquisa realizada no Reino Unido em 1988 concluiu que os Custos de

Conformidade das empresas como porcentagem da renda tributável, considerando o tamanho, estariam assim distribuídos como mostrado a Tabela 2.

Tabela 2 - Custo de conformidade Reino Unido

RENDA TRIBUTÁVEL	% DA RENDA TRIBUTÁVEL
Pequenas (até 100.000 libras/ano)	3,66
Médias (de 100.000 a 1.000.000 libras/ano)	0,62
Grandes (acima de 1.000.000 libras/ano)	0,17

Fonte: Baseado em Bertolucci e Nascimento (2002)

Percebeu-se, nessa pesquisa, que o governo cria um desequilíbrio entre as empresas, o que acaba redundando em uma forma de cerceamento da concorrência em prejuízo das pequenas empresas (BERTOLUCCI; NASCIMENTO, 2002).

No Brasil, poucas pesquisas foram feitas sobre o tema. Bertolucci (2001) afirma que ao fazer sua dissertação em 2001 não encontrou bibliografia voltada especificamente aos custos de conformidade à tributação. No entanto, apresenta algumas citações onde os autores demonstram preocupação com relação ao tema.

Bertolucci certamente foi um dos primeiros (se não o primeiro) pesquisadores sobre os custos de conformidade tributária no Brasil. Uma investigação mais recente sobre o tema foi o de Maia (2007), que fez um estudo de caso em uma empresa do setor de saneamento no estado do Ceará. Dentre as conclusões apresentadas, destaca-se que os gestores reconhecem a existência dos custos de conformidade tributária e seu crescimento nos últimos anos. No entanto, a empresa não apresenta mecanismos de controle e gestão de tais custos. Outro resultado evidenciado na pesquisa feita por Maia (2007) é que, embora os custos de conformidade sejam reconhecidos pelos gestores, não há ações no âmbito fiscal para a redução de tais custos. O foco das ações e preocupações dos gestores está voltado para o planejamento tributário com o objetivo de redução dos custos dos tributos e à obtenção de incentivos fiscais. A complexidade da legislação tributária e as frequentes alterações das regras tributárias são apontadas por Maia (2007) como fatores que mais contribuem para o aumento dos custos de conformidade tributária. No Brasil, a pesquisa de Bertolucci realizada em 2001 apresentou os resultados dispostos na Tabela 3:

Tabela 3 - Demonstração dos custos de conformidade tributária no Brasil

CATEGORIA DE RECEITA BRUTA	INCIDÊNCIA SOBRE O PIB
ATÉ R\$ 100 MILHÕES	5,82%
DE R\$ 100 A 1.000 MILHÕES	1,88%
DE R\$ 1.000 A 5.000 MILHÕES	1,25%
ACIMA DE R\$ 5.000 MILHÕES	0,24%
TODAS AS EMPRESAS	0,75%

Fonte: Baseado em Bertolucci (2001)

Bertolucci e Nascimento (2002) destacam que os números apurados na pesquisa confirmam as tendências encontradas em todas as pesquisas mundiais onde os custos de conformidade são fortemente regressivos penalizando muito mais as empresas menores.

Em 2003, Evans fez uma pesquisa procurando resumir os maiores estudos sobre os custos administrativos e de conformidade no período de 1980 a 2001. Neste trabalho, ele concluiu que a negligência inicial desta área de pesquisa havia passado. Como resultado, agora existe uma literatura extensa e variada disponível que pode fornecer um ponto de referência útil para estudos relacionados com o peso da regulamentação. Evans (2003) realça que os pesquisadores, através de uma variedade de metodologias, têm identificados e quantificados os custos de conformidade e os custos administrativos e que estão agora explorando uma série de questões de forma mais qualitativa.

2.4 CARACTERIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR

Como a pesquisa é desenvolvida na empresa Ascar, (empresa filantrópica) pertencente ao terceiro setor, faz-se necessário a caracterização desse, devido às suas peculiaridades tanto na forma de gestão quanto aos aspectos de tributação.

A definição de terceiro setor surge da diferenciação entre três setores que atuam na sociedade. O primeiro setor composto pelo estado tem como finalidade desenvolver atividades com fins públicos. O segundo setor mercado é formado por empresas privadas que visam o lucro. Já o terceiro setor é composto por empresas privadas com fins públicos (GUTIERRES, 2006).

As empresas privadas que compõem o terceiro setor apresentam-se sobre uma variedade de formas e nomenclaturas como, por exemplo: associações profissionais e mutualistas, fundações, organizações não governamentais (ONGs), grupos literários, escolas, centros de pesquisa e de profissionalização, museus, orquestras sinfônicas, hospitais, asilos, creches, associações de bairros, sindicatos, clubes de lazer, entidades sem fins lucrativos (SILVA, 2010). Essas instituições prestam serviços sociais de

combate à pobreza, atividades de proteção ao meio-ambiente, além de promoverem o desenvolvimento local (SALAMON, 1998).

Corroboram Barros e Santos (2010) ao afirmarem que as empresas do terceiro setor complementam o papel do estado na resolução dos problemas sociais agravados com o início da Revolução Industrial (século XVIII), e com o surgimento do capitalismo e de grandes corporações e metrópoles. Esses fatos fizeram com que houvesse uma alteração na forma da organização social e no modo de vida das pessoas, que no período anterior à revolução industrial era baseado (em sua maioria) na solidariedade, traço característico da vida no campo (BARROS; SANTOS, 2010).

Lima (2009, p. 60) resume e apresenta seguinte definição sobre o terceiro setor:

O Terceiro setor é constituído por entidades que têm por objetivos o bem público ou de determinado grupo de pessoas; que desenvolvem atividades nos campos da assistência social, saúde, educação, cidadania, cultura e lazer, visando auxiliar o Estado em seu fim institucional, melhorias na qualidade de vida e otimização de recursos, provocando, dessa forma, mudanças na sociedade e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de doações: financeiras, materiais, tecnológicas e de recursos humanos, mensalidades, subvenções, e convênios com entidades públicas e privadas, não podendo, de forma alguma, seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes receber qualquer remuneração, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos.

A forma de atuação das empresas do terceiro setor passou por modificações ao longo do tempo no Brasil e no mundo (SILVA, 2010). Para este autor, no Brasil, nas décadas de 1920 e 1930, a industrialização e a urbanização alteraram profundamente o cenário socioeconômico brasileiro. À medida que aumentava a massa de operários e com isso as cidades cresciam, aumentavam também os problemas sociais, tornando-os mais complexos. O que favoreceu o aumento das tradicionais organizações assistenciais que atuavam de forma a complementar o papel do Estado atuando na prestação de serviços inclusive de extensão rural.

As Associações filantrópicas que prestam serviços de assistência técnica e extensão rural foram criadas a partir da década de 1950 e tinham, segundo Peixoto (2008), dentre outros os seguintes objetivos:

- a) difundir os ensinamentos agropecuários e melhorar as condições do *habitat* rural;

- b) promover a aprendizagem agropecuária em consonância com as políticas públicas;
- c) difundir noções de higiene visando, principalmente, à melhoria das condições do meio rural.

Nas décadas de 1970 e 1980, algumas organizações do terceiro setor se posicionavam de forma a contestar e até mesmo entrar em conflito, ao relacionar-se com o Governo. Neste período, algumas organizações defendiam os direitos políticos e humanos tornados frágeis diante da ditadura militar. Porém, este relacionamento com o Governo altera-se e a realidade de hoje é o trabalho em cooperação e parceria com o Estado e com empresas privadas, desenvolvendo serviços públicos de forma eficaz (TEIXEIRA, 2004). Silva (2010, p. 1302) tem entendimento semelhante ao destacar “que o setor sem fins lucrativos posiciona-se entre o Estado e o mercado, por vezes sob a insígnia da parceria, por outras num sentido de independência ou oposição”.

Para Gutierrez (2006, p. 62) a participação dessas organizações é vista pelo Estado de forma positiva, “devendo ser incentivada como forma eficaz de enfrentamento dos problemas sociais”. Dessa forma, o governo vê nessas organizações a capacidade de elas oferecerem um modelo de trabalho mais eficiente e flexível do que o modelo de gestão burocrático até então adotado no país (GUTIERRES, 2006).

2.4.1 Aspectos Financeiros, Contábeis e Fiscais das Entidades do Terceiro Setor

Do ponto de vista financeiro, no Brasil também houve mudanças significativas com empresas do terceiro setor. No início do século XX, ocorreu uma intensificação da atuação estatal nas questões sociais. Neste período, as empresas filantrópicas começaram a se envolverem mais diretamente na execução de políticas públicas. O Estado com isso iniciou um maior investimento de recursos públicos em entidades assistenciais passando a exigir prestação de contas e maior controle sobre a gestão financeira dessas organizações. Esse fato fez com que aumentasse a dependência dessas empresas por recursos públicos (SILVA, 2010).

Mais tarde, com o objetivo de melhorar a imagem das empresas do segundo setor diante dos *stakeholders* surgiu o conceito de responsabilidade social empresarial (ANDRADE; GOSLING; XAVIER, 2010). Esse movimento fez com que as empresas com finalidade lucrativa entrassem de forma organizada no terceiro setor, o que expandiu e diversificou essas organizações. A entrada dessas empresas fez aumentar as doações de

recursos para as organizações do terceiro setor, por outro lado, demandou uma maior eficiência dessas empresas (GUTIERRES, 2006). “O modo de atuação empresarial e a inserção da visão de mercado no terceiro setor também vieram a reforçar a tendência de modernização e profissionalização das organizações sem fins lucrativos como um todo” (SILVA 2010, p. 1314).

Outro fator que também contribuiu para a profissionalização do terceiro setor, segundo Silva (2010), foi o surgimento de prêmios de qualidade e eficiência que se passou a oferecer às empresas sem fins lucrativos, além da atuação das Universidades, que começaram a desenvolver estudos nesse tipo de empresa. Para Oliveira (2007, p. 16), “procurar adequar as práticas de gestão do setor privado a essas entidades torna-se um grande exercício para seus executivos, bem como para os pesquisadores do Terceiro Setor”.

Observa-se que tudo isso fez com que se criasse certa concorrência entre as empresas do terceiro setor pela captação de recursos. Segundo Silva (2010, p. 1319), as empresas passaram “a coexistirem em um ambiente em que a sobrevivência organizacional passou a se vincular à adoção de práticas que possibilitem a aferição e demonstração de seus níveis de eficiência, eficácia, efetividade e transparência”.

Estudos recentes no meio acadêmico sobre as empresas do terceiro setor revelam a preocupação sobre o ponto de vista financeiro e tributário para essas empresas, por exemplo: Amorim (2011) analisou a influência da tributação sobre as receitas das entidades do terceiro setor. Neste estudo, ele concluiu que a empresa pesquisada não sofre influência da tributação sobre suas receitas, tendo em vista que o fisco não as tributa como em outras entidades.

Milani Filho (2009) investigou o nível de eficiência e se o grau de dependência por recursos públicos e privados, os resultados financeiros e o nível de *disclosure* dessas organizações guardavam relação significativa com sua eficiência produtiva. Neste estudo, Milani Filho (2009) concluiu que não existia relação estatisticamente significativa entre o grau de dependência por recursos públicos e o nível de eficiência na empresa pesquisada, mas verificou que as variáveis, resultado financeiro e grau de *disclosure* estão relacionados de forma significativa com o nível de eficiência. Assim como Amorim (2011) e Milani Filho (2009), outros autores como Salamon (1998), Teixeira (2004), Hammack (2006), Assaf Neto (2006), Lima, (2009), Silva (2010) e Tabolka (2011) também estudaram os aspectos financeiros, de gestão e tributários sobre as empresas do terceiro setor.

A legislação sobre o terceiro setor também sofreu alterações ao longo dos anos de modo a proporcionar o seu desenvolvimento. Silva (2010), por exemplo, destaca: no ano de 1916, através do código civil (Lei nº 3.076/1916), as entidades passaram a ter garantias e existência jurídica com a possibilidade da criação das associações, fundações e entidades sem fins econômicos. Em 1935, foi estabelecido através da Lei nº 91/1935 o título de Utilidade Pública Federal concedido a organizações que prestavam serviços à coletividade. Em 1959, com a Lei nº 3.577/1959, foi instituído o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (SILVA, 2010), atualmente substituída pela Lei nº 12.101/2009, que trata sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social.

Para as empresas que possuem este Certificado e que atendem aos requisitos dispostos na Lei, é concedido isenção de pagamento da contribuição patronal e previdenciária ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). Também são concedidos benefícios sobre a Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSL), sobre o Programa de Integração Social (PIS) sobre o faturamento e, também, da Contribuição Financeira Social (COFINS) (MILANI FILHO, 2009).

Além desses benefícios fiscais, as empresas sem fins lucrativos são imunes ao Imposto de Renda Pessoas Jurídicas (IRPJ). Na cidade de Porto Alegre, por exemplo, as empresas sem fins lucrativos são imunes ao pagamento de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), sobre Imposto Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto sobre a transmissão “intervivos” (ITBI). No Estado do Rio Grande do Sul, as Empresas sem fins lucrativos são imunes ao pagamento do Imposto Sobre Veículos Automotores (IPVA), bem como o ICMS.

Como se observa, o governo torna as instituições filantrópicas isentas ou imunes da maioria dos tributos. Com tais medidas, o governo tenta contribuir com o desenvolvimento dessas instituições que se apresentam (algumas) com escassez de recursos. Porém, o fisco impõe às empresas sem fins lucrativos parte das obrigações acessórias que são impostas às empresas em geral, como a retenção de impostos na fonte e escrituração e conservação de livros fiscais e contábeis, além da apresentação de várias declarações.

Não obstante, as empresas do terceiro setor têm obrigações específicas que devem ser cumpridas para manter as isenções tributárias, como, por exemplo, a comprovação da aplicação em gratuidade de “20% da receita bruta proveniente da venda de serviços, [...] da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de

venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares” (MILANI FILHO, 2009, p. 42).

O Decreto nº 7.237/2010, que regula a Lei nº 12.101/2009, estabelece os requisitos para as empresas manterem o certificado das entidades beneficentes e de assistência e com isso todos os benefícios concedidos na legislação. Dentre as exigências, encontram-se:

- a) os seus diretores não devem receber nenhum tipo de remuneração, vantagens ou benefícios;
- b) aplicar integralmente seus recursos no território nacional, na manutenção de seus objetivos institucionais;
- c) apresente certificado de regularidade do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço;
- d) mantenha escrituração contábil regular;
- e) não distribua resultados, dividendos, bonificações etc.;
- f) mantenha em boa ordem, e à disposição da Secretaria da Receita Federal do Brasil, pelo prazo de dez anos, contados da data de emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações que impliquem modificação da situação patrimonial;
- g) cumpra as obrigações acessórias estabelecidas pelo fisco (BRASIL, 2010).

Além disso, o Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), órgão responsável pela coordenação da política de assistencial social no Brasil, “somente apreciará as demonstrações contábeis e financeiras que tiverem sido devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade” (MILANI FILHO, 2009, p. 42).

Com isso, as empresas do terceiro setor também sofrem com os custos de conformidade tributária que, segundo Maia (2007), se bem gerenciados podem levar à economia de recursos nas empresas e no Brasil.

2.5 GESTÃO DE CUSTOS

Os custos de conformidade tributária representam uma parcela importante nas organizações. Porém, conforme Bertolucci (2001), não são apurados ou controlados.

A proposta deste trabalho é utilizar as práticas consolidadas na literatura, para mensurar os custos de conformidade tributária. Com isso, será possível aos gestores analisar as atividades e processos possibilitando a redução dos custos ou então a eliminação de eventuais atividades desnecessárias. Nesta seção serão apresentados os conceitos e as definições sobre a contabilidade de custos, custos e os métodos de custeio.

2.5.1 Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos é um campo da contabilidade que tem por objetivo produzir informações para os vários níveis gerenciais de uma entidade, auxiliando nas funções de determinação de desempenho, planejamento, controle e nas tomadas de decisões (LEONE; LEONE, 2010).

A contabilidade de custos nasceu no século XVIII, na Inglaterra, juntamente com a revolução industrial, decorrente da necessidade que as empresas tinham de informações que ajudassem na tomada de decisão. Segundo Borna (2010), a contabilidade de custos surgiu com o aparecimento das indústrias tendo como objetivo calcular o custo dos produtos fabricados.

Na contabilidade gerencial, há uma variedade de conceitos sobre custos, refletindo as múltiplas informações que são exigidas na sua gestão. Para Panarella (2010, p. 89), “a multiplicidade de propósitos é tamanha que a própria gestão de custos seria impraticável caso se pretendesse atender a todas as exigências de informação com uma única e universal medida de custos”. Panarella (2010) defende que para cada objetivo específico da gestão de custos há um conceito ou classe distinta apropriados de conceitos de custos, logo, os propósitos da gestão de custos delimitam os conceitos de custos. Dessa forma, podem-se ter diferentes medidas de custos para o mesmo objeto. “Os propósitos alteram as medidas de custos de duas maneiras: a) ao exigirem a inclusão ou não de determinados elementos de custos e b) ao sugerirem métricas ou (métodos e critérios de avaliação de custos) distintas” (PANARELLA, 2010, p.89).

A proposta de custos distintos para propósitos diferentes é defendida por autores como Hansen e Mowen (2003), Horngren, Sundem e Stratton (2004). Diante dessa variedade, faz-se necessária a conceituação da terminologia utilizada na contabilidade de custos e em especial neste trabalho. No Quadro 6, estão expostos os conceitos sobre a terminologia.

Quadro 8 - Terminologia sobre custos

TERMO	DESCRIÇÃO
Gasto	é um valor usado pela empresa na aquisição de outros bens e serviços, correspondendo a <u>um esforço financeiro e pode ser efetivado no momento da aquisição ou posteriormente.</u>
Custo	representa o gasto que se agrega ao produto. É a parcela do processo produtivo que é transferida ao produto e, em uma visão mais ampla, podem ser incluídas também as perdas.
Investimento	representam gastos ativados em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos, ou seja, é um esforço financeiro feito pela empresa, onde se espera retorno em momentos futuros.
Despesa	na contabilidade, são consideradas custos do período, isto é, só são agregados ao custo da empresa no momento da venda do produto. Para fins gerenciais custos e despesas não guardam diferenças.
Depreciação	considerada como um tipo de custo ou despesas que visa constituir um fundo de reserva, cujo objetivo é a reposição do capital permanente.
Desembolso	corresponde à saída de numerário do caixa da empresa para pagamento de bem ou serviço, independente de quando o bem ou serviço foi ou será consumido.
Perdas	são consideradas consumo de recursos acima do que é necessário para a efetivação do produto, podendo ser consideradas normais quando inerentes ao processo, ou anormais quando decorrente de uma situação excepcional como decorrente de algum acidente, por exemplo.
Custo fixo	representam os custos que dentro de uma faixa de produtiva, não apresentam variação em função da quantidade produzida.
Custo Variável	são os custos que variam proporcionalmente de acordo com a quantidade produzida, dentro de uma larga faixa produtiva.
Custo Direto	representam aqueles que podem ser facilmente atribuídos ao produto ou ao objeto de custo em questão.
Custo Indireto	representam os custos cuja relação é de difícil identificação com o objeto de custo. Requer uma alocação mais subjetiva.
Custo Unitário	refere-se ao custo de uma unidade de produto.
Custo Total	representa o custo para produzir um conjunto de unidades do produto.
Objeto de Custo	pode ser qualquer item para quais os custos podem ser medidos e atribuídos, como produtos, clientes, departamentos, processos, atividades, entre outros.

Fonte: Construído a partir de Hansen e Mowen (2003), Souza e Diehl (2009), Bruni e Famá (2010) e Horngren, Foster e Datar (2004)

A classificação dos custos por predição de comportamento em fixo e variável (apresentado no Quadro 7) é uma classificação tipicamente gerencial, pois subsidia a análise custo-volume-lucro que será mais detalhada na seção 2.5.2, em que se trata sobre os métodos de custeio.

2.5.2 Métodos de Custeio

O objetivo desta seção é fornecer subsídios para a mensuração dos custos de conformidade tributária. Porém, antes de examinar os principais métodos de custeio dispostos na bibliografia compete esclarecer o que significa “método de custeio”. Para Martins (2010), método de custeio constitui apropriação de custos. Na visão de Souza e Diehl (2009, p.101), métodos de custeio “tratam a relação dos custos com o produto final”. Panarella (2010, p. 133) conceitua método de custeio como “procedimentos

práticos para atribuir custos aos objetos de custeio, fundamentados em alguma metodologia, como a metodologia contábil”.

Panarella (2010) argumenta que o tipo de informação desejado sobre o objeto de custo implica em um método de custeio específico. Nesse sentido, Panarella (2010) defende que os “métodos de custeio servem para alguns propósitos, mas podem ser completamente inadequados para outros propósitos. Portanto, a relação entre procedimento prático e propósito de mensuração é a referência para a distinção entre os métodos de custeio”. Acrescenta-se a isso a questão do custo benefício, desse modo, o benefício deve ser maior que o custo para a mensuração dos custos de tal objeto de custo.

2.5.2.1 Custeio por Absorção

Para Garrison e Noreen (2001, p. 57), “no custeio por absorção, *todos* os custos de fabricação, fixos e variáveis, são apropriadas às unidades do produto – diz-se que elas *absorvem integralmente os custos de fabricação*”.

Beuren e Schlindwein (2008) tem entendimento semelhante ao destacar que o método de custeio por absorção faz a apropriação de todos os custos incorridos no processo de fabricação aos produtos elaborados, tanto os vinculados diretamente ao produto, quanto àqueles atrelados à tarefa de produção em geral e que só possam ser alocados aos bens fabricados indiretamente, isto é, mediante rateio. Passam a integrar o valor contábil dos produtos acabados, nesse método de custeio, tanto os custos que são variáveis (que só existem quando cada unidade é produzida) quanto os fixos (que independem de cada unidade, relacionando-se mais com a criação das condições de produção). Este método é o único aceito pela legislação do Imposto de Renda no Brasil além de atender aos Princípios Contábeis da Competência e da Confrontação. No método de custeio por absorção as despesas são lançadas diretamente no resultado do exercício (MARTINS, 2010).

2.5.2.2 Custeio Pleno ou RKW

Beuren e Schlindwein (2008) destacam que o RKW é um sistema de custeio de origem alemã, abreviatura de "Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit", que consiste em apropriar como custo de um produto todos os gastos da empresa, ou seja, além dos custos propriamente ditos, também as despesas administrativas, financeiras, despesas de vendas

e despesas tributárias. Destinado para fins gerenciais, esse método de apuração de custos não é aceito para avaliação dos estoques por incluir gastos sem ligação com o processo produtivo.

2.5.2.3 Custeio Variável

O método de Custeio Variável, conforme Leone e Leone (2010), fundamenta-se na ideia de que os custos e despesas inventariáveis são aqueles identificados diretamente com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade. Segundo os autores, este método é “útil para intervir no processo de planejamento e tomada de decisões, porque uma de suas especialidades está centrada na análise da variabilidade das despesas e dos custos”.

Vartanian (2000) destaca que o custeio variável permite aos gestores:

- a) avaliar se aceita ordens de serviços ou pedidos especiais, sobretudo, quando na linha de produção há capacidade ociosa;
- b) terceirizar ou fazer internamente determinados componentes que fazem parte de um produto da empresa;
- c) terceirizar ou produzir internamente um produto específico, ou então, um novo produto;
- d) avaliar se adiciona ou suprime determinadas linhas de produtos e/ou canais de distribuição;
- e) avaliar quanto à necessidade de repor equipamentos;
- f) avaliar a forma mais eficiente de utilizar os recursos escassos da empresa;
- g) auxiliar no processo decisório para fixação de preços de produtos e mercadorias.

Devido às características do custeio variável, este apresenta a chamada margem de contribuição. Segundo Leone e Leone (2010), a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda unitário do produto ou serviço e os custos e despesas variáveis por unidade de produto ou serviço. Isso significa que a cada unidade vendida a empresa terá um valor para cobrir os custos fixos. Nesse sentido, Colauto, Beuren e Rocha (2004) esclarecem que a margem de contribuição é vista como um elemento importante para os administradores, ao permitir avaliar a contribuição dos produtos para cobrir os custos fixos.

O custeio variável proporciona também a análise do custo/volume/lucro que auxilia os administradores na gestão de curto prazo (POZZI, 2006). Uma das análises possíveis é o cálculo do ponto de equilíbrio, nas suas diversas modalidades, o grau de alavancagem operacional e a margem de segurança (AZEREDO, 2008; LEONE; LEONE, 2010). Dessa forma, a principal diferença entre o método de custeio variável com os outros tratados anteriormente é o tratamento diferenciado dado aos custos fixos, considerado como um custo da estrutura, pertencente ao período e não aos produtos.

Para a formação do preço de venda com base nos custos é comum a utilização do *Mark-up*, que consiste, segundo Souza e Diehl (2009, p.293), “em adicionar uma margem de lucro pretendida sobre a venda aos custos unitários dos produtos. Essa margem pode ser padrão – igual para todos os produtos –, diferente por linha de produto ou específica para cada um”. O índice *Mark-up* pode ser tanto multiplicador quanto divisor.

2.5.2.4 Custeio Direto

Devido a semelhanças entre os métodos de custeio variável e direto, este é frequentemente utilizado como sinônimo daquele. Muitos autores tratam os dois métodos como se eles tivessem as mesmas características, como se fossem iguais. Porém, vários autores, como Vartanian (2000), Souza e Diehl (2009) defendem que há diferenças entre os métodos e que apesar de historicamente presente em predominante parcela da literatura nacional e internacional, essa diferença justificada tanto sob o aspecto teórico como prático. Vieira (2008, p.127) esclarece que “a causa do equívoco reside na interpretação incorreta de fundamentos teóricos básicos, especialmente relacionados aos conceitos elementares de qualificação dos custos como diretos e variáveis”. Explica ainda que nem sempre um gasto classificado como direto será também variável e, por outro lado, um fixo não será necessariamente indireto.

Para Horngren, Sundem e Stratton (2004), o método de custeio direto aloca aos produtos e serviços os custos perfeitamente identificáveis com tais produtos e serviços. Por outro lado, os gastos indiretos não são incluídos nos custos dos produtos e serviços e sim lançados diretamente no DRE.

Souza e Diehl (2009) explicam que no método de custeio direto os custos e despesas fixas passam por um processo de análise com o objetivo de identificar sua relação de existência com o produto. Os autores defendem que a partir dessa identificação aumenta-se a capacidade informacional para o processo decisório como

auxiliando, por exemplo, em trabalhos de avaliação de resultados divisionais e avaliação econômica dos processos de terceirização.

2.5.2.5 Custeio Baseado em Atividades – ABC

O ABC é o procedimento que mensura os custos dos produtos, serviços e clientes. Segundo Atkinson *et al.* (2008, p.53), “primeiramente o custeio baseado em atividades atribui os custos dos recursos às atividades desempenhadas pela organização. A seguir, os custos destas atividades são alocados aos produtos, clientes e serviços que se beneficiam ou estão criando a demanda para as atividades”. Para alocar os custos dos recursos às atividades e após os custos das atividades aos produtos e serviços, utiliza-se de direcionadores chamados, conforme Souza e Diehl (2009), direcionadores de recursos e direcionadores de atividades, respectivamente.

Este método de custeio, segundo Martins (2010), procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, tratamento dado pelo método de custeio absorção. O autor destaca, também, que os custos indiretos de produção em muitas indústrias vêm aumentando, daí a importância de um tratamento adequado na alocação dos produtos e serviços.

O ABC, que em essência também adota um procedimento de absorção total dos custos pelos produtos, facilita a adoção Gestão Baseada em Atividades (ABM), na qual os processos operacionais usam as informações geradas pelo ABC para melhorar a rentabilidade organizacional via maior eficiência e eficácia das atividades executadas (ATKINSON *et al.* 2008). A ABM, segundo Atkinson *et al.* (2008), inclui tomar as seguintes decisões:

- a) modificar preços, mix de produtos e mix de clientes;
- b) melhorar os relacionamentos com fornecedores e clientes;
- c) melhorar o *design* de produtos e serviços;
- d) desempenhar atividades com maior eficiência;
- e) eliminar a necessidade de desempenhar certas atividades que não criam qualquer valor ao cliente.

2.5.2.6 *Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)*

O método de custeio ABC, segundo Kaplan e Anderson (2004), é muito criticado por ser caro, de difícil implementação e manutenção. Neste sentido, o TDABC é uma nova abordagem do ABC convencional, sendo menos oneroso, mais fácil e rápido de implementar e manter. Fornece outros benefícios potenciais às organizações, como a facilidade de se considerar atividades muito complexas e a mensuração da capacidade ociosa.

As principais características deste método segundo Kaplan e Anderson (2004) são:

- a) o uso de equações de tempo “*time equations*”;
- b) estimativa do custo por unidade de tempo de capacidade;
- c) facilidade e rapidez na construção de um modelo acurado;
- d) facilidade de utilização em uma base mensal (o que permite um rápido *feedback* aos gestores);
- e) baixo custo de implementação e manutenção;
- f) reflexo adequado de transações complexas.

Voltado para a gestão, esta técnica, segundo Ednan (2011), disponibiliza informações sobre eficiência dos processos e de capacidade utilizada ou capacidade inativa. Para Ednan (2011), com base nessas informações adicionais, os gestores podem tornar este método fonte de um planejamento mais correto.

No entanto, algumas críticas surgem ao sistema TDABC. Segundo Namazi (2009), os obstáculos mais significantes são com relação à taxa de custo de capacidade e estimativa de capacidade exigida. Para o autor, a subjetividade em maior ou menor grau de algumas informações utilizadas para os cálculos ainda permanece, isso faz com que parte dos resultados obtidos possam ser questionáveis.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo, são descritos os aspectos metodológicos que nortearam a pesquisa, que trata da mensuração dos custos de conformidade tributária. O estudo foi desenvolvido na Ascar e tem como objetivo apresentar um método para mensurar os custos de conformidade tributária nas empresas, o que lhes permitirá identificar os reais custos tributários, além de permitir aos gestores gerenciar as atividades envolvidas de modo que se possam reduzir os custos de conformidade tributária.

Na primeira parte é apresentada a classificação da pesquisa. Na sequência, apresenta-se o *design research* como o método utilizado. Após a unidade de análise, os instrumentos de coleta de dados utilizados no trabalho, a forma de análise dos dados e as limitações metodológicas.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

No que se refere à natureza e aos objetivos, as pesquisas podem ser classificadas quanto aos fins e quanto aos meios (VERGARA, 2000).

Quanto aos fins, esta pesquisa pode ser considerada como aplicada. Aplicada, pois tem como característica fundamental o interesse na aplicação, utilização e consequências práticas do conhecimento (GIL, 2008).

A pesquisa pode ser classificada também como exploratória. Segundo Gil (2008), a pesquisa exploratória tem como finalidade proporcionar maior familiaridade com o tema, objetivando torná-lo mais explícito, aumentando a experiência sobre um determinado problema. A pesquisa é exploratória uma vez que poucos autores têm se dedicado a estudar os custos de conformidade tributária no Brasil. Os conceitos e aprofundamento sobre os custos de conformidade tributária apresentam lacunas que podem ser preenchidas com este trabalho, principalmente com referência a empresas. Uma das lacunas é a própria apuração dos custos de conformidade tributária em que não foram encontrados trabalhos voltados para a área.

Quanto à forma de abordagem dos dados, este pode ser classificado como uma abordagem quantitativa. Quantitativa, pois esta pesquisa mensurou os custos de conformidade tributária.

Quanto ao método de pesquisa, esta se caracteriza como método indutivo. O método de pesquisa indica o caminho a ser seguido pelo pesquisador no desenvolvimento

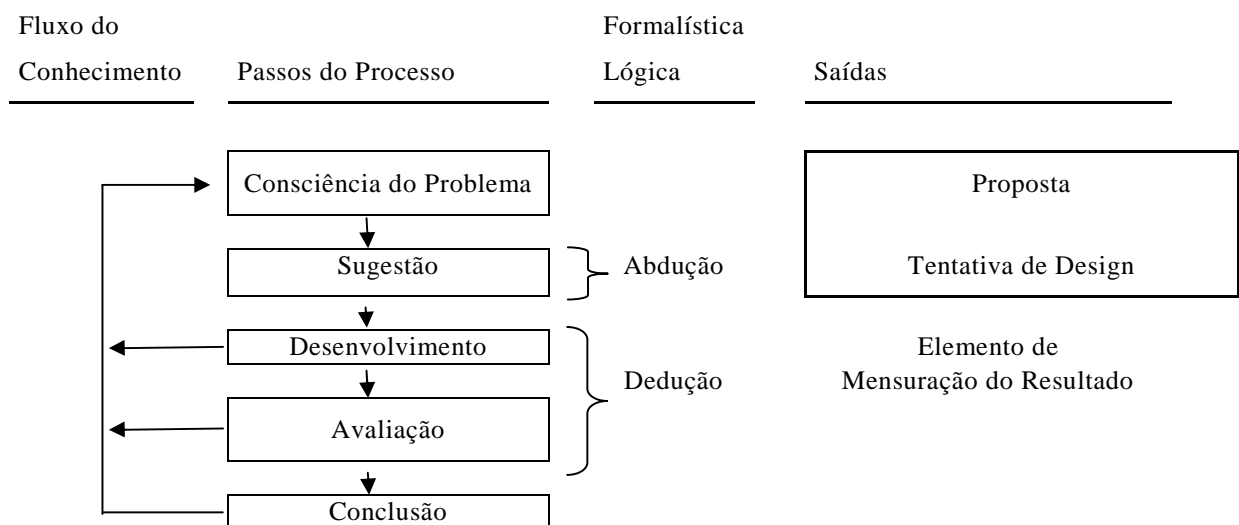
de seus trabalhos de pesquisa. Vergara (2000) explica que o método indutivo objetiva captar aspectos peculiares e gerar teoria com base nos dados coletados pelo pesquisador. É durante o processo de investigação que são formulados os conceitos e as hipóteses. Para Vergara (2000, p. 14), “a estrutura do método é flexível; funciona como um jogo de xadrez, em que cada passo depende do anterior”.

3.2 DESIGN RESEARCH

O *design research* é, essencialmente, um processo de utilização do conhecimento para projetar e criar elementos úteis para, após, usando diferentes critérios de avaliação, analisar o porquê, ou porque não, um elemento em particular é eficaz (MANSON, 2006). Segundo Vaishnavi e Kuechler (2011), o *design research* é um conjunto de métodos analíticos, técnicas e perspectivas que envolvem a análise, a utilização e o desempenho dos elementos projetados para compreender, explicar e, muito frequentemente, melhorar o comportamento dos aspectos dos sistemas de informação.

Assim o *design research* procura criar inovações que definem as ideias, práticas, capacidades técnicas e produtos, através da análise, do projeto, da implementação, da gestão e da utilização de sistemas de informação (HEVNER, *et al.* 2004). Na Figura 2, apresenta-se a metodologia do *design research*, compreendendo o fluxo do conhecimento, os passos do processo, a formalística lógica e as saídas.

Figura 2 - Metodologia - *Design Research*



Fonte: Adaptado de Vaishnavi e Kuechler (2011)

Vaishnavi e Kuechler (2011), conforme Figura 1, sugerem alguns passos para o desenvolvimento de uma pesquisa que correspondem:

- 1º) *consciência do problema*: advém de várias fontes como, por exemplo: atender a novas necessidades das empresas, até mesmo do governo e da sociedade. São frequentemente relacionados à tecnologia ou de gestão. Nessa etapa, tem-se a identificação do problema;
- 2º) *sugestão*: nesta etapa, busca-se analisar as fontes de conhecimento existentes e relacioná-las à pesquisa. É de cunho criativo, onde o pesquisador busca analisar artefatos e teorias para relacionar à pesquisa. Ao final desta etapa, apresenta-se uma proposta que será desenvolvida ao longo da pesquisa;
- 3º) *desenvolvimento*: consiste na aplicação de um projeto piloto. As técnicas de execução mudam de acordo com a proposta a ser desenvolvida;
- 4º) *avaliação*: uma vez desenvolvido, a proposta é avaliada. De acordo com as respostas obtidas, estas podem servir para complementar o protótipo existente. Portanto, as respostas obtidas por esta avaliação podem servir como base para a complementação do modelo, sendo sugeridas e avaliadas melhorias;
- 5º) *conclusão*: refere-se ao final de um esforço de investigação. Nesta etapa pretende-se atingir a satisfação que é a criação de conhecimento, adquirido no esforço categorizado como sólido – os fatos que foram aprendidos e podem ser repetidamente aplicados para serem reproduzidos em situações equivalentes.

Os passos para esta pesquisa seguem as sugestões apresentadas por Vaishnavi e Kuechler (2009). Na sequência, serão expostos os passos referentes a esta pesquisa.

- 1º) *consciência do problema*: a consciência do problema advém da necessidade de mensuração e controle dos custos de conformidade tributária. Em entrevista com os gestores da empresa, identificou-se que tais custos não são gerenciados pela empresa, o que dificulta a eliminação de atividades desnecessárias;
- 2º) *sugestão*: a proposta de design que pretende-se desenvolver é um método de mensuração de custos de conformidade para a Ascar;
- 3º) *desenvolvimento*: consiste na aplicação de um projeto piloto de mensuração dos custos de conformidade na Ascar;
- 4º) *avaliação*: uma vez construído o método, este será exposto aos gestores da empresa, para que possam avaliar, criticar e sugerir mudanças;

5º) *conclusão*: nesta etapa, pretende-se atingir a satisfação, que é a criação de conhecimento, adquirido no esforço categorizado como sólido. Assim, nesta etapa, será concebido o modelo de mensuração dos custos de conformidade tributária que, com pequenos ajustes, poderá ser aplicado em outras empresas.

3.3 UNIDADE DE PESQUISA

A presente pesquisa estudou a aplicação de um método de mensuração dos custos de conformidade tributária desenvolvida na empresa Associação Sulina de Crédito e Assistência Rural (Ascar). A empresa foi escolhida por conveniência e pela facilidade de obtenção das informações para a construção do estudo, pois o pesquisador trabalha na empresa pesquisada.

A Ascar foi fundada em 02 de junho de 1955, para realizar serviços de Assistência Técnica e Extensão Rural no Estado do Rio Grande do Sul. Em 1977 a Ascar passou a atuar em conjunto com a Associação Riograndense de Empreendimentos de Assistência Técnica e Extensão Rural (Emater/RS) (EMATER, 2010).

Apesar das duas empresas prestarem conjuntamente serviços de ATER, a pesquisa será somente na Ascar. A empresa foi escolhida por conveniência e pela facilidade de obtenção das informações necessárias para o desenvolvimento da pesquisa, por parte do pesquisador, que atua na mesma.

Cabe esclarecer que embora a empresa seja filantrópica e que tenha isenções de alguns tributos, o trabalho não ficará prejudicado tendo em vista que o objetivo final da pesquisa é o desenvolvimento de um método para a mensuração dos custos de conformidade tributária que com ajustes poderão ser replicados para outras empresas. Isso se justifica, pois segundo Pompermayer (1999, p. 23), “Os dados gerados pelo sistema de custos [...] representam os resultados de um trabalho de processamento alicerçado num modelo de sistema [...] desenhado e elaborado para atender às necessidades gerenciais específicas da empresa”. Ou seja, a necessidade de informação de custos muda de acordo com a complexidade, objetivos, tipos de custos, objetos de custos, e da estratégia da empresa.

Enfatiza-se também que as questões tributárias nas empresas brasileiras podem mudar de uma para outra, devido aos vários segmentos em que elas podem atuar. Devido também ao porte das empresas, a localização geográfica e o tipo. Assim, independente da

empresa selecionada para o desenvolvimento deste trabalho, dificilmente a escolha de outra abrangeria todas as situações tributárias existentes no Brasil.

3.4 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

Os instrumentos pesquisa documental, observação direta e entrevistas foram utilizados para a obtenção de dados. A pesquisa documental foi feita em documentos e relatórios contábeis. A observação foi utilizada ao analisar a execução das atividades. As entrevistas ocorreram por telefone e também pessoalmente. Também foi utilizado um questionário enviado por email para a coleta de dados. No Apêndice I encontra-se o protocolo do levantamento dos dados. O passo a passo de como foi desenvolvido o estudo é apresentado no capítulo 4.

3.5 ANÁLISE DE DADOS

Segundo Marconi e Lakatos (2009), a análise dos dados é uma tentativa de evidenciar a relação existente entre os fenômenos e fatos e outros fatores que lhes afetam. Para a análise dos dados coletados, foi utilizado análise de conteúdo. Segundo Gil (1999), a análise de conteúdo desenvolve-se em três fases, a saber: Pré-análise; Exploração do material; Tratamento dos dados. Nesta pesquisa, cada fase foi assim desenvolvida:

- a) *pré-análise*: iniciou-se com a leitura flutuante e escolha dos documentos, como, por exemplo, balanços, balancetes, leitura dos documentos e dados coletados pelas entrevistas e por relatório das observações. Após, os dados foram preparados para a análise;
- b) *exploração do material*: os dados coletados na pesquisa foram tabulados em planilhas de Excel, mapas, quadros e tabelas. Isso facilitou o manuseio, a visualização e a interpretação dos dados, possibilitando mensurar os custos de conformidade tributária e os custos totais tributários da empresa;
- c) *tratamento dos dados, inferência e interpretação dos dados*: os dados foram analisados com base no resultado da pesquisa, no valor apurado de custos de conformidade tributária e custos totais tributários. Após, os dados foram analisados externamente, onde foram comparados com os resultados de pesquisas já existentes sobre o tema.

3.6 LIMITAÇÕES

As limitações metodológicas que poderão ser encontradas nessa pesquisa serão com relação às entrevistas. Devido ao tema abordado ser desconhecido para a maioria dos entrevistados, é possível que o ponto de vista do entrevistador, inerente à coleta de dados, ainda que seguindo todos os métodos científicos, podem surgir limitações quanto a estas, devido à necessidade de esclarecimento sobre o tema.

A escolha da unidade de análise (no caso a empresa Ascar) pode representar uma limitação, tendo em vista que a escolha é classificada metodologicamente como por conveniência.

Também se pode citar como uma limitação o uso da média aritmética e do método de extrapolação utilizada em parte dos cálculos dos custos de conformidade tributária devido às características da empresa em estudo que apresenta uma pluralidade de escritórios que abrange a maioria dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul.

O fato de os custos de conformidade tributária da Ascar serem compostos por custos que a empresa não desembolsou (custos subsidiados por entes públicos), mas que foram considerados neste trabalho, também pode caracterizar uma limitação. No entanto, a pesquisa permitiu desenvolver um método para mensuração dos custos de conformidade tributária que poderá com alguns ajustes ser aplicado em outras empresas.

4 APLICAÇÃO DO *DESIGN RESEARCH* PARA PROPOSTA DO MÉTODO DE MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

Este capítulo trata do método de mensuração dos custos de conformidade tributária. Procura especificar como foram apurados tais custos na Ascar. Após os levantamentos dos custos, estes foram tabulados e analisados, com o objetivo de auxiliar no gerenciamento dos custos de conformidade tributária.

4.1 CONSCIÊNCIA DO PROBLEMA E SUGESTÃO

Nesta etapa da pesquisa, é evidenciada a consciência do problema, através de consulta a literatura e também analisando as necessidades da empresa. Na literatura, podem-se encontrar citações como a de Bertolucci (2001), que destaca que os custos de conformidade tributária não são apurados ou controlados pelas empresas e que esse fenômeno pode ser observado a nível mundial.

Ao entrevistar o Contador da empresa, o mesmo ressaltou que a estrutura de custos montada na instituição não permite identificar os custos totais de conformidade tributária e muito menos os de cada tributo.

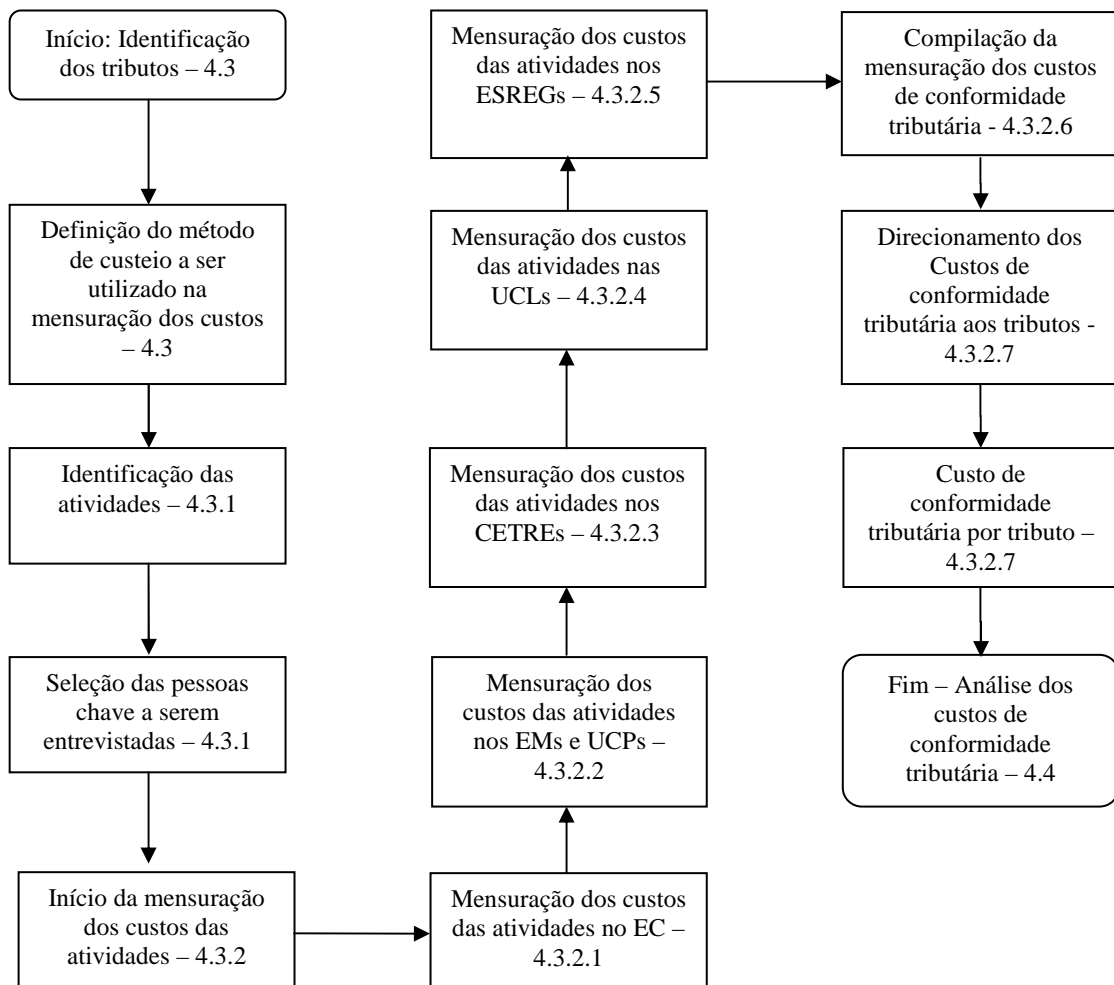
Ao entrevistar a Gerência Adjunta de Finanças, foi identificado que a empresa não apresenta um método de mensuração dos custos de conformidade tributária, e que na opinião dele, um método com esta finalidade ajudaria na gestão de custos na empresa.

A sugestão tentativa de *design* consiste em explicitar a ideia, o caminho, para a mensuração dos custos de conformidade tributária. O que possibilitará aos gestores avaliar as atividades envolvidas além apurar os efetivos custos tributários para a empresa.

Para o desenvolvimento do método de mensuração dos custos de conformidade, seguiu-se uma sequência lógica de passos baseados na metodologia *design research*. Esses passos iniciam com a identificação dos tributos relacionados à empresa e vão até a análise dos custos de conformidade tributária.

Para ajudar no entendimento da pesquisa e para que o leitor possa acompanhar o desenvolvimento de cada uma das etapas, apresenta-se na Figura 3 um fluxograma com os passos seguidos junto com número da seção em que se encontra localizados na dissertação.

Figura 3 - Fluxograma dos passos desenvolvidos para mensuração e análise dos custos de conformidade tributária



Fonte: Elaborado pelo autor com base na pesquisa desenvolvida

Antes de iniciar a descrição de cada um dos passos executados na elaboração deste trabalho primeiramente foi apresentada a estrutura e características da empresa pesquisada. Essas características são apresentadas na seção 4.2.

4.2 A ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA ASCAR

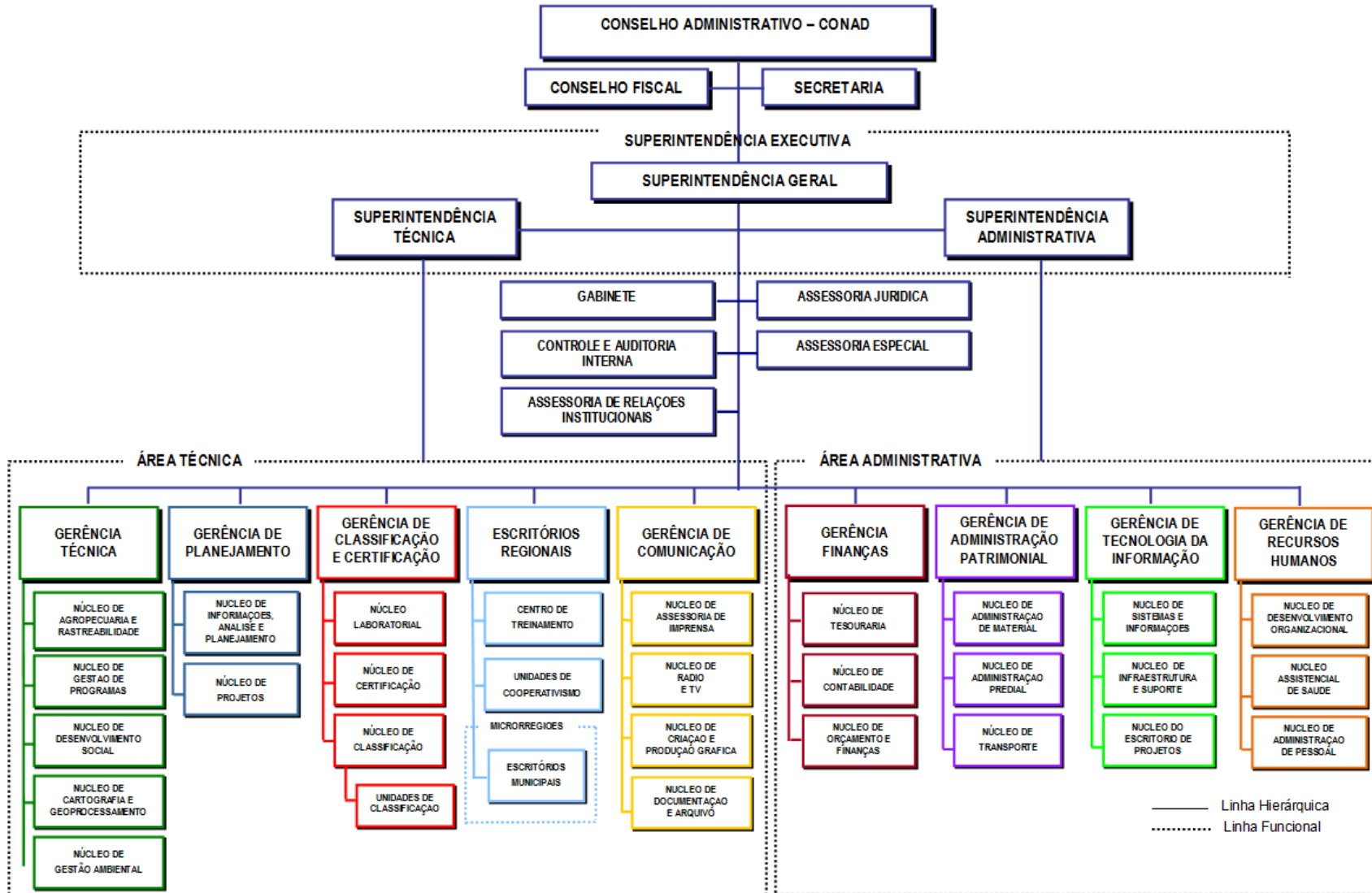
O estudo foi desenvolvido na Emater/RS-Ascar ou simplesmente Ascar. A apuração dos custos de conformidade abrangeu o período de um ano. De 01 de julho de 2011 a 30 de junho de 2012. A escolha pelo período é devido a abranger a todos os custos incorridos em um ano. Incluindo, neste caso, por exemplo, as férias dos funcionários e custos esporádicos ou eventuais que podem acontecer anualmente. As

escolhas das datas ocorrerem para que o pesquisador pudesse observar diretamente o desenvolvimento das atividades.

A Emater/RS-Ascar tem escritórios em 496 municípios, abrangendo 99% do Estado do Rio Grande do Sul. Sua estrutura organizacional é composta por 1 Escritório Central (EC), 10 Escritórios Regionais (ESREGs), 492 Escritórios Municipais (EMs), 31 Unidades de Classificação (UCLs) e mais 11 Unidades de Fronteira e 10 Centros de Treinamento (CETREs). Além disso, conta com laboratórios de Análises Físico-Química de Certificação e de Geoprocessamento (EMATER, 2012). Atualmente, ela conta ainda com mais sete Unidades de Cooperativismo. A Figura 4 evidencia a estrutura descrita e mais a linha hierárquica e funcional da empresa.

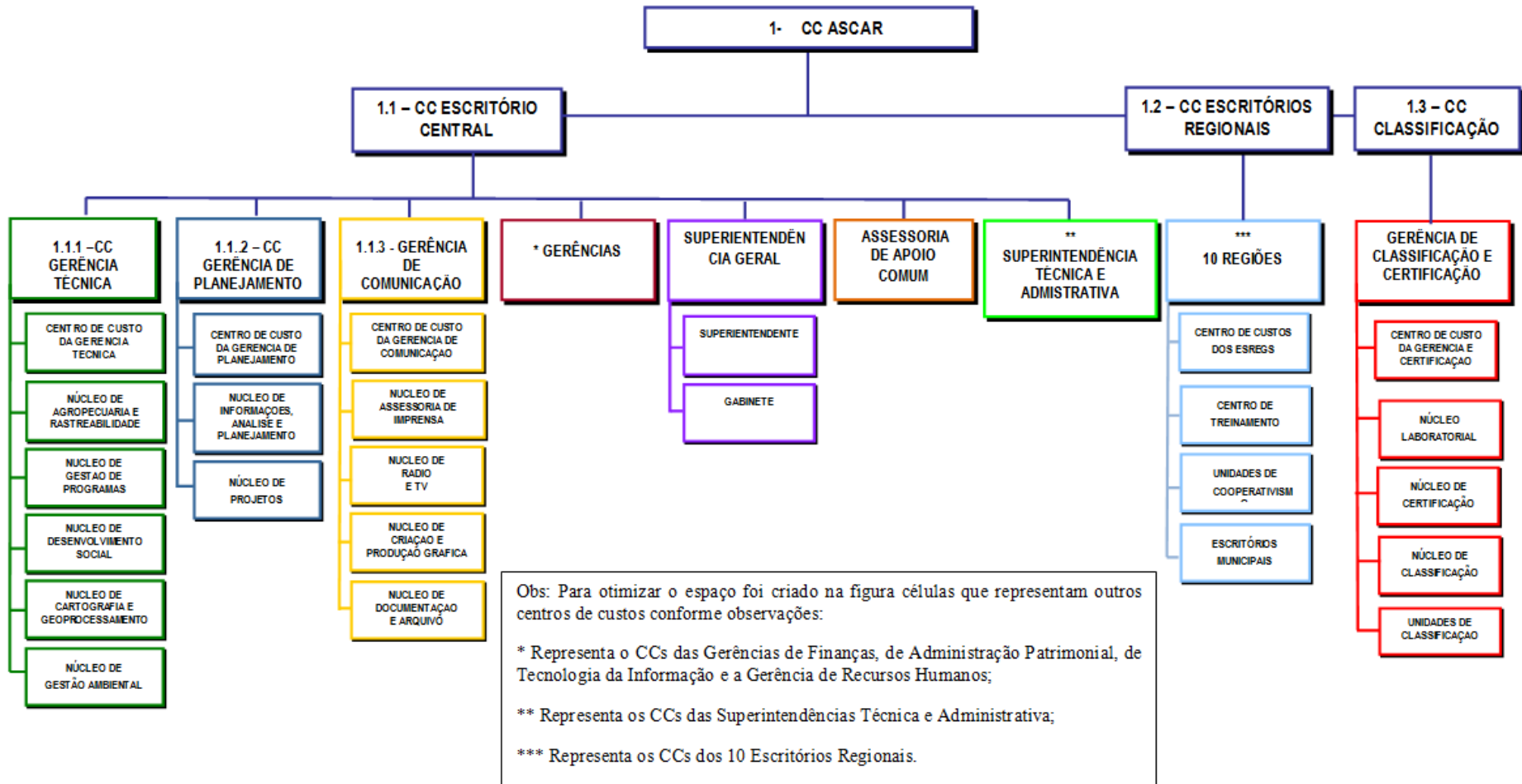
O sistema de informações utilizado pela empresa é um *Enterprise Resource Planning* (ERP), ou seja, é um sistema integrado de gestão, cuja integração envolve o setor de suprimentos, finanças, contabilidade e custos. A Ascar é dividida em centros de custos. Considera-se centro de custos (CCs), como área de responsabilidade, a menor entidade executora de atividade, para a qual se faz a acumulação de custos. Os centros de custos são os objetos de custeio, em que há um gestor responsável pelo consumo de recursos da unidade (SOUZA; DIEHL, 2009). No caso da Ascar, o nível geral dos centros de custo resulta no total da empresa (Quadro 7 – 1 – Centro de Custo Ascar), um nível abaixo o total do Escritório Central (1.1), dos Escritórios Regionais (1.2) e da Classificação (1.3). Um nível ainda mais abaixo se encontra no Escritório Central, como, por exemplo, a Gerência Técnica (1.1.1) com todos os núcleos que a compõem. Da mesma forma ocorre com os Centros de Custos dos Escritórios Regionais (1.2) e com os Centros de Custos da Classificação (1.3) exemplificado no Quadro 7. Na Figura 5, encontra-se ilustrado a Organização de toda a empresa em Centros de Custos.

Figura 4 – Estrutura Hierarquica



Fonte: Ascar (2012)

Figura 5 - Disposição dos centros de custos



Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 9 - Disposição dos Centros de Custos da Ascar

Disposição dos Centros de Custos Ascar		
1 – Centro de Custo Ascar		
1.1 – Centro de Custo Escritório Central 1.1.1 – Centro de Custo Gerência Técnica* 1.1.1.1 – Centro de Custo da Gerência Técnica 1.1.1.2 – Centro de Custo do Núcleo de Agropecuária e Rastreabilidade 1.1.1.3 – Centro de Custo do Núcleo de Gestão de Programas 1.1.1.4 – Centro de Custo do Núcleo de Desenvolvimento Social 1.1.1.5 – Centro de Custo Núcleo de Cartografia e Geoprocessamento 1.1.1.6 – Centro de Custo Núcleo de Gestão Ambiental.	1.2 – Centro de Custo Escritórios Regionais 1.2.1 – Centro de Custo Escritório Regional de Passo Fundo** 1.2.1.1 – Centro de Custo do Escritório Regional de Passo Fundo 1.2.1.2 – Centro de Custo do Centro de Treinamento 1.2.1.3 – Centro de Custo da Unidade de Cooperativismo 1.2.1.4 – Centro de Custo do Escritório Municipal de Água Santa 1.2.1.5 – Centro de Custo Barra Funda	1.3 – Centro de Custo da Classificação 1.3.1 – Centro de Custo da Gerência de Classificação 1.3.1.1 – Centro de Custo da Gerência de Classificação 1.3.1.2 – Centro de Custo do Núcleo Laboratorial 1.3.1.3 – Centro de Custo do Núcleo de Certificação 1.3.1.4 – Centro de Custo do Núcleo de Classificação 1.3.1.5 – Centro de Custo da Unidade de Classificação de Alegrete 1.3.1.6 – Centro de Custo da Unidade de Classificação de Bagé

* Exemplo dos Centros de Custo de uma das Gerências (Gerência Técnica)

** Exemplo dos Centros de Custos de um Escritório Regional (Escritório Regional de Passo Fundo)

Fonte: Elaborado pelo autor com base em pesquisa

Na Figura 5, encontra-se ilustrada, de forma simplificada, a arquitetura dos centros de custos da Ascar. Pode-se observar que no Escritório Central, por exemplo, as unidades que executam os custos são os núcleos e o centro de custo da própria gerência. Somando os custos de todos os núcleos e o custo da própria gerência, tem-se o total da gerência. Somando todas as gerências tem-se o total com o Escritório Central. Da mesma forma, ocorre com os escritórios municipais. A unidade que executa os custos são os Escritórios Municipais, somando todos os EMs e mais o custo com o Escritório Regional tem-se o custo total da região. Essa separação por Escritórios Municipais e por Escritórios Regionais permite saber os custos de cada unidade com, por exemplo, energia elétrica, telefone, aluguel etc., e isso será importante para a apuração dos custos de conformidade tributária.

4.3 DESENVOLVIMENTO – ESTRUTURA DO MÉTODO DE MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

Nesta seção, será descrito as etapas para a apuração dos custos de conformidade tributária na Ascar.

O primeiro passo executado foi à identificação dos tributos que a empresa teve envolvimento no período e por consequência, de alguma forma teve algum tipo de custo de conformidade tributária. Por meio de pesquisa documental, observações e entrevistas,

foram identificados os tributos demonstrados no Quadro 10. Também observou-se que a empresa não dispõe de um sistema de custeio para apuração dos custos de conformidade tributária.

Como se observa no Quadro 10, os tributos próprios que a empresa paga não são muitos, sendo basicamente o PIS sobre a folha de pagamento, o ITR, o pedágio, a taxa de recolhimento de lixo, a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública e em algumas prefeituras pode ocorrer a cobrança de tratamento de esgoto. Estes últimos dois tributos não serão apurados os custos de conformidade tributária, por três motivos:

- a) a Contribuição para custeio do serviço de iluminação pública e a taxa de tratamento de esgoto vem incluída na fatura de energia elétrica e na de Água, respectivamente. Portanto, o custo seria apenas o pagamento, mas como essas faturas são pagas da mesma forma, tendo ou não o tributo, os custos de conformidade, se houver, são mínimos e foram desprezados;
- b) a obrigação de retenção e recolhimento do tributo é da Concessionária de energia elétrica e das autarquias, logo os custos de conformidade são bem mais representativos para essas empresas;
- c) a Contribuição para custeio do serviço de iluminação pública e a taxa de tratamento de esgoto são tributos de competência Municipal e não é contabilizado em conta contábil específica. Sendo assim, e devido à pluralidade de Municípios em que a empresa tem Escritórios Municipais, fica praticamente inviável investigar, em tempo hábil, quais dos 492 Municípios cobraram os tributos no período de 1 ano abrangido pela pesquisa.

Diante do resumo apresentado no Quadro 9, os tributos que terão seus custos de conformidade mensurados neste trabalho são: ISS, IRPJ, INSS, IRRF, PIS, Cofins, CSL, PIS sobre a folha de pagamento, ITR, e Pedágio. Ressalta-se que os tributos IRPJ, IRRF, apesar de serem tributos relacionados à renda, o custo referente a esses tributos serão mensurados separadamente, pois se tratam de alíquotas diferentes, bases de cálculo diferentes, o que demanda recursos diferentes para o atendimento legal destes tributos. Da mesma forma com PIS e PIS sobre a folha de pagamento (PIS/SFP) que também serão mensurados separadamente.

Apesar de os tributos que a empresa deve pagar não serem muitos, há várias obrigações acessórias impostas, como se pode observar no Quadro 9. Para cumprir o que é estabelecido pela legislação tributária, a empresa incorre em dois tipos de custos de

Quadro 10 - Tributos relacionados à Ascar

(continua)

Tributos	Descrição
ISS	A empresa é isenta de ISS, no entanto, recolhe mensalmente a várias Prefeituras ISS retido de terceiros referente a serviços tomados. A Ascar é obrigada as formalidades da lei como, por exemplo, a declarações mensais de serviços tomados, guarda e conservação de documentos, escrituração de livro fiscal (PORTO ALEGRE, 2006b).
IRPJ	A empresa tem imunidade do IRPJ. Porém deve seguir uma série de obrigações acessórias, como: - Prestar anualmente a DIPJ - Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica; - Manter escrituração completa de suas receitas e despesas, em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; - Conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, assim como a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial da empresa; - Não remunerar seus dirigentes pelos serviços prestados a instituição; - Aplicar integralmente no país seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais (BRASIL, 1997).
INSS	A empresa é isenta de INSS parte patronal. Porém é obrigada a seguir várias obrigações acessórias, dentre elas: - Aplicar 20% da receita bruta em gratuidades; - Apresentar “certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS”; - Manter “escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade”; - Conservar “em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial”; - Apresentar “as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123/2006 (BRASIL, 2009).
IRRF	A empresa é obrigada a retenção e recolhimento do imposto de renda sobre a folha de pagamento além do imposto sobre a contratação de serviços sujeitos a tributação. Além disso, deve cumprir as obrigações acessórias como a declaração do imposto de renda retido na fonte-DIRF (BRASIL, 1999).
PIS sobre folha de pagamento	As empresas filantrópicas pagam 1% de PIS sobre a folha de pagamento (BRASIL, 2001).
Cofins	A empresa é isenta da Cofins (BRASIL, 2001), porém esta é obrigada a reter e recolher a Cofins sobre pagamentos a Pessoa Jurídica de direito privado (BRASIL, 2003).
CSL	A instituição é isenta de CSL (BRASIL, 1997), porém esta é obrigada a reter e recolher a CSL sobre pagamentos a Pessoa Jurídica de direito privado (BRASIL, 2003).
PIS	A empresa é obrigada a reter e recolher PIS sobre pagamentos a Pessoa Jurídica de direito privado (BRASIL, 2003).

Quadro 8 - Tributos relacionados à Ascar

(continuação)

Tributos	Descrição
FGTS	Neste trabalho o FGTS não será tratado como um tributo e sim como um custo trabalhista. Porém é uma exigência do INSS apresentar o certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. Para se apresentar este certificado é necessário estar em dia com o FGTS. Logo se tornar um custo de conformidade tributária do INSS, o cálculo, a retenção e o depósito deste valor.
INSS sobre prestação de serviço	<p>A empresa é obrigada a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Preparar folhas de pagamento seguindo todas as normas estabelecidas pela Seguridade Social; - Fazer todos os registros contábeis que envolvem o INSS; - Prestar informações e esclarecimentos à Secretaria da Receita Federal do Brasil na forma por ela estabelecida; - Declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, informações relacionados aos fatos geradores, base de cálculo e valores devidos de INSS e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; - Comunicar os empregados através de documento, os valores recolhidos sobre o total de sua remuneração ao INSS; - Fazer a retenção dos valores de INSS sobre a contratação de serviços de limpeza, conservação e zeladoria, vigilância e segurança, empreitada de mão de obra e contratação de trabalho temporário (BRASIL, 1991).
IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários	O Decreto Lei nº. 6.306/2007 estabelece em seu art. 2º, § 3º a não incidência do IOF sobre as entidades sem fins lucrativos. Ainda assim, a empresa paga eventualmente este tributo sobre a contratação de seguro e sobre aplicações financeiras. Porém neste trabalho os custos de conformidade deste tributo não serão apurados. Isso porque a empresa não tem nenhum envolvimento com este tributo a não ser contabilizá-lo (e mesmo assim não são contabilizados em conta contábil específica). Ocorre que este tributo vem debitado em conta corrente bancária ou incluída nas faturas de seguro. Quando debitado em conta corrente este custo é apenas contabilizado. Quando vem na fatura de seguro, este é pago junto com o valor do seguro. Portanto, os custos de conformidade, se houver, são mínimos, irrelevantes e foram desprezados.
ITR	A empresa paga ITR com base na Lei nº. 9.393/1996.
PEDÁGIO	A empresa paga pedágio, no entanto, não foi encontrada na legislação uma obrigação acessória específica para este tributo. Entende-se que há custos para pagamento deste tributo. No entanto, devido à dificuldade de se apurar tal custo com o mínimo de precisão, este não será considerado. A dificuldade de se apurar tais custos é alta, além de ser questionável quanto a sua relevância. Por exemplo, o pagamento do tributo se dá em uma praça de pedágio. Logo, deve-se se considerar o tempo gasto pelo funcionário para efetuar o pagamento (considerando que o funcionário está sozinho dentro do veículo, caso contrário teria que se acrescentar o tempo dos demais passageiros), que são segundos, e pode variar dependendo de vários fatores como a agilidade do funcionário de pedágio em dar troco, etc. Além disso, deveria de se calcular, por exemplo, o custo com desaceleração e aceleração do veículo, depreciação etc. Assim, os custos que serão apurados referem-se à conferência, contabilização, guarda e conservação dos documentos.

Quadro 8 - Tributos relacionados à Ascar

(conclusão)

Tributos	Descrição
Taxa de recolhimento de lixo e tratamento de esgoto	No município de Porto Alegre a Lei Complementar n.113 de 1984, isenta as entidades filantrópicas do pagamento da taxa de recolhimento. Ocorre que alguns Municípios podem cobrar uma taxa de recolhimento de lixo e de tratamento de esgoto. No entanto, a empresa não tem nenhum envolvimento com esses tributos, pois a retenção e o recolhimento ficam a cargo dos órgãos públicos (no caso de Porto Alegre é o DEMAÉ - Departamento Municipal de Água e Esgotos) ou empresas encarregadas para tanto, assim, os custos de conformidade recaem sobre esses órgãos. Os custos sobre este tributo não serão apurados.
Contribuição para custeio do serviço de iluminação pública	A empresa paga a Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (CIP), porém a empresa não tem nenhum envolvimento, pois a retenção e o recolhimento ficam a cargo da concessionária de energia elétrica em Porto Alegre (PORTO ALEGRE, 2004), portanto, os maiores e mais relevantes custos de conformidade recaem sobre a concessionária de energia elétrica. Os custos sobre este tributo não serão apurados.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em pesquisa bibliográfica

conformidade, os custos obrigatórios e os custos voluntários (DAS-GUPTA, 2006).

Os custos de conformidade obrigatórios correspondem às atividades estabelecidas na legislação apresentadas no Quadro 9. Porém, a empresa desenvolve uma série de outras atividades, primeiro para apurar e recolher os seus tributos e em segundo para atender as próprias obrigações acessórias.

Ao entrevistar o Contador da empresa e também através de observações foi possível identificar que o cumprimento das obrigações principais e acessórias é realizado por atividades desempenhadas não só no setor de contabilidade, mas também nos mais diversos departamentos da empresa, iniciando na maioria das vezes nos Escritórios Municipais. Também se observou que os custos diretos de conformidade tributária são muito raros, ou de difícil identificação, portanto, os custos de conformidade tributária são compostos, em sua maioria, por custos indiretos.

Diante dessa realidade e através da análise dos métodos de custeio, foi escolhido o método de custeio ABC como o mais adequado para apuração dos custos de conformidade tributária tendo em vista que a maioria dos custos de conformidade são indiretos. Nesse sentido, Wegmann (2009) defende que o custeio baseado em atividade é um sistema de custos que permite classificar melhor os custos indiretos, reduzindo as distorções provocadas pelo rateio arbitrário, tratamento utilizado pelos métodos de custeio absorção e pleno ou RKW.

O ABC também se mostra adequado pelo fato de permitir a Gestão Baseada em Atividades (ABM), na qual os processos operacionais usam as informações geradas pelo ABC para melhorar a rentabilidade organizacional via maior eficiência e eficácia das atividades executadas (ATKINSON *et al.* 2008). Com isso será possível desempenhar atividades com maior eficiência e eliminar a necessidade de desempenhar certas atividades que não criam qualquer valor ao cliente.

4.3.1 Identificação das Atividades

O terceiro passo foi a identificação das atividades desenvolvidas na empresa. Para identificar as atividades, partiu-se do pressuposto de que a contabilidade como um todo faz parte dos custos de conformidade tributária, ou seja, todas as atividades necessárias para se fazer a contabilidade fazem parte dos custos de conformidade tributária e estas foram apuradas (exigência da legislação do IRPJ e INSS conforme apresentado no Quadro 9). Além de apurar os custos específicos de cada tributo.

Também se pressupõe que os custos de conformidade iniciam com a entrada das notas fiscais e dos documentos contábeis na empresa. No caso da Ascar também se acrescenta a emissão de cobranças, que neste trabalho será tratado como faturas (exigência da legislação do IRPJ e INSS conforme apresentado no Quadro 9), feitas às Prefeituras, ao Governo do Estado do Rio Grande do Sul e a Empresas conveniadas.

Para identificar as atividades, foram entrevistadas pessoas chave nos mais diversos departamentos da empresa. Yin (2010, p. 135) destaca que “entrevistados bem-informados podem proporcionar *insights* importantes”. Dessa forma, para escolher as pessoas chave a serem entrevistadas, obedeceu-se aos seguintes critérios:

- a) procurou-se uma pessoa que tivesse envolvimento com os custos de conformidade tributária, portanto, pessoas que executavam alguma atividade ligada aos tais custos;
- b) procurou-se uma pessoa que conhecesse todo o processo no departamento ligado aos custos de conformidade tributária;
- c) procurou-se uma pessoa com experiência na função.

As entrevistas aconteceram pessoalmente no escritório central. Nos Escritórios Regionais, os dados foram coletados através de um questionário enviado via email para as pessoas chave. Nos EMs, UCPs, UCLs e CETREs foram feitas entrevistas por telefone.

Em virtude da relação Custo versus Benefício, optou-se em mensurar as atividades mais significativas em termos monetários. Aquelas cujos valores são irrelevantes e não comprometem o resultado da pesquisa foram ignoradas. É exemplo de atividades ignoradas:

- a) no Escritório Central, há funcionários que recebem adiantamento de viagem ou adiantamento para alguma outra despesa, cuja quantidade de notas é baixa e a empresa não exige a formalidade de prestação de contas, porém o funcionário ainda assim junta e confere as notas. Essa atividade não será tratada;
- b) renovação de certificado digital e/ou cadastro em órgãos públicos que acontecem esporadicamente;
- c) há também funcionários cedidos a outros órgãos do Governo Estadual que fazem esporadicamente a atividade Preparar Prestação de Contas (Documentos Contábeis e Fiscais). Nesses casos, os custos dessas atividades

não serão tratados. Isso devido primeiramente à atividade ser desenvolvida, na maioria das vezes, por um terceiro. Desse modo, a empresa não remunera a pessoa que junta e classifica os documentos contábeis e fiscais. Segundo, não há custos com infraestrutura, material de escritório, informática etc., pois a atividade é desenvolvida nas dependências do órgão público e os custos são “subsidiados” por esses órgãos, o que dificulta a mensuração dos custos de conformidade tributária etc.

Isso tudo se faz necessário para não inviabilizar a pesquisa devido a sua complexidade e alto custo para mensuração. Conforme afirmam Kaplan e Anderson (2004), Geri e Ronen (2005), Barret (2005) e Wegmann (2009), em algumas empresas, o custeio ABC apresenta dificuldade de implementação e manutenção, devido à sua complexidade, além do seu alto custo. Segundo Mauss (2007, p. 110), “o uso da coleta e manipulação detalhada teria que justificar o seu benefício. Caso se pense numa apuração exata de todas as atividades que contribuam para os custos indiretos, o ABC pode ser impraticável”. Portanto, esta pesquisa focou-se naquelas atividades que consomem recursos expressivos, onde a administração deve focar seus esforços para melhoria.

Concomitantemente ao levantamento das atividades, foi apurado o tempo despendido pelas pessoas além dos recursos consumidos em cada atividade. As atividades executadas estão consolidadas no Quadro 9. No Apêndice C, estão dispostas as atividades desenvolvidas com as respectivas tarefas. As atividades foram descritas por um verbo de ação, como nos ensina Hansen e Mowen (2003).

Quadro 11 - Atividades relacionadas à contabilidade e aos tributos

(continua)

1 - Preparar prestação de contas (Documentos contábeis e fiscais)
2 - Lançar tributos no sistema auxiliar
3 - Apurar e recolher ISS
4 - Controlar os bens patrimoniais
5 - Lançar as receitas, pagamentos e transferências no sistema informações
6 - Conferir prestação de contas (Documentos contábeis e fiscais)
7 - Lançar documentos contábeis e fiscais
8 - Conferir lançamentos
9 - Acompanhar alterações na legislação
10 - Integrar, Contabilizar e Conciliar
11 - Transmitir declarações
12 - Arquivar documentos
13 - Preparar demonstrativos contábeis e fiscais
14 - Reunir-se com o conselho administrativo e fiscal
15 - Conferir valores de tributos a recolher
16 - Emitir guias para recolhimento dos tributos

Quadro 9 - Atividades relacionadas à contabilidade e aos tributos

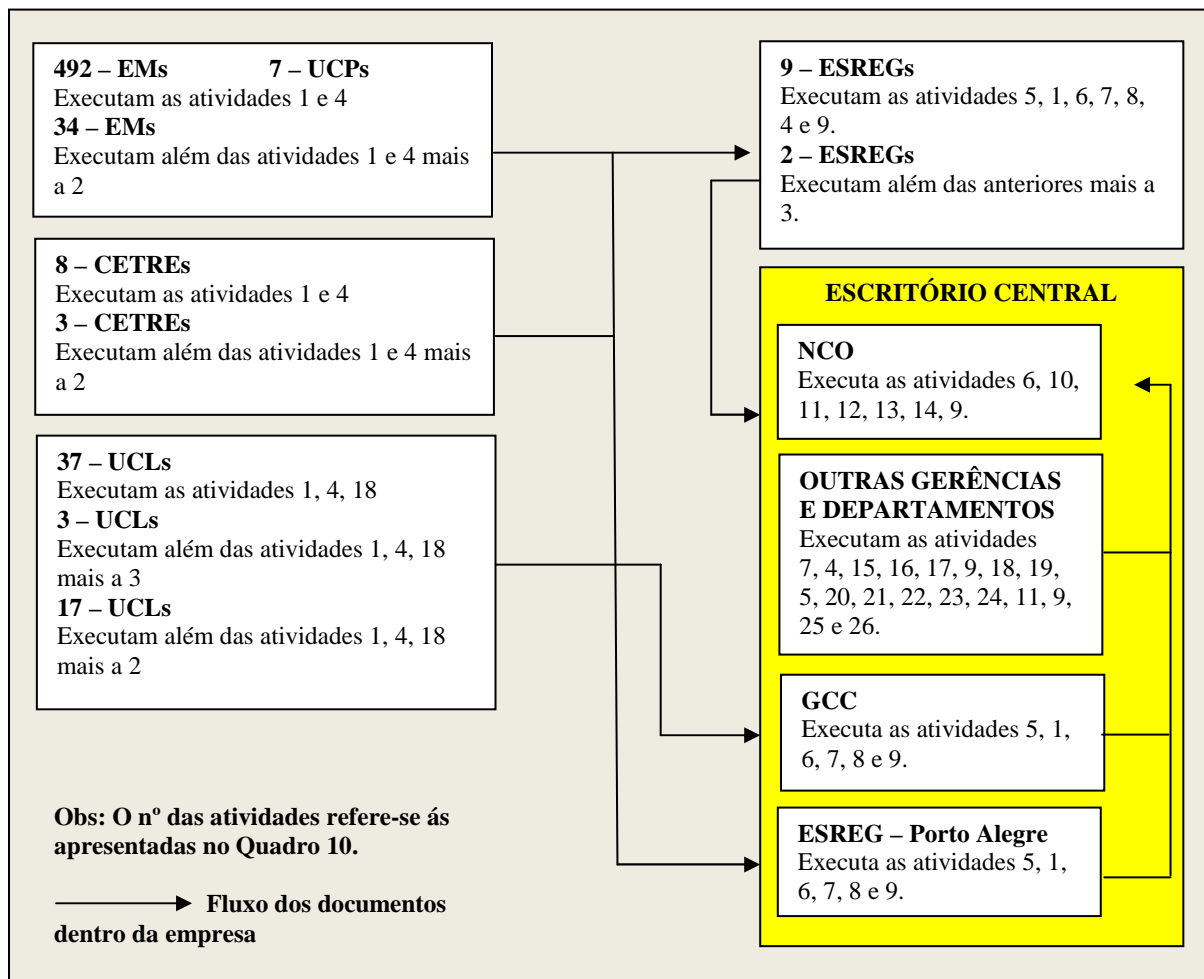
(conclusão)

17 - Analisar documentos
18 - Emitir faturas
19 - Pagar tributos
20 - Autorizar pagamento dos tributos
21 - Gerenciar os aspectos contábeis e tributários
22 - Gerenciar pessoas ligadas à contabilidade e tributos
23 - Preparar folha de pagamento
24 - Preparar rescisão de contrato de trabalho
25 - Gerenciar sistemas de informações
26 - Assessorar diretoria e outros departamentos

Fonte: Elaborado pelo autor

O mapeamento das atividades seguiu a abordagem menor para maior, seguindo os fluxos dos documentos contábeis e fiscais dentro da empresa. Na Figura 6, encontram-se ilustradas as atividades que são desenvolvidas nos diversos setores da empresa.

Figura 6 - Ilustração da estrutura física da empresa e o fluxo de documentos contábeis e fiscais



Fonte: Elaborado pelo autor

Na coleta dos dados e também por observação, detectou-se que os diversos escritórios que a empresa tem nos municípios apresentam estruturas diferentes o que influencia nos seus custos. Por exemplo:

- a) os EMs e as UCPs são escritórios voltados para a extensão rural. Sua estrutura é mais enxuta. As salas são na grande maioria cedidas pelas prefeituras, os custos com limpeza, energia elétrica e água também são na sua grande maioria custeados pelas Prefeituras Municipais, através de convênios específicos;
- b) os CETREs são estruturados em áreas de terras onde os funcionários dão cursos aos agricultores. Sua estrutura é mais complexa, há gastos mais elevados com vigilância, limpeza, energia elétrica, água e material de consumo;
- c) as UCLs também apresentam características um pouco diferentes. As salas dos escritórios em sua maioria são alugadas, há mais gastos com limpeza etc.;
- d) os Escritórios Regionais também apresentam características um pouco diferentes dos outros escritórios. Sua estrutura é maior, abriga um número maior de trabalhadores, logo exigem salas maiores ocasionando, por exemplo, gastos com aluguéis mais elevados.

Devido a essas características, os escritórios foram separados em grupos para facilitar o levantamento e mensuração das atividades. Isso está ilustrado na Figura 6. Também se observa na Figura 6 que a GCC (Gerência de Classificação) e o ESREG de Porto Alegre estão junto à estrutura do escritório central. Essa observação é importante na mensuração dos custos, principalmente de infraestrutura que são compartilhados.

4.3.2 Mensuração das Atividades Vinculadas aos Custos de Conformidade

Tributária

O quarto passo foi a mensuração das atividades desenvolvidas. Através das entrevistas e das observações foi possível identificar os recursos consumidos em cada atividade. Segundo Wegmann (2009), para alocar os custos dos recursos às atividades e após os custos das atividades aos objetos de custeio, utiliza-se de direcionadores de custos e direcionadores de atividades.

Quadro 12 - Recursos consumidos e seus direcionadores

Recursos	Direcionador de recurso
Aluguel de software	Tempo
Auditoria externa	Nº de auditorias contratadas
Correios	Proporção em relação ao custo total
Curso de aperfeiçoamento	Nº de pessoas em cursos de aperfeiçoamento
Custo da infraestrutura	Tempo
Custo depreciação - Arquivo Morto	M ²
Depreciação posto padrão	Tempo
Impressão de documentos	Tempo
Internet	Tempo
Jornais e revistas	Nº de assinaturas
Mão de Obra	Tempo
Material de consumo de uso duradouro	Tempo
Material de Escritório	Tempo
Material e Serviços de Informática	Tempo
Serviço de reprografia	Nº de cópias
Telefone	Tempo
Transporte	Tempo

Fonte: Elaborado pelo autor

O direcionador de recurso mais utilizado foi o tempo despendido nas atividades, conforme apresentado no Quadro 12. Também se pode observar, no Quadro 12, que outros direcionadores foram utilizados, como, por exemplo, m² para depreciação da área de arquivo morto, nº de pessoas em cursos de aperfeiçoamento, ou então nº de assinaturas de jornais e revistas especializadas.

As mensurações dos custos das atividades foram feitas em etapas seguindo a estrutura física de cada escritório. Também se optou em utilizar a estrutura dos centros de custos da contabilidade para alguns recursos, como, por exemplo, impressões, material de consumo de uso duradouro, material de escritório, material e serviços de informática. Para esses recursos foram apurados os custos dos centros de custos divididos pelo número de funcionários do departamento (centro de custo) e após foi alocado às atividades conforme o tempo das pessoas despendido na atividade. Na primeira etapa foram mensurados os custos das atividades do Escritório Central.

4.3.2.1 Mensuração dos Custos no Escritório Central

No Escritório Central, são feitas várias atividades em quase todos os departamentos. Entre as atividades, encontra-se a de lançar documentos contábeis e fiscais, pagar tributos, preparar folha de pagamento etc. Os cálculos de todas as atividades, de todos os departamentos estão apresentados no Apêndice D. Na Tabela 4, apresenta-se um resumo de como foram feitos os cálculos no Núcleo de Administração de Materiais (NAM). Neste núcleo, desenvolvem-se duas atividades, lançar os documentos contábeis e fiscais e controlar os bens patrimoniais, conforme apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 - Exemplo de mensuração dos custos das atividades no NAM - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012

Dados do Centro de Custo		Dados do Centro de Custo		
Funcionários do Núcleo	7	Serviços de informática	134,53	
Material de consumo de uso duradouro	699,52	Material de informática	594,15	
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	99,93	Material e Serviços de Informática /Funcionário	104,10	
Material de escritório	1.338,60	Impressão	268,28	
Material de escritório/Funcionário	191,23	Impressão/Funcionário	38,33	
Atividade				
Recurso	Funcionário	Valor do recurso / funcionário	Direcionador – Índice de tempo	Custo
Lançar documentos fiscais e contábeis				
Mão de Obra	10	181.227,73	0,2000	36.245,55
Mão de Obra	32	6.834,09	0,2000	1.366,82
Mão de Obra	3	55.959,87	0,2000	11.191,97
Depreciação posto padrão	10	378,91	0,2000	75,78
Depreciação posto padrão	32	378,91	0,2000	75,78
Depreciação posto padrão	3	378,91	0,2000	75,78
Material de consumo de uso duradouro	10	99,93	0,2000	19,99
Material de consumo de uso duradouro	32	99,93	0,2000	19,99
Material de consumo de uso duradouro	3	99,93	0,2000	19,99
Custo da infraestrutura - EC	10	6.469,76	0,2000	1.293,95
Custo da infraestrutura - EC	32	6.469,76	0,2000	1.293,95
Custo da infraestrutura - EC	3	6.469,76	0,2000	1.293,95
Material de escritório	10	191,23	0,2000	38,25
Material de escritório	32	191,23	0,2000	38,25
Material de escritório	3	191,23	0,2000	38,25
Material e Serviço de Informática	10	104,10	0,2000	20,82
Material e Serviço de Informática	32	104,10	0,2000	20,82
Material e Serviço de Informática	3	104,10	0,2000	20,82
Aluguel de software	10	411,84	0,2000	82,37
Aluguel de software	32	411,84	0,2000	82,37
Aluguel de software	3	411,84	0,2000	82,37
Total da atividade no departamento				53.397,80
Controlar os bens patrimoniais				
Mão de Obra	7	35.256,18	0,2000	7.051,24
Depreciação posto padrão	7	378,91	0,2000	75,78
Material de consumo de uso duradouro	7	99,93	0,2000	19,99
Custo da infraestrutura - EC	7	6.469,76	0,2000	1.293,95
Material de escritório	7	191,23	0,2000	38,25
Material e Serviço de Informática	7	104,10	0,2000	20,82
Impressão de documentos	7	38,33	0,2000	7,67
Aluguel de software	7	411,84	0,2000	82,37
Total da atividade no departamento				8.590,06

Fonte: Elaborado pelo autor

Os recursos consumidos pelas atividades desenvolvidas no EC apresentados na Tabela 4 e no Apêndice D foram calculados conforme apresentados no Quadro 13.

Quadro 13 - Critério para cálculo dos custos de conformidade tributária

Critérios para cálculo dos custos de conformidade tributária	
Mão de Obra	Nos custos com mão de obra foram incluídos os custos com salário, FGTS, PIS, 13º salário, função gratificada, seguro de vida, férias, previdência, vale transporte, e auxílio refeição.
Depreciação do posto padrão	Ao levantar os custos de depreciação dos bens móveis percebeu-se que uma parte significativa destes já se encontrava totalmente depreciados, porém em bom estado de conservação. Dessa forma, para levantar os custos com depreciação foi necessário à criação de um posto padrão.
Material de consumo de uso duradouro, material de escritório, material de informática e serviços de informática	Para apurar estes custos utilizou-se da estrutura de centro de custos da empresa. Os centros de custos da empresa para esses materiais funcionam da seguinte forma: O NAM (setor de compras) adquire, por exemplo, material de escritório em grande quantidade. Geralmente para abastecer todo o EC. Este material vai para estoque. Conforme consumo e solicitações de cada núcleo (departamento), este vai sendo dado baixa do estoque como consumo dos núcleos solicitantes. Assim, os valores desses materiais representam o que foi realmente consumido naquele determinado núcleo. Quanto aos serviços de informática estes são lançados conforme a necessidade. Referem-se basicamente a serviços de terceiros para executar serviço técnico especializado.
Aluguel de Software	A empresa aluga o software do sistema de informações. O valor total pago no período correspondeu ao valor de R\$ 40.772,80. Noventa e nove pessoas tem acesso ao sistema. Dessa forma foi dividido o valor total do aluguel pelo nº de pessoas que tem acessos ao sistema. O valor por pessoa corresponde a R\$ 411,84 conforme demonstrado na Tabela 7. O valor de aluguel do software por pessoa será utilizado não só na apuração dos custos da atividade do EC, mas de toda a empresa.
Impressão de Documentos	A empresa dispõe de um serviço terceirizado de impressão de documentos onde é possível identificar quantas impressões foram feitas em que cada centro de custo. Para calcular a impressão de documentos por funcionário do núcleo, dividiu-se o valor total das impressões do núcleo pelo número de pessoas que trabalham no núcleo.
Índice de tempo	Ao entrevistar as pessoas foi solicitado que elas estimassem um tempo despendido em cada atividade. Para facilitar, esse tempo poderia ser estimado em horas, dias ou então em percentual. No caso do exemplo da Tabela 7, foi estimado em 20% (0,2000) o tempo de cada um dos funcionários envolvidos na atividade. Algumas pessoas estimaram em horas, neste caso, dividiu-se o total de horas estimadas pelo total de horas disponíveis. O total de horas disponíveis fixou-se em 176 horas mensais, o que equivale a 22 dias úteis mensais.

Fonte: Elaborado pelo autor

Para a criação do posto padrão, conforme destacado no Quadro 11, primeiro foi feito um levantamento dos móveis e equipamentos que são utilizados pela maioria dos funcionários. Após, foi feita uma pesquisa de mercado seguindo, na medida do possível, as características dos últimos bens adquiridos. Com o resultado da pesquisa, optou-se pelos de menor valor de mercado. Essa prática é comum na empresa, pois esta segue a Lei 8.666/93 (Lei que institui normas para licitações) em suas compras. Os bens que compõem o posto padrão estão apresentados na Tabela 5. O valor do posto padrão será utilizado não só na apuração dos custos da atividade do Escritório Central, mas de toda a empresa.

Tabela 5 - Depreciação do posto padrão referente a 1 ano

Bens Móveis	Valor de Mercado	Taxa % ao ano	Valor depr. ao
Cadeira Giratória	262,63	0,10	26,26
Mesa de escritório	299,89	0,10	29,99
Balcão	299,00	0,10	29,90
Calculadora	229,39	0,10	22,94
Computador/Vídeo/Teclado/Mouse	1.349,10	0,20	269,82
Total de depreciação ao ano por posto padrão			378,91

Fonte: Elaborado pelo autor

Além dos recursos consumidos descritos no Quadro 13, outros ainda foram utilizados nos cálculos, conforme segue:

a) Custo da Infraestrutura Escritório Central – O custo da infraestrutura do EC é composto pelos custos que estão apresentados na Tabela 6.

Tabela 6 - Custo da Infraestrutura EC - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012

Energia Elétrica	Água	Copa e cozinha	Material de limpeza	Serventes	Segurança	Depreciação do prédio
284.131,21	54.583,75	6.244,04	82.618,64	373.258,40	460.484,84	951.337,60
Total Geral						2.212.658,48
Número de funcionários que trabalham no Escritório Central						342
Total do custo de infraestrutura por pessoa						6.469,76

Fonte: Elaborado pelo autor

Os custos com energia elétrica, água, copa e cozinha, material de limpeza, serventes e segurança, correspondem aos custos com o Escritório Central no período de 01 de julho de 2011 a 30 de junho de 2012. O custo com a depreciação do prédio foi calculada da seguinte forma: devido ao prédio estar totalmente depreciado foi solicitado a um corretor de imóvel credenciado ao CRECI (Conselho Regional de Corretores de Imóveis) que avaliasse o prédio em seu valor de mercado. Segundo a Resolução Conselho Federal de Corretores de Imóveis N° 957/2006 é permitida a determinação de avaliação mercadológica ao corretor de imóvel tanto judicial quanto extrajudicialmente.

O valor total de mercado do imóvel corresponde a R\$ 23.783.440,00. Depreciando este valor a uma taxa de 4% ao ano (taxa da estipulada pela receita federal), tem-se um valor de 951.337,60 que se acrescenta ao custo de infraestrutura do Escritório Central conforme demonstrado na Tabela 6.

O valor total do custo de infraestrutura foi dividido pelo número de funcionários que trabalham no Escritório Central considerando que cada um deles consome a mesma quantidade de energia elétrica, material de limpeza, segurança etc.

Outros recursos ainda são consumidos por outras atividades desempenhadas no Escritório Central e que estão apresentadas no Apêndice D. São eles:

- a) *internet e telefone*: serviços contratados para todo o EC. Segue a mesma metodologia do custo de infraestrutura, porém estão separados, pois algumas atividades não utilizam destes recursos. Os cálculos estão apresentados na Tabela 7;

Tabela 7 - Custos com internet e telefone EC - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012

Recursos	Internet	Telefone
Total do período	43.703,18	152.406,73
Nº de funcionários	342	342
Total por funcionário	127,79	445,63

Fonte: Elaborado pelo autor

- b) *transporte*: a alta Administração da empresa tem gastos com transporte. Para apurar os custos com transporte foi pesquisado o valor de transporte utilizado pelos funcionários que viajaram. Após o valor foi alocado às atividades através do direcionador de recurso tempo;
- c) *depreciação do arquivo morto*: a empresa mantém junto ao Escritório Central uma sala utilizada para arquivar todos os documentos contábeis e fiscais. Esta benfeitoria assim como todo o prédio do Escritório Central estavam contabilmente depreciados, porém em ótimas condições de uso. Desta forma, foi solicitado a um corretor que as avaliassem pelo valor de mercado. A avaliação e o cálculo estão representados na Tabela 8.

Tabela 8 - Cálculo da depreciação do Arquivo Morto - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012

Valor de mercado da benfeitoria	1.162.800,00
M2	306
Valor do m2	3.800,00
Metragem aproximada do Arquivo Morto	60
Valor do Arquivo Morto	228.000,00
Taxa de depreciação	4%
Depreciação Anual	9.120,00
Índice de utilização Ascar	90%
Depreciação anual do arquivo morto Ascar	8.208,00

Fonte: Elaborado pelo autor

O Arquivo Morto não é utilizado apenas para guardar documentos contábeis. Por isso, foi necessário criar um índice de utilização. Este índice foi criado com base na observação da utilização dos espaços físicos. O índice de utilização é de 90%, ou seja, os

documentos contábeis e fiscais da Ascar utilizam 90% do espaço físico do Arquivo Morto conforme demonstrado na Tabela 8.

Os valores das atividades executadas no EC demonstradas no Apêndice D estão apresentados ao final deste capítulo, compiladas com os valores das atividades desempenhadas nos outros escritórios da empresa.

4.3.2.2 Mensuração dos Custos nos EMs e nas UCPs

Para a mensuração dos custos das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária nos 492 EMs, e nas 7 UCPs foram entrevistadas por telefone pessoas chave de 15 escritórios. Nestas entrevistas, foram solicitados quais as atividades desenvolvidas, os recursos consumidos e o tempo despendido por cada pessoa na execução das atividades. Após a mensuração dos custos destes 15 Escritórios, os resultados encontrados foram extrapolados, através de média calculada para o restante dos escritórios. As atividades desenvolvidas nos Escritórios Municipais e nas Unidades de Cooperativismos são as apresentadas no Quadro 14:

Quadro 14 - Atividades desenvolvidas nos EMs e nas UCPs

Atividades desenvolvidas nos EMs e nas UCPs	
Preparar a prestação de contas (Documentos contábeis e fiscais)	Em todos os escritórios municipais há um funcionário responsável por juntar os documentos contábeis e fiscais, classificá-los quanto a sua conta contábil e enviar aos Escritórios Regionais.
Controlar os bens patrimoniais	São atividades desenvolvidas voltadas ao controle contábil dos bens patrimoniais, conferência, transferências, baixas, etc.
Lançar tributos em sistema auxiliar	Os Escritórios Municipais ao contratarem serviços que tenham retenção de impostos, como por exemplo, INSS ou IR, devem lançar o valor correspondente aos tributos em um sistema de informações auxiliar (Sistema desenvolvido pela própria empresa) que criará um título no sistema financeiro (contas a pagar, Escritório Central) do correspondente tributo. Essa atividade é necessária para que se tenha tempo hábil para recolher os tributos dentro do prazo vigente na legislação. Isso por que os recolhimentos destes tributos são feitos pelo Escritório Central de forma centralizada. Ocorre que se os documentos seguirem o seu o tramite normal, ou seja, seguirem para os Escritórios Regionais, para que esses lancem os tributos no sistema integrado de informações, pode acontecer de haver recolhimentos em atraso. Através da análise documental em balancetes e razões contábeis foi possível identificar quantos escritórios municipais desempenham esta atividade. Essa atividade foi desenvolvida por 34 escritórios municipais.

Fonte: Elaborado pelo autor

Os 15 Escritórios Municipais que tiveram os seus custos mensurados, foram escolhidos de forma aleatória. Os cálculos dos 15 EMs estão apresentados no Apêndice E. Na Tabela 9 está mostrado um exemplo de como foram feitos os cálculos.

Tabela 9 - Cálculo das atividades Escritório Municipal de Pedro Osório

Dados do Centro de Custo		Dados do Centro de Custo		
Funcionários do Núcleo	3	Serviços de informática	267,23	
Custo da infraestrutura	10.485,43	Material de informática	47,80	
Custo da infraestrutura/funcionário	3.495,14	Material e Serviços de Informática /Funcionário	105,01	
Material de consumo de uso duradouro	98,90	Internet	378,75	
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	32,97	Internet/funcionário	126,25	
Material de escritório	484,82	Impressão	746,52	
Material de escritório/Funcionário	161,61	Impressão/Funcionário	248,84	
Telefone	2.190,80	Posto padrão	378,91	
Telefone/funcionário	730,27	Correio	70,85	
Atividade				
Recurso	Funcionário	Valor do recurso / funcionário	Direcionador – Índice de tempo	Custo
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	89	3.495,14	0,0227	79,44
Depreciação posto padrão	89	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	89	248,84	0,0227	5,66
Mão de Obra	89	47.890,94	0,0227	1.088,43
Material de consumo de uso duradouro	89	32,97	0,0227	0,75
Material de escritório	89	161,61	0,0227	3,67
Material e Serviços de Informática	89	105,01	0,0227	2,39
Telefone	89	730,27	0,0227	16,60
Total da atividade no departamento				1.276,39
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	89	3.495,14	0,0028	9,93
Depreciação posto padrão	89	378,91	0,0028	1,08
Impressão de documentos	89	248,84	0,0028	0,71
Internet	89	126,25	0,0028	0,36
Mão de Obra	89	47.890,94	0,0028	136,05
Material de consumo de uso duradouro	89	32,97	0,0028	0,09
Material de Escritório	89	161,61	0,0028	0,46
Material e Serviços de Informática	89	105,01	0,0028	0,30
Total da atividade no departamento				148,98
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	89	3.495,14	0,0076	26,48
Depreciação posto padrão	89	378,91	0,0076	2,87
Mão de Obra	89	47.890,94	0,0076	362,81
Material de consumo de uso duradouro	89	32,97	0,0076	0,25
Material de escritório	89	161,61	0,0076	1,22
Total da atividade no departamento				393,63

Fonte: Elaborado pelo autor

Observa-se na Tabela 9 que cada um dos custos do Escritório municipal foi dividido pelo número de funcionários que trabalham neste escritório. Após, os custos foram

direcionados às atividades através do tempo executado na atividade. Os recursos consumidos em cada atividade foram calculados conforme apresentados no Quadro 15:

Quadro 15 - Critérios para cálculo dos custos de conformidade tributária nos EMs e UCPs

Critérios para cálculo dos custos de conformidade tributária nos EMs e UCPs	
Custos com material e serviços de informática, material de escritório, material de consumo de uso duradouro, telefone.	Para alocar os custos destes recursos a atividade nos Escritórios Municipais utilizou-se da estrutura do centro de custos da empresa. Os custos destes recursos do Escritório Municipal são lançados no seu respectivo centro de custos. Assim, os custos com material de escritório e material de informática, são lançados no centro de custo do Escritório Municipal. Portanto foi utilizado da estrutura do centro de custos para apurar o valor de material e serviços de informática, material de escritório, material de consumo de uso duradouro e telefone.
Custo com impressões	A Ascar terceiriza o serviço de impressões também nos escritórios municipais o que facilita a apuração dos custos de impressões, pois a empresa contratada dispõe de relatórios que facilitam a identificação dos custos com impressão dos EMs.
Posto Padrão	Foi utilizado o mesmo valor empregado nos cálculos do Escritório Central. O cálculo está apresentado na Tabela 5.
Mão de Obra	Seguiu-se a mesma metodologia de cálculo do Escritório Central.

Fonte: Elaborado pelo autor

Além dos recursos consumidos descritos no Quadro 13, outros ainda foram utilizados nos cálculos, conforme segue:

- a) *custo da infraestrutura e internet*: todas as empresas de forma geral apresentam algumas particularidades. A Ascar por ser uma empresa do terceiro setor e por prestar serviços para praticamente todos os municípios do Estado do Rio Grande Sul apresenta uma série de características. Uma das características é quanto ao custo de infraestrutura.

Ocorre que as prefeituras municipais solicitam à Ascar que prestem serviço de assistência técnica e extensão rural no município. Para isso, a maioria das Prefeituras faz convênios com a Ascar. Esses convênios variam de Prefeitura para Prefeitura, porém a maioria deles estabelece que as Prefeituras cedam (sem custo para a empresa) uma sala para a Ascar montar o seu Escritório Municipal. Além disso, algumas prefeituras pagam, por exemplo, os custos com energia elétrica, água, mão-de-obra da limpeza e internet. Assim, a empresa tem os custos destes recursos subsidiados pelas Prefeituras Municipais. Porém, para fins gerenciais e para elaboração deste trabalho, é importante a mensuração destes custos. Para isso, o primeiro passo foi apurar os recursos consumidos em cada um dos 15 EMs. Os resultados desta mensuração estão apresentados na Tabela 10.

Após a apuração destes recursos, foi calculada uma média aritmética para ser usada nos municipais que tiveram os recursos subsidiados pelas prefeituras. Observa-se

na Tabela 10 que apenas dois EMs registraram custos com água e energia elétrica no período estudado, respectivamente; Vera Cruz e Pedro Osório, Taquara e Pedro Osório. Dos custos com internet dos 15 EMs apenas 4 não registraram despesas nesse serviço. Para quatro recursos consumidos (água, energia elétrica, mão de obra limpeza e internet) foram calculadas médias que após foram utilizadas para os demais escritórios.

Tabela 10 - Média dos recursos consumidos de infraestrutura e internet nos 15 EMs - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012

Município	Água	Energia Elétrica	Copa e Cozinha	Mão de obra limpeza	Material	Vigilância	Locação	Internet
Marau			59,90	2.112,50	172,29			720,00
Cruz alta			6,40	442,00	401,99			
Rolante					277,97			226,80
Taquara		860,61	35,68	13,00	172,86			398,74
Vera Cruz	440,96		19,89	54,75	948,27			958,80
Tavares				160,00	195,48			1.200,00
Santana do Livramento			12,95	3.470,00	490,14			342,15
Santa Vitória do Palmar			130,10	1.400,30	176,03			
Rio Grande			297,63	1.427,50	1.076,69			
Pedro Osório	364,69	937,11	97,28	987,50	201,10			378,75
Palmares do Sul				757,50	65,33			537,20
Mostardas			12,65	150,00	112,01			178,80
Hulha Negra			193,10	1.790,00	922,52			720,00
Capão do Leão			157,26	1.212,50	377,80			
Camaquã			37,65	1.230,00	305,43			366,44
Média	402,83	898,86	88,37	1.086,25	393,06	0	0	547,97

Fonte: Elaborado pelo autor

Para a mensuração dos custos das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária nos EMs não serão considerados os custos com vigilância, pois a contratação deste serviço para vigiar os EMs não é comum pela empresa, tanto que na Tabela 10 nenhum escritório teve custos no período. Já os custos com locação serão considerados, porém como apresentado na Tabela 10 nenhum dos 15 EMs pesquisados registrou custo com locação de sala. Logo, foi necessário identificar alguns escritórios municipais que pagam locação de sala.

Através de pesquisa documental nos balancetes e razões contábeis, foi identificado cinco EMs (Jaguarão, Alegrete, Caçapava, Santo Cristo, Quaraí) que locam imóvel da sala do Escritório Municipal. Assim, foi utilizada a média (7.897,75) desses cinco EMs para os demais. Essa prática se justifica, pois a estrutura dos escritórios é parecida. Os custos de infraestrutura nos Escritórios Municipais apresentam-se conforme apresentados na Tabela 11.

Tabela 11 - Cálculo do custo de infraestrutura nos EMs e UCPs - Período de 01/07/11 a 30/06/12

Município	Água	Energia Elétrica	Copa e Cozinha	Mão de obra limpeza	Material de limpeza	Locação	TOTAL
Marau	402,83	898,86	59,90	2.112,50	172,29	7.897,75	11.544,13
Cruz Alta	402,83	898,86	6,40	442,00	401,99	7.897,75	10.049,83
Rolante	402,83	898,86	88,37	1.086,25	277,97	7.897,75	10.652,03
Taquara	402,83	860,61	35,68	13,00	172,86	7.897,75	9.382,73
Vera Cruz	440,96	898,86	19,89	54,75	948,27	7.897,75	10.260,48
Tavares	402,83	898,86	88,37	160,00	195,48	7.897,75	9.643,29
Santana do Livramento	402,83	898,86	12,95	3.470,00	490,14	7.897,75	13.172,53
Santa Vitória do Palmar	402,83	898,86	130,10	1.400,30	176,03	7.897,75	10.905,87
Rio Grande	402,83	898,86	297,63	1.427,50	1.076,69	7.897,75	12.001,26
Pedro Osório	364,69	937,11	97,28	987,50	201,10	7.897,75	10.485,43
Palmares do Sul	402,83	898,86	88,37	757,50	65,33	7.897,75	10.110,64
Mostardas	402,83	898,86	12,65	150,00	112,01	7.897,75	9.474,10
Hulha Negra	402,83	898,86	193,10	1.790,00	922,52	7.897,75	12.105,06
Capão do Leão	402,83	898,86	157,26	1.212,50	377,80	7.897,75	10.947,00
Camaquã	402,83	898,86	37,65	1.230,00	305,43	7.897,75	10.772,52

Fonte: Elaborado pelo autor

Os custos com internet também foram mensurados da mesma forma que os custos com água e energia elétrica. Portanto, foi calculada a média dos escritórios que têm custos com internet, após a média foi usada naqueles que não continham. Os custos com internet estão apresentados na Tabela 12.

Tabela 12 - Custos com internet nos EMs e UCPs - Período de 01/07/11 a 30/06/12

Município	Custo com Internet
Marau	720,00
Cruz Alta	547,97
Rolante	226,80
Taquara	398,74
Vera Cruz	958,80
Tavares	1.200,00
Santana do Livramento	342,15
Santa Vitória do Palmar	547,97
Rio Grande	547,97
Pedro Osório	378,75
Palmares do Sul	537,20
Mostardas	178,80
Hulha Negra	720,00
Capão do Leão	547,97
Camaquã	366,44

Fonte: Elaborado pelo autor

b) *correios*: devido à pluralidade de EMs da empresa, os custos com correios são representativos. Para calcular os custos com correios, foram feitas análises de conteúdo em 32 malotes em diversos dias do mês. Essa análise é necessária, pois os Escritórios Municipais enviam para os Escritórios Regionais (e estes ao Escritório Central) os documentos contábeis e fiscais, porém junto com esses documentos eles enviam uma série de outros documentos, como, por exemplo, relatórios de planejamento, relatórios gerenciais etc. Assim, foi necessário analisar o conteúdo dos malotes.

Após analisar o conteúdo desses malotes chegou-se a um índice de utilização. Para se calcular esse índice foi solicitado a dois Escritórios Regionais que fizessem a análise dos malotes que são enviados pelos Escritórios Municipais. O resultado desta análise resultou em um índice de 0,3015 (30,15%). Os malotes enviados dos Escritórios Regionais para o Escritório Central também foram analisados, o que resultou no índice de 0,12 (12%). Os resultados estão apresentados na Tabela 13.

Os custos com correios de documentos enviados do Escritório Municipal aos Escritórios Regionais foram divididos pelo nº de escritórios (546), o que ocasionou um total de R\$ 70,85. Esse custo foi alocado à atividade “Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)” demonstrado na Tabela 14. Os custos de correios Escritório Regional – Escritório Central foi alocado na mesma atividade, o que está demonstrado, como exemplo, na Tabela 35.

Tabela 13 - Cálculo dos custos com correios - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012

Custos com CORREIOS - Escritório Municipal - Escritório Regional			
Valor	Índice	Total	
128.314,12	0,3015	38.686,71	
Nº de UCCs, UCPs, EMs, CETREs		546	
Total/Escritório		70,85	
Custos com CORREIOS - Escritório Regional - Escritório Central			
Valor	Índice	Total	
81.454,70	0,1200	9.774,56	
Nº de Escritórios Regionais que enviam malotes ao EC		9	
Total/Escritório		1.086,06	

Fonte: Elaborado pelo autor

Após a mensuração dos custos das atividades de cada um dos 15 Escritórios Municipais, foi calculada uma média para extrapolar para os demais EMs. Os cálculos da média e da extrapolação estão apresentados nas Tabela 14 e Tabela 15.

Devido à extensão dos cálculos, as atividades foram divididas nas Tabela 14 e Tabela 15. As Tabelas foram divididas também pelo fato de a atividade “Lançar tributos no sistema auxiliar” ser executada por apenas 34 Escritórios Municipais. Isto é, através da análise dos razões e documentos contábeis e fiscais identificou-se que apenas 34 Escritórios Municipais desempenham esta atividade, logo o custo médio foi multiplicado por 34 (Tabela 15), cujo valor total da atividade foi de R\$ 4.810,45.

Tabela 14 - Cálculo médio do custo das atividades e extrapolação para os demais Escritórios - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012

(continua)

Atividade	Escritórios Municipais									
	Recursos	Marau	Cruz Alta	Rolante	Taquara	Vera Cruz	Tavares	Santana do Livramento	S. V. do Palmar	Rio Grande
Preparar prestação de contas										
Correio	70,85	70,85	70,85	70,85	70,85	70,85	70,85	70,85	70,85	70,85
Custo da infraestrutura	65,59	114,20	40,35	66,82	466,39	109,58	42,77	61,97	81,83	
Depreciação posto padrão	6,46	17,22	4,31	8,09	34,45	4,31	8,61	8,61	12,92	
Impressão de documentos	3,52	11,30	1,57	3,10	30,43	4,53	2,01	4,32	6,30	
Mão de Obra	986,78	2.198,92	442,60	785,30	7.057,62	429,04	513,04	853,68	1.438,81	
Material de consumo de uso duradouro	-	3,18	1,89	-	-	2,41	0,48	0,13	-	
Material de escritório	0,79	3,23	0,92	0,64	13,65	5,10	3,09	4,04	4,00	
Material e Serviços de Informática	1,60	-	0,46	0,87	10,79	1,41	1,58	0,65	1,71	
Telefone	10,73	13,76	11,46	5,60	58,29	19,66	13,68	5,91	16,71	
TOTAL	1.146,32	2.432,66	574,41	941,26	7.742,45	646,89	656,11	1.010,16	1.633,13	
Controlar os bens patrimoniais										
Custo da infraestrutura	14,58	47,58	26,90	59,23	97,16	182,64	35,64	10,33	45,46	
Depreciação posto padrão	1,44	7,18	2,87	7,18	7,18	7,18	7,18	1,44	7,18	
Mão de Obra	219,28	916,22	295,07	696,19	1.470,34	715,06	1.864,37	142,28	799,34	
Material de consumo de uso duradouro	-	1,32	1,26	-	-	4,02	0,40	0,02	-	
Material de escritório	0,18	1,34	0,62	0,56	2,84	8,49	2,57	0,67	2,22	
TOTAL	235,47	973,65	326,71	763,16	1.577,52	917,39	1.910,17	154,74	854,20	

Tabela 14 - Cálculo médio do custo das atividades e extrapolação para os demais Escritórios - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012

(conclusão)

Atividade	Escritórios Municipais						TOTAL	MÉDIA	MÉDIA x 492 EMs + 7 UCPs
	Pedro Osório	Palmare s do Sul	Mostardas	Hulha Negra	Capão do Leão	Camaquã			
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e									
Correio	70,85	70,85	70,85	70,85	70,85	70,85	1.062,75	70,85	35.354,15
Custo da infraestrutura	79,44	229,79	107,66	42,33	99,52	163,22	1.771,43	118,10	58.929,69
Depreciação posto padrão	8,61	17,22	8,61	17,22	17,22	17,22	191,09	12,74	6.356,97
Impressão de documentos	5,66	7,84	4,91	7,50	4,93	9,54	107,45	7,16	3.574,56
Mão de Obra	1.088,4	2.666,92	2.647,83	1.124,4	1.112,1	2.271,68	25.617,2	1.707,8	852.200,6
Material de consumo de uso duradouro	0,75	0,77	1,32	1,37	1,09	0,48	13,88	0,93	461,62
Material de escritório	3,67	8,15	5,83	5,63	3,66	3,71	66,09	4,41	2.198,60
Material e Serviços de Informática	2,39	10,09	1,01	3,54	4,36	3,26	43,73	2,92	1.454,71
Telefone	16,60	52,41	21,90	8,87	30,24	35,42	321,22	21,41	10.685,98
TOTAL	1.276,3	3.064,03	2.869,90	1.281,7	1.344,0	2.575,38	29.194,9	1.946,3	971.216,9
Controlar os bens patrimoniais									
Custo da infraestrutura	26,48	28,72	17,94	3,53	3,11	5,10	604,41	40,29	20.106,54
Depreciação posto padrão	2,87	2,15	1,44	1,44	0,54	0,54	57,77	3,85	1.921,80
Mão de Obra	362,81	333,37	441,30	93,70	34,76	70,99	8.455,08	563,67	281.272,1
Material de consumo de uso duradouro	0,25	0,10	0,22	0,11	0,03	0,02	7,76	0,52	258,13
Material de escritório	1,22	1,02	0,97	0,47	0,11	0,35	23,65	1,58	786,71
TOTAL	393,63	365,36	461,87	99,25	38,55	76,99	9.148,66	609,91	304.345,3

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 15 - Cálculo médio do custo da atividade “lançar tributos no sistema auxiliar” e extrapolação para os demais Escritórios - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012

Atividade	Escritórios Municipais						
	Vera Cruz	Santana do Livramento	S. V. do Palmar	Rio Grande	Pedro Osório	Palmares do Sul	Mostardas
Lançar tributos no sistema auxiliar							
Custo da infraestrutura	14,57	1,78	3,87	27,28	9,93	7,18	6,73
Depreciação posto padrão	1,08	0,36	0,54	4,31	1,08	0,54	0,54
Impressão de documentos	0,95	0,08	0,27	2,10	0,71	0,24	0,31
Internet	1,36	0,05	0,19	1,25	0,36	0,38	0,13
Mão de Obra	220,55	21,38	53,36	479,60	136,05	83,34	165,49
Material de consumo de uso duradouro	-	0,02	0,01	-	0,09	0,02	0,08
Material de Escritório	0,43	0,13	0,25	1,33	0,46	0,25	0,36
Material e Serviços de Informática	0,34	0,07	0,04	0,57	0,30	0,32	0,06
TOTAL	239,28	23,86	58,53	516,44	148,98	92,28	173,70

Atividade	Escritórios Municipais					
	Hulha Negra	Capão do Leão	Camaquã	TOTAL	MÉDIA	MÉDIA x 34 EMs
Lançar tributos no sistema auxiliar						
Custo da infraestrutura	1,32	3,73	5,10	81,50	8,15	277,10
Depreciação posto padrão	0,54	0,65	0,54	10,15	1,02	34,53
Impressão de documentos	0,23	0,18	0,30	5,38	0,54	18,30
Internet	0,08	0,19	0,17	4,15	0,42	14,12
Mão de Obra	35,14	41,71	70,99	1.307,60	130,76	4.445,86
Material de consumo de uso duradouro	0,04	0,04	0,02	0,33	0,03	1,11
Material de Escritório	0,18	0,14	0,12	3,65	0,36	12,41
Material e Serviços de Informática	0,11	0,16	0,10	2,07	0,21	7,03
TOTAL	37,64	46,80	77,33	1.414,84	141,48	4.810,45

Fonte: Elaborado pelo autor

Com a extrapolação das médias das atividades, foi identificado que a atividade “Preparar prestação de contas” apresentou um total de R\$ 971.216,90. Já a “Controlar os bens patrimoniais” o total chegou a R\$ 304.345,36.

Para facilitar a análise, ao final desta seção os custos das atividades desenvolvidas nos Escritórios Municipais serão compilados com os custos das atividades desenvolvidas nos demais Escritórios.

4.3.2.3 Mensuração dos Custos nos Centros de Treinamentos

A mensuração dos custos das atividades ligadas aos custos de conformidade tributária nos CETREs ocorreu de forma semelhante com a apuração dos custos nos EMs.

A Ascar dispõe de oito Centros de Treinamento. Desses oito, três foram escolhidos para serem mensuradas as atividades. Para escolher os três CETREs primeiro foram identificados, através da análise de Razão Contábil, os tributos que cada Centro de Treinamento teve algum tipo de vínculo. Foi observado que três Centros de Treinamento retêm INSS, logo é necessário que eles executem a atividade “lançar tributos no sistema auxiliar”. Como são poucos Centros de Treinamento, foram escolhidos esses três para a mensuração dos custos de conformidade tributária. Se as escolhas dos CETREs fossem feitas de outra forma (por exemplo, de forma aleatória), essa atividade poderia não ser considerada, pois nem todos os centros de treinamento desempenham esta atividade.

Após serem mensuradas as atividades desses três centros de treinamento, foi calculada média aritmética dos recursos consumidos e os dados foram extrapolados para os demais centros.

As atividades executadas nos Centros de treinamento são as mesmas executadas nos Escritórios Municipais, a saber: Preparar a prestação de contas (Documentos contábeis e fiscais); Controlar os bens patrimoniais; Lançar tributos em sistema auxiliar.

Os cálculos dos três Centros de Treinamentos estão apresentados no Apêndice F. Na Tabela 16, encontram-se os cálculos do Centro de Treinamento de Montenegro.

Tabela 16 - Cálculo das atividades CETRE de Montenegro - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012

Dados do Centro de Custo		Dados do Centro de Custo		
Funcionários do Núcleo	4	Serviços de informática		64,21
Custo da infraestrutura	37.545,53	Material de informática		883,60
Custo da infraestrutura/funcionário	9.386,38	Material e Serviços de Informática /Funcionário		236,95
Material de consumo de uso duradouro	307,77	Internet		900,00
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	76,94	Internet/funcionário		225,00
Material de escritório	214,15	Impressão		463,14
Material de escritório/Funcionário	53,54	Impressão/Funcionário		115,79
Telefone	686,75	Posto padrão		378,91
Telefone/funcionário	171,69	Correio		70,85
Atividade				
Recurso	Funcionário	Valor do recurso / funcionário	Direcionador – Índice de tempo	Custo
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correios		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	105	9.386,38	0,0455	426,65
Depreciação posto padrão	105	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	105	115,79	0,0455	5,26
Mão de Obra	105	48.653,32	0,0455	2.211,51
Material de consumo de uso duradouro	105	76,94	0,0455	3,50
Material de escritório	105	53,54	0,0455	2,43
Material e Serviços de Informática	105	236,95	0,0455	10,77
Total da atividade no departamento				2.748,21
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	105	9.386,38	0,0028	26,67
Depreciação posto padrão	105	378,91	0,0028	1,08
Impressão de documentos	105	115,79	0,0028	0,33
Internet	105	225,00	0,0028	0,64
Mão de Obra	105	48.653,32	0,0028	138,22
Material de consumo de uso duradouro	105	76,94	0,0028	0,22
Material de Escritório	105	53,54	0,0028	0,15
Material e Serviços de Informática	105	236,95	0,0028	0,67
Total da atividade no departamento				167,97
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	105	9.386,38	0,0152	142,22
Depreciação posto padrão	105	378,91	0,0152	5,74
Mão de Obra	105	48.653,32	0,0152	737,17
Material de consumo de uso duradouro	105	76,94	0,0152	1,17
Material de escritório	105	53,54	0,0152	0,81
Total da atividade no departamento				887,11

Fonte: Elaborado pelo autor

Os recursos consumidos nos CETREs (apresentados na Tabela 211) foram calculados da seguinte forma:

- a) *custo da infraestrutura*: para se calcular o custo de infraestrutura primeiro foram identificados os custos com água, energia elétrica e vigilância dos CETREs pesquisados conforme apresentado na Tabela 17.

Tabela 17 - Custo com água, energia elétrica e vigilância CETREs - Período de 01/07/11 a 30/06/12

Centros de treinamento	Água	Energia Elétrica	Vigilância
Montenegro			175.970,19
Erechim			26.718,16
Canguçu	4.835,71	8.532,11	
Média	4.835,71	8.532,11	101.344,18
Índice de direcionamento	0,10	0,10	0,10
Custo médio	483,57	853,21	10.134,42

Fonte: Elaborado pelo autor

Observa-se na Tabela 17 que, dos três Centros de Treinamento, apenas Canguçu teve custos com água e energia elétrica pagos pela empresa. Os outros CETREs (Montenegro e Erechim) tiveram os seus custos subsidiados pelas Prefeituras. Já os custos com vigilância ocorreram nos Centros de Treinamento de Montenegro e Erechim. Como se observa também na Tabela 17, os custos com esses recursos foram elevados devido às características dos CETREs (Estrutura diferenciada com áreas de terras, salas, equipamentos, semoventes, ferramentas etc.). Dessa forma, foi necessário direcionar apenas parte dos recursos à área administrativa. Assim, foi solicitado aos entrevistados que estimassem um percentual de consumo dos recursos pela área administrativa e este ficou em torno de 10% (0,10).

O mesmo índice foi adotado para os custos de copa e cozinha, mão-de-obra e material de limpeza. Os cálculos estão apresentados na Tabela 18.

Tabela 18 - Custo com copa e cozinha, mão de obra e material de limpeza CETREs - Período de 01/07/11 a 30/06/12

Centros de treinamento	Copa e Cozinha			Mão de obra limpeza			Material de limpeza		
	Valor total	Índice	Custo total	Valor total	Índice	Custo total	Valor total	Índice	Custo total
Montenegro	639,65	0,10	63,97	102.852,32	0,10	10.285,23	3.647,75	0,10	364,78
Erechim	955,24	0,10	95,52	44.509,90	0,10	4.450,99	3.817,26	0,10	381,73
Canguçu	3.244,43	0,10	324,44	46.133,30	0,10	4.613,33	6.430,55	0,10	643,06

Fonte: Elaborado pelo autor

Da mesma forma que os EMs, os Centros de Treinamento também são cedidos pelos Órgãos Públicos. Porém, para fins gerenciais, é necessário estimar um custo com

locação da área administrativa, onde ocorrem os custos de conformidade tributária. Assim, para completar os cálculos dos custos de infraestrutura foi utilizada a mesma média usada para o cálculo nos EMs (R\$ 7.897,75). A utilização deste valor se justifica pelo fato de a área administrativa ter características semelhantes de infraestrutura, ou seja, a estrutura onde se desenvolve os custos de conformidade tributária é muito semelhante em todas as unidades da empresa. A composição dos custos com infraestrutura nos três CETREs está demonstrada na Tabela 19.

Tabela 19 - Resumo do cálculo do custo de infraestrutura CETREs - Período de 01/07/11 a 30/06/12

Centros de treinamento	Água	Energia Elétrica	Copa e Cozinha	Mão de obra limpeza	Material de limpeza	Vigilância	Locação	TOTAL
Montenegro	483,57	853,21	63,97	10.285,23	364,78	17.597,02	7.897,75	37.545,53
Erechim	483,57	853,21	95,52	4.450,99	381,73	2.671,82	7.897,75	16.834,59
Canguçu	483,57	853,21	324,44	4.613,33	643,06	10.134,42	7.897,75	24.949,78

Fonte: Elaborado pelo autor

- b) *material de consumo de uso duradouro, material de escritório, custo com impressões*: para apurar esses custos nos CETREs foi necessário também utilizar um índice de direcionamento de recurso para a área administrativa. A única exceção foi o material de escritório e custos de impressões do Centro de Treinamento de Montenegro, que alegou não utilizar destes recursos em outras áreas que não a administrativa. Os cálculos dos recursos consumidos apresentam-se na Tabela 20.

Tabela 20 - Resumo do cálculo dos materiais de consumo, de escritório e de impressão CETREs - Período de 01/07/11 a 30/06/12

Centros de treinamento	Material de consumo de uso duradouro			Material de escritório			Custo com Impressões		
	Valor total	Índice	Custo total	Valor total	Índice	Custo total	Valor total	Índice	Custo total
Montenegro	3.077,68	0,10	307,77	214,15	-	-	463,14	-	-
Erechim	1.181,40	0,10	118,14	1.311,25	0,10	131,13	3.372,30	0,50	1.686,15
Canguçu	2.440,84	0,10	244,08	3.168,46	0,10	316,85	1.535,58	0,50	767,79

Fonte: Elaborado pelo autor

- c) *telefone e internet*: os custos com telefone e internet foram utilizados basicamente pelas atividades desempenhadas na área administrativa dos Centros de Treinamentos;

d) *depreciação do posto padrão e correios*: a metodologia de cálculo desses recursos são os mesmos utilizados nos cálculos dos Escritórios Municipais.

Todos os custos dos recursos foram divididos pelo número de pessoas que trabalham no Centro de Treinamento e após foram direcionado as atividades através do tempo despendido por cada pessoa nas atividades desenvolvidas, com exceção dos custos com correios (conforme apresentado na Tabela 13). Após esta etapa, foi calculado o custo médio da atividade para posterior extrapolação, conforme apresentado nas Tabela 21 e Tabela 24.

Tabela 21 - Cálculo médio do custo das atividades e extrapolação para os demais CETREs - Período de 01/07/11 a 30/06/12

Atividade	Escritórios Municipais					MÉDIA x 8 CETREs
	Recursos	Montenegro	Erechim	Canguçu	TOTAL	
Preparar prestação de contas						
Correios	70,85	70,85	70,85	212,55	70,85	566,80
Custo da infraestrutura	426,65	510,14	378,03	1.314,82	438,27	3.506,19
Depreciação posto padrão	17,22	34,45	17,22	68,89	22,96	183,71
Impressão de documentos	5,26	51,10	11,63	67,99	22,66	181,31
Mão de Obra	2.211,51	1.665,03	1.724,86	5.601,41	1.867,14	14.937,08
Material de consumo de uso duradouro	3,50	3,58	3,70	10,78	3,59	28,73
Material de escritório	2,43	11,92	4,94	19,30	6,43	51,46
Material e Serviços de Informática	10,77	132,25	13,17	156,20	52,07	416,52
TOTAL	2.748,21	2.479,32	2.224,41	7.451,93	2.483,98	19.871,81
Controlar os bens patrimoniais						
Custo da infraestrutura	142,22	106,28	94,51	343,00	114,33	914,68
Depreciação posto padrão	5,74	7,18	4,31	17,22	5,74	45,93
Mão de Obra	737,17	346,88	1.179,56	2.263,61	754,54	6.036,29
Material de consumo de uso duradouro	1,17	0,75	0,92	2,84	0,95	7,56
Material de escritório	0,81	0,83	3,71	5,35	1,78	14,26
TOTAL	887,11	461,91	1.283,00	2.632,02	877,34	7.018,72

Fonte: Elaborado pelo autor

Observa-se na Tabela 21 que a atividade Preparar prestação de contas é a que mais consome recursos nos CETREs, isso devido à quantidade de pessoas envolvidas na execução desta atividade. Já a atividade Controlar os bens patrimoniais apresenta um valor menor de recursos consumidos devido a demandar menos tempo e recursos para a execução da atividade.

Tabela 22 - Cálculo do custo da atividade lançar tributos no sistema auxiliar nos CETREs -
Período de 01/07/11 a 30/06/12

Atividade Recursos	Municípios			TOTAL
	Montenegro	Erechim	Canguçu	
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	26,67	7,97	47,25	81,89
Depreciação posto padrão	1,08	0,54	2,15	3,77
Impressão de documentos	0,33	0,80	1,45	2,58
Internet	0,64	0,44	1,27	2,36
Mão de Obra	138,22	26,02	215,61	379,84
Material de consumo de uso duradouro	0,22	0,06	0,46	0,74
Material de Escritório	0,15	0,06	0,62	0,83
Material e Serviços de Informática	0,67	0,95	1,65	3,26
TOTAL	167,97	36,83	270,47	475,27

Fonte: Elaborado pelo autor

A atividade lançar tributos no sistema auxiliar está apresentada na Tabela 22, pois esta atividade foi desenvolvida apenas nos três Centros de treinamentos.

4.3.2.4 Mensuração dos Custos nas Unidades de Classificação

Para a mensuração dos custos das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária nas 37 UCLs, que tiveram custos no período, foram utilizadas as mesmas metodologias para a mensuração das atividades nos EMs. Portanto, foram entrevistadas por telefone pessoas chave de dez UCLs. Nestas entrevistas, foram solicitadas as atividades desenvolvidas, os recursos consumidos e o tempo despendido por cada pessoa na execução das atividades. Após a mensuração dos custos destas 10 Unidades, os resultados encontrados foram extrapolados, através de média calculada, para o restante das UCLs.

Diversas atividades são desenvolvidas nas UCLs. No entanto, nem todas as atividades são desenvolvidas por todas as Unidades de Classificação. Assim, as atividades de Preparar a prestação de contas (Documentos contábeis e fiscais), Emitir faturas e Controlar o Patrimônio são desenvolvidas por todas as Unidades (37). A atividade Lançar tributos em sistema auxiliar é desenvolvida por 17 UCLs e a atividade Apurar e recolher ISS são desenvolvida por três Unidades.

Para escolher as dez unidades de que foram mensuradas as atividades para posterior extrapolação foi necessário escolher de forma representativa as unidades. Dessa forma, foram selecionadas as Unidades de Classificação de modo que todas as atividades estivessem representadas. Assim, foi feito um levantamento (através da análise de balancetes e razões contábeis) de quais as UCLs lançam, por exemplo, tributos no

sistema auxiliar, e quais fazem a apuração e o recolhimento de ISSQN. Desse modo, foi escolhido de forma aleatória cinco das 17 UCLs que desenvolvem a atividade Lançar tributos em sistema auxiliar e as três Unidades que desenvolvem a atividade Apurar e recolher ISS.

Os cálculos das dez Unidades de Classificação que tiveram seus custos mensurados estão apresentados no Apêndice G. Na Tabela 23 está demonstrado como foram feitos os cálculos nas UCLs, que, de forma geral, seguiu a mesma metodologia utilizada nos cálculos dos custos de conformidade dos Escritórios Municipais e Centros de Treinamento.

Tabela 23 - Cálculo das atividades Unidades de Classificação de Passo Fundo

(continua)

Dados do Centro de Custo		Dados do Centro de Custo		
Funcionários do Núcleo	8	Serviços de informática	-	
Custo da infraestrutura	14.427,06	Material de informática	116,00	
Custo da infraestrutura/funcionário	1.803,38	Material e Serviços de Informática /Funcionário	14,50	
Material de consumo de uso duradouro	626,18	Internet	193,70	
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	78,27	Internet/funcionário	24,21	
Material de escritório	308,90	Impressão	757,32	
Material de escritório/Funcionário	38,61	Impressão/Funcionário	94,67	
Telefone	1.479,25	Posto padrão	378,91	
Telefone/funcionário	184,91	Correio	70,85	
Atividade				
Recursos	Funcionário	Valor do recurso / funcionário	Direcionador – Índice de tempo	Custo
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	70	1.803,18	0,0227	40,98
Depreciação posto padrão	70	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	70	94,67	0,0227	2,15
Mão de Obra	70	85.617,78	0,0227	1.945,86
Material de consumo de uso duradouro	70	78,27	0,0227	1,78
Material de escritório	70	38,61	0,0227	0,88
Material e Serviços de Informática	70	14,50	0,0227	0,33
Telefone	70	184,91	0,0227	4,20
Total da atividade no departamento				2.075,65
Apurar e recolher ISS				
Custo da infraestrutura	70	1.803,38	0,0028	5,12
Depreciação posto padrão	70	378,91	0,0028	1,08
Impressão de documentos	70	94,67	0,0028	0,27
Internet	70	24,21	0,0028	0,07
Mão de Obra	70	85.617,78	0,0028	243,23
Material de consumo de uso duradouro	70	78,27	0,0028	0,22
Material de Escritório	70	38,61	0,0028	0,11
Material e Serviços de Informática	70	14,50	0,0028	0,04
Telefone	70	184,91	0,0028	0,53
Total da atividade no departamento				250,67

Tabela 23 - Cálculo das atividades Unidades de Classificação de Passo Fundo

(conclusão)

Emitir faturas				
Custo da infraestrutura	70	1.803,38	0,0227	40,99
Depreciação posto padrão	70	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	70	94,67	0,0227	2,15
Internet	70	24,21	0,0227	0,55
Mão de Obra	70	85.617,78	0,0227	1.945,86
Material de consumo de uso duradouro	70	78,27	0,0227	1,78
Material de Escritório	70	38,61	0,0227	0,88
Material e Serviços de Informática	70	14,50	0,0227	0,33
Total da atividade no departamento				2.001,14
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	70	1.800,04	0,0057	10,23
Depreciação posto padrão	70	378,91	0,0057	2,15
Mão de Obra	70	85.617,78	0,0057	486,46
Material de consumo de uso duradouro	70	78,27	0,0057	0,44
Material de escritório	70	38,61	0,0057	0,22
Total da atividade no departamento				499,51

Fonte: Elaborado pelo autor

Para calcular os recursos consumidos nas atividades desenvolvidas nas UCLs, foi utilizada a mesma metodologia usada nos cálculos dos recursos consumidos nas atividades desenvolvidas nos Escritórios Municipais. Dessa forma, para se calcular os custos de infraestrutura, foi inicialmente calculada uma média dos recursos consumidos pelas UCLs que tiveram custos no período. As médias estão apresentadas na Tabela 24.

Tabela 24 - Média dos recursos consumidos de infraestrutura e internet nas 10 UCLs - Período de 01/07/11 a 30/06/12

	Água	Energia Elétrica	Copa e cozinha	Mão de obra limpeza	Materia l de limpeza	Locação	Internet
Média	994,84	1.650,15	26,82	2.932,29	337,62	8.444,18	645,96

Fonte: Elaborado pelo autor

Na sequência, as médias foram utilizadas para mensuração do custo de infraestrutura das UCLs conforme demonstrado na Tabela 25.

Tabela 25 - Cálculo do custo de infraestrutura nas UCLs- Período de 01/07/11 a 30/06/12

Unidades de Classificação	Água	Energia Elétrica	Copa e cozinha	Mão de obra limpeza	Material de limpeza	Locação	TOTAL
UCL - Passo Fundo	994,84	1.650,15	26,82	3.258,39	52,68	8.444,18	14.427,06
UCL - Rio Grande	994,84	1.650,15	26,82	5.704,15	415,94	8.444,18	17.236,08
UCL - Pelotas	1.296,60	2.435,15	26,82	691,80	606,35	16.775,72	21.832,44
UCL - Uruguaiana	994,84	1.650,15	26,82	6.128,62	534,31	13.885,69	23.220,43
UCL - São Borja	994,84	1.650,15	11,25	7.071,00	326,17	6.180,00	16.233,41
UCL - Santa Vitória do	994,84	1.445,46	26,82	1.474,67	228,01	3.930,00	8.099,80
UCL - Santa Rosa	693,07	1.329,68	42,39	180,00	601,89	720,51	3.567,54
UCL - Santa Cruz do Sul	994,84	1.650,15	26,82	1.877,74	305,49	8.444,18	13.299,22
UCL - São Sepé	994,84	1.390,29	26,82	2.417,50	141,61	5.542,08	10.513,14
UCL - Alegrete	994,84	1.650,15	26,82	519,00	163,77	12.075,24	15.429,82

Fonte: Elaborado pelo autor

Os custos com internet também foram mensurados da mesma forma que os custos de infraestrutura, onde primeiramente foi criada média aritmética das UCLs. Após a média foi usadas para as demais UCLs. Os custos com internet estão apresentados na Tabela 26.

Tabela 26 - Custos com internet nas UCLs – Período de 01/07/11 a 30/06/12

Unidades de classificação	Custo com Internet
UCL - Passo Fundo	193,70
UCL - Rio Grande	598,80
UCL - Pelotas	1.253,65
UCL - Uruguaiana	645,96
UCL - São Borja	1.200,00
UCL - Santa Vitória do Palmar	358,80
UCL - Santa Rosa	178,80
UCL - Santa Cruz do Sul	645,96
UCL - São Sepé	738,00
UCL - Alegrete	645,96

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 27 - Cálculo médio do custo das atividades e extrapolação para as demais UCLs - Período de 01/07/11 a 30/06/12

Atividade	Escritórios Municipais											TOTAL	MÉDIA	MÉDIA x 37 UCLs
	Recursos	Passo Fundo	Rio Grande	Pelotas	Urugua iana	São Borja	Santa V. do Palmar	Santa Rosa	Santa C. do Sul	São Sepé	Alegrete			
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)														
Correio	70,85	70,85	70,85	70,85	70,85	70,85	70,85	70,85	70,85	70,85	70,85	708,55	70,85	2.621,63
Custo da infraestrutura	40,98	130,58	141,77	168,88	122,98	46,02	20,27	403,01	179,20	43,83		1.297,52	129,75	4.800,81
Depreciação posto padrão	8,61	17,22	17,22	13,78	17,22	4,31	8,61	34,45	12,92	2,15		136,49	13,65	505,03
Impressão de documentos	2,15	4,81	12,95	5,40	16,65	1,17	2,66	15,86	5,21	1,77		68,64	6,86	253,95
Mão de Obra	1.945,86	920,19	1.882,32	2.373,53	3.287,65	736,88	1.581,73	2.769,12	2.260,00	459,54		18.216,82	1.821,68	67.402,22
Material de uso duradouro	1,78	2,17	-	0,62	6,27	-	2,61	8,06	0,85	0,12		22,49	2,25	83,20
Material de escritório	0,88	3,02	5,59	1,03	1,12	0,73	1,13	8,75	3,25	0,88		26,39	2,64	97,64
Mat. e S. de Informática	0,33	-	-	-	-	0,23	1,08	5,62	1,16	0,65		9,08	0,91	33,60
Telefone	4,20	5,27	6,07	25,27	9,70	21,60	20,28	74,00	17,48	9,58		193,46	19,35	715,80
TOTAL	2.075,65	1.154,12	2.136,77	2.659,36	3.532,46	881,80	1.709,24	3.389,71	2.550,93	589,39		20.679,43	2.067,94	76.513,88
Emitir faturas														
Custo da infraestrutura	40,99	48,97	105,55	105,43	61,49	92,04	20,27	201,50	238,94	350,68		1.265,84	126,58	4.683,62
Depreciação posto padrão	8,61	6,46	8,61	8,61	8,61	8,61	8,61	17,22	17,22	17,22		109,80	10,98	406,25
Impressão de documentos	2,15	1,80	3,38	3,38	8,33	2,35	2,66	7,93	6,94	14,19		53,10	5,31	196,49
Internet	0,55	1,70	2,94	2,94	4,55	-	1,02	9,79	16,77	14,68		54,93	5,49	203,23
Mão de Obra	1.945,86	1.424,38	1.483,46	1.483,46	1.643,82	1.473,76	1.581,73	1.384,56	3.013,34	3.676,29		19.110,65	1.911,06	70.709,40
Material de uso duradouro	1,78	0,82	0,39	0,39	3,14	-	2,61	4,03	1,14	0,95		15,23	1,52	56,37
Material de Escritório	0,88	1,13	0,65	0,65	0,56	1,46	1,13	4,37	4,34	7,06		22,23	2,22	82,24
Mat. e S. de Informática	0,33	-	-	-	-	0,47	1,08	2,81	1,55	5,24		11,47	1,15	42,45
TOTAL	2.001,14	1.485,26	1.604,96	1.604,83	1.730,50	1.578,68	1.619,11	1.632,22	3.300,23	4.086,32		20.643,26	2.064,33	76.380,06
Controlar os bens patrimoniais														
Custo da infraestrutura	10,23	54,41	59,07	43,98	51,24	138,06	3,38	39,88	39,82	29,22		469,29	46,93	1.736,39
Depreciação posto padrão	2,15	7,18	7,18	3,59	7,18	12,92	1,44	3,41	2,87	1,44		49,34	4,93	182,55
Mão de Obra	486,46	383,41	1.480,60	618,11	1.369,85	2.210,64	263,62	274,03	502,22	306,36		7.895,30	789,53	29.212,61
Material de uso duradouro	0,44	0,91	-	0,16	2,61	-	0,44	0,80	0,19	0,08		5,63	0,56	20,82
Material de escritório	0,22	1,26	2,33	0,27	0,47	2,19	0,19	0,87	0,72	0,59		9,10	0,91	33,66
TOTAL	499,51	447,16	1.549,17	666,10	1.431,35	2.363,81	269,06	318,98	545,83	337,68		8.428,66	842,87	31.186,03

Fonte: Elaborado pelo autor

Os cálculos dos custos com material e serviços de informática, material de escritório, material de consumo de uso duradouro, telefone, impressões, correios e mão-de-obra seguiram a mesma metodologia para apuração dos custos dos EMs.

Após a mensuração dos custos das atividades de cada uma das 10 Unidades de Classificação, foi calculada uma média para extrapolar para as demais UCLs conforme se apresenta na Tabela 27, Tabela 28 e Tabela 29. Observa-se na Tabela 27 que a atividade Preparar prestação de contas e emitir faturas apresentam resultados semelhantes e a atividade Controlar os bens patrimoniais consome menos recursos para sua execução.

Tabela 28 - Cálculo da média da atividade lançar tributos no sistema auxiliar e extrapolação para as demais UCLs - Período de 01/07/11 a 30/06/12

Atividade	Escritórios Municipais					TOTAL	MÉDIA	MÉDIA x 17 UCLs
	Uruguaiana	São Borja	Santa V. do Palmar	Santa C. do Sul	São Sepé			
Lançar tributos no sistema auxiliar								
Custo da infraestrutura	6,60	3,84	11,51	12,59	7,47	42,01	8,40	142,82
Depreciação posto padrão	0,54	0,54	1,08	1,08	0,54	3,77	0,75	12,81
Impressão de documentos	0,21	0,52	0,29	0,50	0,22	1,74	0,35	5,91
Internet	0,18	0,28	0,51	0,61	0,52	2,11	0,42	7,18
Mão de Obra	92,72	102,74	184,22	86,54	94,1	560,38	112,08	1.905,2
Material de uso	0,02	0,20	-	0,25	0,04	0,51	0,10	1,73
Material de Escritório	0,04	0,04	0,18	0,27	0,14	0,67	0,13	2,27
Mat. e S. de Informática	-	-	0,06	0,18	0,05	0,28	0,06	0,96
TOTAL	100,31	108,16	197,85	102,01	103,	611,46	122,29	2.078,9

Fonte: Elaborado pelo autor

Na Tabela 29, apresenta-se o cálculo com a atividade Apurar e recolher ISS nas Unidades de Classificação.

Tabela 29 - Cálculo da atividade Apurar e recolher ISS nas UCLs - Período de 01/07/11 a 30/06/12

Atividade	Escritórios Municipais			TOTAL
	Passo Fundo	Rio Grande	Pelotas	
Apurar e recolher ISS				
Custo da infraestrutura	5,12	16,32	17,72	39,17
Depreciação posto padrão	1,08	2,15	2,15	5,38
Impressão de documentos	0,27	0,60	1,62	2,49
Internet	0,07	0,57	1,02	1,65
Mão de Obra	243,23	474,79	235,29	953,32
Material de consumo de uso duradouro	0,22	0,27	-	0,49
Material de Escritório	0,11	0,38	0,70	1,19
Material e Serviços de Informática	0,04	-	-	0,04
Telefone	0,53	0,66	0,76	1,94
TOTAL	250,67	495,74	259,26	1.005,67

Fonte: Elaborado pelo autor

Ao final desta seção, os custos das atividades desenvolvidas nas Unidades de Classificação serão compilados com os custos das atividades desenvolvidas nos demais Escritórios, para facilitar na análise.

4.3.2.5 Mensuração dos Custos nos Escritórios Regionais

Para a mensuração dos custos das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária nos nove Escritórios Regionais foi enviado questionários por e-mail para pessoas chave que trabalham nos ESREGs. Com a aplicação deste, foi possível identificar as atividades desenvolvidas, os recursos consumidos e o tempo despendido por cada pessoa na execução das atividades. Os cálculos das atividades desenvolvidas nos 9 ESREGs estão apresentados no Apêndice H. Na Tabela 30, está demonstrado um exemplo de como foram feitos os cálculos no Escritório Regional de Passo Fundo no período de 01/07/2011 a 30/06/2012.

Tabela 30 - Média dos recursos consumidos de infraestrutura nos 9 ESREGs - Período de 01/07/11 a 30/06/12

	Água	Energia Elétrica	Copa e cozin	Mão de obra limpeza	Material de limpeza	Amortização /
Médi	1.128,7	6.331,34	279,46	19.749,26	3.594,55	25.365,38

Fonte: Elaborado pelo autor

A metodologia de cálculo utilizada nos ESREGs e demonstrada na Tabela 30 foi a mesma utilizada nos cálculos dos EMs. No custo de infraestrutura, por exemplo, foi calculada primeiramente uma média dos recursos consumidos (com exceção da vigilância) entre os ESREGs que apresentaram custos no período, conforme apresentado na Tabela 30.

Tabela 31 - Cálculo do custo de infraestrutura nos ESREGs - Período de 01/07/11 a 30/06/12

Escritórios Regionais	Água	Energia Elétrica	Copa e cozinha	Mão de obra limpeza	Material de limpeza	Vigilância	Amortização /Locação	Total
Lajeado	675,00	5.845,98	97,55	21.450,36	3.289,30	1.170,00	12.688,56	45.216,75
Caxias do	1.128,70	6.331,34	19,50	15.923,92	1.713,76		25.365,48	50.482,70
Passo Fundo	1.128,70	5.544,40	39,97	10.905,68	8.096,65		7.403,16	33.118,56
Erechim	1.128,70	6.188,54	265,41	25.388,71	4.797,31	2.280,00	8.172,74	48.221,41
Santa Rosa	995,57	9.845,59	281,29	20.244,19	4.528,31	1.500,00	31.328,19	68.723,14
Pelotas	847,85	7.694,73	977,94	40.997,52	4.070,81	840,00	23.282,12	78.710,97
Bagé	836,36	6.109,22	107,40	13.695,40	756,67	1.098,00	49.869,61	72.472,66
Ijuí	*	5.292,60		20.151,08	2.413,76	1.405,80	30.825,05	60.088,29
Santa Maria	2.288,74	4.129,64	446,61	8.986,50	2.684,39	1.440,00	39.353,60	59.329,48

* Junto com aluguel

Fonte: Elaborado pelo autor

Após a obtenção da média, esta foi utilizada para na apuração dos custos de infraestrutura dos outros ESREGs que tiveram seus custos subsidiados por algum ente público. Os custos de infraestrutura nos ESREGs estão apresentados na Tabela 31.

Tabela 32 - Cálculo das atividades Escritório Regional de Passo Fundo - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012

(continua)

Dados do Centro de Custo		Dados do Centro de Custo		
Funcionários do Núcleo	30	Serviços de informática		105,00
Custo da infraestrutura	33.118,56	Material de informática		2.229,3
Custo da infraestrutura/funcionário	1.103,95	Material e Serviços de Informática /Funcionário		77,81
Material de consumo de uso duradouro	902,90	Internet		1079,16
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	30,10	Internet/funcionário		35,97
Material de escritório	3.615,63	Impressão		12192,22
Material de escritório/Funcionário	120,52	Impressão/Funcionário		406,41
Telefone	13.362,20	Posto padrão		378,91
Telefone/funcionário	445,41	Correio		1.086,06
Atividade				
Recursos	Funcionário	Valor do recurso / funcionário	Direcionador – Índice de tempo	Custo
Lançar as receitas, pagamentos e transferências no Sistema Contábil				
Aluguel de software	35	411,84	0,0227	9,36
Custo da infraestrutura	35	1.103,95	0,0227	25,09
Depreciação posto padrão	35	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	35	554,19	0,0227	12,60
Internet	35	49,05	0,0227	1,11
Mão de Obra	35	47.499,10	0,0227	1.079,53
Material de consumo de uso	35	41,04	0,0227	0,93
Material de Escritório	35	164,35	0,0227	3,74
Material e Serviços de Informática	35	106,10	0,0227	2,41
Total da atividade no departamento				1.143,38
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correios		1.086,06	1,0000	1.086,06
Custo da infraestrutura	5	1.103,95	0,5000	551,98
Depreciação posto padrão	5	378,91	0,5000	189,46
Impressão de documentos	5	554,19	0,5000	277,10
Mão de Obra	5	4.186,59	0,5000	2.093,30
Material de consumo de uso	5	41,04	0,5000	20,52
Material de escritório	5	49,05	0,5000	24,53
Material e Serviços de Informática	5	106,10	0,5000	53,05
Total da atividade no departamento				4.295,98
Conferir as prestações de contas dos municipais				
Custo da infraestrutura	35	1.103,95	0,6818	752,69
Depreciação posto padrão	35	378,91	0,6818	258,35
Mão de Obra	35	47.499,10	0,6818	32.385,75
Material de consumo de uso	35	41,04	0,6818	27,98
Material de escritório	35	49,05	0,6818	33,45
Telefone	35	607,37	0,6818	414,12
Total da atividade no departamento				33.872,34
Lançar prestação de contas				
Aluguel de software	5	411,84	0,4545	187,20
Custo da infraestrutura	5	1.103,95	0,4545	501,80
Depreciação posto padrão	5	378,91	0,4545	172,23
Impressão de documentos	5	554,19	0,4545	251,91
Internet	5	49,05	0,4545	22,30
Mão de Obra	5	4.186,59	0,4545	1.903,00
Material de consumo de uso	5	41,04	0,4545	18,65
Material de escritório	5	49,05	0,4545	22,30
Material e Serviços de Informática	5	106,10	0,4545	48,23
Total da atividade no departamento				3.127,61

Tabela 32 - Cálculo das atividades Escritório Regional de Passo Fundo - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012

(conclusão)				
Conferir Lançamentos				
Aluguel de software	35	411,84	0,0909	37,44
Aluguel de software	17	411,84	0,0909	37,44
Custo da infraestrutura	17	1.103,95	0,0909	100,36
Custo da infraestrutura	35	1.103,95	0,0909	100,36
Depreciação posto padrão	35	378,91	0,0909	34,45
Depreciação posto padrão	17	378,91	0,0909	34,45
Impressão de documentos	35	554,19	0,0909	50,38
Impressão de documentos	17	554,19	0,0909	50,38
Mão de Obra	35	47.499,10	0,0909	4.318,10
Mão de Obra	17	129.747,56	0,0909	11.795,23
Material de consumo de uso	35	41,04	0,0909	3,73
Material de consumo de uso	17	41,04	0,0909	3,73
Material de escritório	35	49,05	0,0909	4,46
Material de escritório	17	49,05	0,0909	4,46
Material e Serviços de Informática	35	106,10	0,0909	9,65
Material e Serviços de Informática	17	106,10	0,0909	9,65
Total da atividade no departamento				16.594,26
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	4	1.103,95	0,0455	50,18
Depreciação posto padrão	4	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	4	554,19	0,4545	251,91
Internet	4	49,05	0,4545	22,30
Mão de Obra	4	39.040,32	0,0455	1.774,56
Material de consumo de uso	4	41,04	0,4545	18,65
Material de escritório	4	49,05	0,4545	22,30
Material e Serviços de Informática	4	106,10	0,4545	48,23
Telefone	4	607,37	0,4545	276,08
Total da atividade no departamento				2.481,42
Acompanhar alterações na legislação				
Custo da infraestrutura	35	1.103,95	0,0455	50,18
Depreciação posto padrão	35	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	35	554,19	0,0455	25,19
Internet	35	49,05	0,0455	2,23
Mão de Obra	35	47.499,10	0,0455	2.159,05
Material de consumo de uso	35	41,04	0,0455	1,87
Material de escritório	35	49,05	0,0455	2,23
Material e Serviços de Informática	35	106,10	0,0455	4,82
Telefone	35	607,37	0,0455	27,61
Total da atividade no departamento				2.290,40

Fonte: Elaborado pelo autor

Após a mensuração dos custos de infraestrutura de cada um dos ESREGs, estes foram alocados as atividades, através do direcionador “tempo”, conforme apresentado na Tabela 32. Os custos com material e serviços de informática, material de escritório, material de consumo de uso duradouro, internet, impressões e telefone foi utilizado da estrutura do centro de custos para apurá-los e após também foram alocadas as atividades.

O cálculo da depreciação do posto padrão é a mesma utilizada nos cálculos do Escritório Central e foram direcionadas as atividades através do tempo despendido por cada pessoa nas atividades. O cálculo dos custos com correios seguiu a mesma metodologia dos outros escritórios.

4.3.2.6 Compilação da Mensuração dos Custos de Conformidade Tributária

Para facilitar a análise dos custos de conformidade tributária, os resultados da mensuração das atividades foram compilados na Tabela 33. Observa-se nesta tabela que dentre os departamentos do Escritório Central o Núcleo de Contabilidade (NCO) foi o que mais teve custos no período. O resultado justifica-se, pois é nesse departamento em que se desenvolvem a maioria das atividades voltadas à contabilização, estudos da legislação, arquivamento de documentos, conciliações, transmissões de declarações e preparação dos demonstrativos. Dessa forma, evidencia-se que o fisco utiliza-se da contabilidade para lhes fornecer informações.

Tabela 33 - Resumo dos cálculos das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária - Período 01/07/2011 à 30/06/2012

(continua)

Atividades	Departamentos											
	NAM	NTR	NAP	GET	GRH	NSI	GTI	NOF	NTE	NCO	GFI	
Preparar prestação de contas	-	-	-	5.462,91	2.997,88	-	-	-	-	-	-	-
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais	53.397,80	15.493,63	-	-	-	-	-	104.558,52	93.121,83	-	-	-
Conferir Prestação de Contas	-	-	-	-	9.152,19	-	-	12.240,90	-	183.883,97	-	-
Controlar os bens patrimoniais	8.590,06	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Preparar folha de pagamento	-	-	302.684,43	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Gerenciar aspectos contábeis e tributários	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	63.364,48
Integrar, Contabilizar e Conciliar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	186.575,84	-	-
Gerenciar Sistemas de Informações Contábeis	-	-	-	-	-	78.807,01	76.849,90	-	-	-	-	-
Acompanhar alterações na legislação	-	-	44.387,93	-	-	-	-	14.993,94	-	19.134,91	-	-
Emitir faturas	-	-	-	-	-	-	-	17.582,81	-	-	-	-
Conferir Lançamentos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Preparar demonstrativos contábeis e fiscais	-	-	-	-	-	-	-	-	-	70.015,32	-	-
Pagamentos de Tributos	-	-	-	-	-	-	-	-	31.870,18	-	-	-
Preparar Rescisão de contrato de trabalho	-	-	25.101,40	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Arquivar de Documentos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	19.920,65	-	-
Conferir valores de tributos a recolher	-	-	16.581,53	-	-	-	-	3.015,51	-	-	-	-
Gerenciar pessoas ligadas à contabilidade e tributos	-	-	-	-	18.854,70	-	-	-	-	-	-	-
Transmitir declarações	-	-	4.151,19	-	-	-	-	-	-	8.955,64	-	-
Assessorar diretoria e outros departamentos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Autorizar pagamento dos tributos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3.170,89
Apurar e recolher ISS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Reunir-se com o conselho administrativo e fiscal	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2.697,61	-	-
Emitir guias para recolhimento dos tributos	-	-	-	-	-	-	-	2.421,29	-	-	-	-
VALOR TOTAL	61.987,86	15.493,63	392.906,48	5.462,91	31.004,77	78.807,01	76.849,90	154.812,97	124.992,01	491.183,93	66.535,36	
	%	1,54	0,38	9,76	0,14	0,77	1,96	1,91	3,84	3,10	12,20	1,65

Tabela 33 - Resumo dos cálculos das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária - Período 01/07/2011 à 30/06/2012

(conclusão)

Atividades	Departamentos									
	AE	AJU	Superintendência	GCC	EMs	CETREs	UCLs	ESREGs	TOTAL	%
Preparar prestação de contas	-	-	-	1.881,49	971.216,90	19.871,81	76.513,88	92.774,33	1.171.389,84	29,09
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais **	-	-	-	16.939,52	4.810,45	475,27	2.078,95	252.718,27	543.594,25	13,50
Conferir Prestação de Contas *	-	-	-	37.437,55	-	-	-	268.747,36	511.461,97	12,70
Controlar os bens patrimoniais	-	-	-	-	304.345,36	7.018,72	31.186,03	105.501,49	456.641,65	11,34
Preparar folha de pagamento	-	-	-	-	-	-	-	-	302.684,43	7,52
Gerenciar aspectos contábeis e tributários	107.687,43	-	39.695,42	-	-	-	-	-	210.747,33	5,23
Integrar, Contabilizar e Conciliar	-	-	-	-	-	-	-	-	186.575,84	4,63
Gerenciar Sistemas de Informações Contábeis	-	-	-	-	-	-	-	-	155.656,91	3,87
Acompanhar alterações na legislação	-	1.283,16	-	1.874,26	-	-	-	24.912,75	106.586,95	2,65
Emitir faturas	-	-	-	-	-	-	76.380,06	-	93.962,86	2,33
Conferir Lançamentos	-	-	-	10.648,49	-	-	-	62.820,54	73.469,03	1,82
Preparar demonstrativos contábeis e fiscais	-	-	-	-	-	-	-	-	70.015,32	1,74
Pagamentos de Tributos	-	-	-	-	-	-	-	-	31.870,18	0,79
Preparar Rescisão de contrato de trabalho	-	-	-	-	-	-	-	-	25.101,40	0,62
Arquivar de Documentos	-	-	-	-	-	-	-	-	19.920,65	0,49
Conferir valores de tributos a recolher	-	-	-	-	-	-	-	-	19.597,04	0,49
Gerenciar pessoas ligadas a contábil. e tributos	-	-	-	-	-	-	-	-	18.854,70	0,47
Transmitir declarações	-	-	-	-	-	-	-	-	13.106,83	0,33
Assessorar diretoria e outros departamentos	-	4.260,23	-	-	-	-	-	-	4.260,23	0,11
Autorizar pagamento dos tributos	-	-	-	-	-	-	-	-	3.170,89	0,08
Apurar e recolher ISS	-	-	-	-	-	-	1.005,67	1.698,52	2.704,19	0,07
Reunir-se com o conselho administrativo e fiscal	-	-	-	-	-	-	-	-	2.697,61	0,07
Emitir guias para recolhimento dos tributos	-	-	-	-	-	-	-	-	2.421,29	0,06
VALOR TOTAL	107.687,43	5.543,39	39.695,42	68.781,31	1.280.372,71	27.365,80	187.164,59	809.173,26	4.026.491,39	100,00
%	2,67	0,14	1,00	1,71	31,80	0,68	4,65	20,10	100,00	

* Envolve as atividades: Conferir Prestação de Contas (documentos contábeis e fiscais) e; Analisar documentos.

** Envolve as atividades: Lançar Documentos Contábeis e Fiscais; Lançar as receitas, pagamentos e transferências no Sistema Contábil; Lançar tributos no sistema auxiliar.

Fonte: Elaborado pelo autor

O segundo departamento que mais teve custos no período foi o Núcleo de Administração Pessoal – NAP (9,76%). Os valores se justificam, pois é nesse departamento em que são elaboradas todas as folhas de pagamento da empresa, exigência esta estabelecida em Lei nº 8.212/1991. O terceiro departamento que mais recursos consumiu para desenvolver as atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária foi o Núcleo de Orçamento e Finanças (NOF). Novamente o resultado se justifica, pois nesse departamento é feito além dos lançamentos de notas fiscais e faturas, as conferências dos documentos e emissão de guias para recolhimento dos tributos.

O quarto departamento com mais custos de conformidade tributária é o Núcleo de Tesouraria. Igualmente o resultado se explica, pois nesse setor além de se fazer os lançamentos de receitas, despesas etc. tem-se a atividade do pagamento dos tributos. O quinto departamento que mais consumiu recursos foi a Assessoria Especial. Os resultados também se justificam pelo valor da mão de obra decorrido, que é representativo devido aos valores mais elevados de salário.

Os dados demonstrados na Tabela 33 revelam ainda que as atividades desenvolvidas nos Escritórios Municipais (EMs) são as que mais consomem recursos. O montante representa os custos de todos os Escritórios Municipais (492) e das Unidades de Cooperativismo (7). Nos Escritórios Regionais (ESREGs) também se tem um valor representativo. Tanto nos EMs quanto nos ESREGs os valores se justificam. Primeiro, devido à pluralidade de pessoas envolvidas no processo que aumentam o montante com mão-de-obra. Segundo, devido ao próprio volume de documentos contábeis e fiscais preparados e lançados no sistema contábil.

Dentre as atividades, conforme se verifica na Tabela 33, as que mais consomem recursos é a Preparar Prestações de Contas (documentos contábeis e fiscais), Lançar os Documentos Contábeis e Fiscais, Conferir as Prestações de Contas, Controlar o Patrimônio e Preparar Folha de Pagamento. Somente estas atividades representam juntas 74,15% dos custos de conformidade totais. Esse resultado apresenta semelhanças com os resultados encontrados Bertolucci (2001) em pesquisa desenvolvida em 2001. Nesta pesquisa, o autor destaca que os custos com controladoria são os que apresentaram maior consumo de recursos.

A atividade Gerenciar aspectos contábeis e tributários é a sexta atividade que mais se consome recursos. Essa atividade é desenvolvida no nível de gerência e pela alta direção da empresa. As atividades Gerenciar sistemas de informações contábeis e Integrar, contabilizar, conciliar aparecem na sequência.

A atividade acompanhar alterações na legislação também é representativo (R\$ 106.586,95 – 2,65%). Essa atividade refere-se aos custos que a empresa gasta com treinamento de funcionários, pagamento de cursos voltado à área tributária, assinatura de periódicos, estudos de legislação etc.

Dentre as atividades em que menos se consome recursos tem-se Emitir guias para recolhimento dos tributos e Reunir-se com o conselho administrativo e fiscal. Essas atividades despendem pouco tempo para sua execução. A atividade reunir-se com o conselho administrativo e fiscal ocorreu poucas vezes no período.

Na Tabela 34, estão apresentados os recursos consumidos pelas atividades relacionadas aos custos de conformidade tributária. A mão-de-obra é o recurso que mais se consome na execução das atividades. O valor se justifica, pois todas as atividades requerem mão-de-obra. Todas as atividades consomem também custo de infraestrutura, que é o segundo recurso mais consumido. Dessa forma, para se desenvolver qualquer atividade relacionada aos custos de conformidade tributária, é necessário no mínimo a infraestrutura (imóvel, energia elétrica, água etc.) e mão-de-obra (salários, benefícios, tributos etc.).

Tabela 34 - Resumo dos cálculos dos recursos vinculados aos custos de conformidade tributária – Período de 01/07/2011 – 30/06/2012

RECURSOS	VALOR	%
Mão-de-obra	3.611.588,71	89,70
Custo da infraestrutura	251.607,40	6,25
Correios	48.317,14	1,20
Telefone	20.802,15	0,52
Depreciação posto padrão	20.591,00	0,51
Auditoria externa	14.844,36	0,37
Impressão de documentos	13.613,63	0,34
Material e Serviços de Informática	9.869,66	0,25
Depreciação - Arquivo Morto	8.208,00	0,20
Material de Escritório	7.766,07	0,19
Aluguel de software	7.027,27	0,17
Material de consumo de uso duradouro	3.534,30	0,09
Curso de aperfeiçoamento	2.938,50	0,07
Transporte	2.617,53	0,07
Internet	1.226,62	0,03
Serviço de reprografia	1.070,40	0,03
Assinatura de Jornal	868,65	0,02
TOTAL	4.026.491,39	100,00

Fonte: Elaborado pelo autor

Apesar do valor de mão-de-obra se justificar, este é expressivo. Ocorre que algumas atividades são desenvolvidas nos Escritórios Municipais por funcionários que em certas situações apresentam dificuldade ao executá-las. Para diminuir os custos de

mão-se-obra, sugere-se a aplicação de cursos de atualização e/ou treinamentos para todas as pessoas envolvidas. Isso poderá diminuir o tempo despendido na execução das atividades.

Correios consomem 1,20% dos custos de conformidade tributária. O custo com correios é devido à pluralidade de escritórios da empresa em que utiliza os serviços de postagem e malotes para enviar documentos dos EMs aos ESREGs e desse último ao EC.

Os custos com telefone e depreciação do posto padrão representam 0,52% e 0,51%, respectivamente, conforme demonstrado na Tabela 34. O telefone é utilizado na maioria das vezes para tirar dúvidas sobre os aspectos contábeis e tributários. A depreciação do posto padrão representa a depreciação dos bens móveis.

Com a mensuração do custo total de cada atividade, foi possível identificar os custos unitários. Na Tabela 35, está demonstrado os direcionadores utilizados para o cálculo das unidades, bem como os valores unitários apurados em cada uma das atividades.

Tabela 35 - Cálculo do custo unitário das atividades

Atividades	Total	Descrição do Direcionador	Direcionador	Valor unitário
Gerenciar Sistemas de Informações	155.656,91	Nº de pessoas	3	51.885,64
Acompanhar alterações na legislação	106.586,95	Nº de tributos que	10	10.658,69
Preparar demonstrativos contábeis e	70.015,32	Nº de demonstrativos	17	4.118,55
Gerenciar aspectos contábeis e	210.747,33	Nº de pessoas	60	3.512,46
Reunir-se com o conselho administrativo e fiscal	2.697,61	Nº de reuniões	1	2.697,61
Gerenciar pessoas ligadas a contabilidade e tributos	18.854,70	Nº de pessoas	60	314,24
Transmitir declarações	13.106,83	Nº de declarações	53	247,30
Preparar rescisão de contrato de trabalho	25.101,40	Nº de rescisões	140	179,30
Assessorar diretoria e outros departamentos	4.260,23	Nº de pessoas	25	170,41
Apurar e recolher ISS	2.704,19	Nº de títulos de ISSQN	74	36,54
Pagamentos de Tributos	31.870,18	Nº de títulos de	1.397	22,81
Controlar os bens patrimoniais	456.641,65	Nº de bens	25.677	17,78
Conferir valores de tributos a recolher	19.597,04	Nº de títulos de	1.397	14,03
Emitir guias para recolhimento dos	2.421,29	Nº de guias emitidas	178	13,60
Preparar folha de pagamento	302.684,43	Nº de folhas de	29.554	10,24
Emitir faturas	93.962,86	Nº de faturas	24.656	3,81
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)	1.171.389,84	Nº de lançamentos	504.405	2,32
Autorizar pagamento dos tributos	3.170,89	Nº de títulos de	1.397	2,27
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais	543.594,25	Nº de lançamentos	504.405	1,08
Conferir Prestação de Contas	511.461,97	Nº de lançamentos	504.405	1,01
Integrar, Contabilizar e Conciliar	186.575,84	Nº de lançamentos	504.405	0,37
Conferir Lançamentos	73.469,03	Nº de lançamentos	504.405	0,15
Arquivar de Documentos	19.920,65	Nº de lançamentos	504.405	0,04

Fonte: Elaborado pelo autor

Dentre os resultados apresentados na Tabela 35, a atividade que apresenta maior valor unitário é o de gerenciar o Sistema de Informações Contábeis. A empresa trabalha com três softwares que são utilizados para gerar informações contábeis. Dois deles são alugados de uma empresa especializada o outro foi desenvolvido internamente para atender as particularidades da empresa na apuração e recolhimento dos tributos. Os três softwares necessitam constantemente de gerenciamento, manutenção e atualização, o que consome recursos.

A atividade Acompanhar alterações na legislação unitariamente consome R\$ 10.658,69. Portanto, para os empregados estarem atualizados quanto à legislação tributária, a empresa gasta R\$ 10.658,69 com cada tributo estudado pelos funcionários que são: ISS; IRPJ; INSS; IRRF; PIS; Cofins; CSL; PIS/sobre folha e ITR.

Dentre as atividades que menos apresentam custos unitários, apresentam-se a atividade Arquivar documentos, Conferir lançamentos, Integrar, Contabilizar e Conciliar, Conferir prestação de contas e Lançar documentos contábeis e fiscais. Optou-se por usar como direcionador nessas atividades o n° de lançamentos contábeis, pelos seguintes motivos:

- a) os lançamentos são feitos com base em documentos, assim, cada documento lançado corresponde no mínimo a 2 lançamentos (um débito e outro crédito). Dessa forma, quanto mais lançamentos mais documentos;
- b) o número de lançamentos efetuados no período é exato. Assim, com o sistema de informações é possível saber exatamente o número de lançamentos contábeis efetuados. Já se fosse os custos direcionados através de n° de documentos, por exemplo, estes teriam de ser estimados, devido à impossibilidade de contar cada documento contábil e fiscal.

4.3.2.7 Direcionamento dos Custos de Conformidade Tributária aos Tributos

Para identificar os custos de conformidade tributária por tributo, foi necessário direcionar os custos das atividades aos objetos de custeio, no caso deste trabalho, aos tributos. Para isso, foi utilizado direcionadores. Ao direcionar as atividades aos tributos, foram observadas aquelas que têm vínculos aos tributos. Por exemplo, o tributo PIS/SFP não está relacionado com as atividades Preparar Prestação de Contas, Lançar Documentos Fiscais e Conferir Prestação de Contas, logo os custos relacionados a essas atividades não serão direcionados a esse tributo. Portanto, os custos das atividades foram

direcionados por direcionadores diferentes. Os cálculos estão apresentados nas Tabela 366 e Tabela 3737.

As atividades demonstradas na Tabela 36 foram direcionadas aos tributos através do direcionador Número de lançamentos contábeis. O total de lançamentos no período foi de 504.405. Devido às características das atividades e para uma melhor compreensão optou-se por dividir a Tabela 36 em duas partes.

Na 1ª primeira parte, foram excluídos dos direcionamentos os lançamentos referentes ao PIS/SFP e ITR. Isso devido às atividades Preparar Prestação de Contas, Lançar Documentos Fiscais e Conferir Prestação de Contas não terem ligação com esses tributos.

Dessa forma, os custos das atividades foram alocados aos tributos na proporção dos lançamentos contábeis de cada tributo. Assim, os lançamentos ligados ao ISS corresponderam no período 636 conforme apresentado na Tabela 36. Os lançamentos vinculados aos IRRF, PIS, Cofins, CSL e Pedágio corresponderam a 2.148, 636, 636, 596 e 15.702, respectivamente. O restante dos custos das atividades foi atribuído ao IRPJ e ao INSS (50% para cada um dos tributos – 242.026 lançamentos para o IRPJ e 242.025 de lançamentos para o INSS), devido à obrigação acessória imposta (Quadro 8). Dessa forma, conforme mostrado na Tabela 36, o IRPJ e o INSS ficaram com a maior proporção dos custos de conformidade tributária.

Na 2ª parte da Tabela 36 foram incluídos os lançamentos do PIS/SFP e ITR. Isso porque as atividades desenvolvidas têm relação com todos os tributos. O restante da metodologia de direcionamento dos custos de conformidade seguiu a mesma aplicada na 1ª parte da Tabela 36, assim, os custos das atividades foram direcionados na proporção do número de lançamentos vinculados a cada tributo.

Ressalta-se que para se calcular o total de lançamentos contábeis de cada tributo foi primeiramente identificado a quantidades de títulos de tributos pagos de cada tipo. Após foi multiplicado por 4 lançamentos no caso de impostos retidos e dois no caso de pedágio. Por exemplo: a quantidade total de títulos de ISS foi de 159 títulos no período, multiplicado por 4 lançamentos (2 débitos e 2 créditos) tem-se 636 lançamentos ($159 \times 4 = 636$ lançamentos). Os lançamentos de PIS/SFP foram feitos pelo total. Explicando: O cálculo destes tributos é sobre a folha de pagamento, portanto, é necessário fazer todas as folhas de pagamento para se apurar e emitir o documento de arrecadação de tais tributos. No entanto, a contabilização destes valores é feito pelo total. Assim, calcula-se folha por folha, mas a contabilização e o recolhimento são feitos pelo total.

Tabela 36 - Cálculos dos custos de conformidade tributária por tributo

Direcionador	Valor Direcionado	Valor Unit.	Tributos										Total
			ISS	IRPJ	INSS	IRRF	PIS	Cofins	CSL	PIS/SFP	ITR	PEDÁGIO	
Nº de lançamentos	504.405		636	242.026	242.025	2.148	636	636	596			15.702	504.405
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)	1.171.389,84	2,32	1.477,00	562.061,83	562.059,51	4.988,34	1.477,00	1.477,00	1.384,10	-	-	36.465,07	1.171.389,84
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais **	543.594,25	1,08	685,41	260.829,97	260.828,89	2.314,89	685,41	685,41	642,31	-	-	16.921,95	543.594,25
Conferir Prestação de Contas *	511.461,97	1,01	644,90	245.412,11	245.411,09	2.178,05	644,90	644,90	604,34	-	-	15.921,68	511.461,97
TOTAL	2.226.446,06		2.807,31	1.068.303,91	1.068.299,49	9.481,28	2.807,31	2.807,31	2.630,75	-	-	69.308,70	2.226.446,06
Nº de lançamentos	504.405		636	241.996	241.995	2.148	636	636	596	56	4	15.702	504.405
Conferir Lançamentos	73.469,03	0,15	92,64	35.247,89	35.247,74	312,87	92,64	92,64	86,81	8,16	0,58	2.287,07	73.469,03
Gerenciar aspectos contábeis e tributários	210.747,33	0,42	265,73	101.109,25	101.108,83	897,46	265,73	265,73	249,02	23,40	1,67	6.560,51	210.747,33
Integrar, Contabilizar e Conciliar	186.575,84	0,37	235,25	89.512,61	89.512,24	794,53	235,25	235,25	220,46	20,71	1,48	5.808,06	186.575,84
Gerenciar Sistemas de Informações	155.656,91	0,31	196,27	74.678,78	74.678,47	662,86	196,27	196,27	183,92	17,28	1,23	4.845,56	155.656,91
Arquivar de Documentos	19.920,65	0,04	25,12	9.557,24	9.557,20	84,83	25,12	25,12	23,54	2,21	0,16	620,12	19.920,65
Gerenciar pessoas ligadas à contabilidade e tributos	18.854,70	0,04	23,77	9.045,83	9.045,79	80,29	23,77	23,77	22,28	2,09	0,15	586,94	18.854,70
Assessorar diretoria e outros departamentos	4.260,23	0,01	5,37	2.043,91	2.043,90	18,14	5,37	5,37	5,03	0,47	0,03	132,62	4.260,23
Reunião com o conselho administrativo e fiscal	2.697,61	0,01	3,40	1.294,22	1.294,22	11,49	3,40	3,40	3,19	0,30	0,02	83,98	2.697,61
TOTAL	672.182,29		847,55	322.489,72	322.488,39	2.862,48	847,55	847,55	794,24	74,63	5,33	20.924,86	672.182,29

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 37 - Cálculos dos custos de conformidade tributária por tributo

(continua)

Direcionador Atividades	Valor Direcionador		Tributos				
	Custo da atividade	Valor unit.	ISS	IRPJ	INSS	IRRF	PIS
Obrigações acessórias	100%		-	50%	50%	-	-
Controlar Patrimônio	456.641,65	4.566,42	-	228.320,83	228.320,82	-	-
Emitir faturas	93.962,86	939,63	-	46.981,43	46.981,43	-	-
Preparar demonstrativos contábeis e fiscais	70.015,32	700,15	-	35.007,66	35.007,66	-	-
TOTAL	620.619,84		-	310.309,92	310.309,91	-	-
Nº de folhas de pagamento e rescisões utilizadas para cálculo de cada tributo	82.300				29.694	23.052	-
Preparar folha de pagamento	302.684,43	3,68	-	-	109.209,13	84.781,06	-
Preparar Rescisão de contrato de trabalho	25.101,40	0,30	-	-	9.056,64	7.030,83	-
TOTAL	327.785,83		-	-	118.265,77	91.811,90	-
Índice de atenção	100%		13,00%	7,00%	14,00%	13,00%	13,00%
Acompanhar alterações na legislação	106.586,95	1.065,87	13.856,30	7.461,09	14.922,17	13.856,30	13.856,30
Nº de títulos de tributos	1.364		159	-	186	537	159
Pagamentos de Tributos	31.870,18	23,37	3.715,07	-	4.345,93	12.547,13	3.715,07
Conferir valores de tributos a recolher	19.597,04	14,37	2.284,41	-	2.672,32	7.715,26	2.284,41
Autorizar pagamento dos tributos	3.170,89	2,32	369,63	-	432,39	1.248,36	369,63
TOTAL	54.638,10		6.369,10	-	7.450,65	21.510,75	6.369,10
Nº de declarações por tributo	53		12	1	14	5	4
Transmitir declarações	13.106,83	247,30	2.967,58	247,30	3.462,18	1.236,49	989,19
Títulos de ISS	100%		100%	-	-	-	-
Apurar e recolher ISS	2.704,19	27,04	2.704,19	-	-	-	-
Nº de guias emitidas por tributo	-	187	12		28	60	24
Emitir guias para recolhimento dos tributos	2.421,29	12,95	155,38	-	362,55	776,89	310,75
TOTAL GERAL	1.127.863,03		26.052,56	318.018,30	454.773,23	129.192,33	21.525,36

Tabela 37- Cálculos dos custos de conformidade tributária por tributo

(conclusão)

Direcionador Atividades	Tributos					Total
	Cofins	CSL	PIS/SFP	ITR	PEDÁGIO	
Obrigações acessórias	-	-	-	-	-	100%
Controlar Patrimônio	-	-	-	-	-	456.641,65
Emitir faturas	-	-	-	-	-	93.962,86
Preparar demonstrativos contábeis e fiscais	-	-	-	-	-	70.015,32
TOTAL	-	-	-	-	-	620.619,83
Nº de folhas de pagamento e rescisões utilizadas para cálculo de cada tributo	-	-	29.554	-	-	82.300
Preparar folha de pagamento	-	-	108.694,24	-	-	302.684,43
Preparar Rescisão de contrato de trabalho	-	-	9.013,94	-	-	25.101,40
TOTAL	-	-	117.708,17	-	-	327.785,83
Índice de atenção	13,00%	13,00%	13,00%	1,00%	-	100%
Acompanhar alterações na legislação	13.856,30	13.856,30	13.856,30	1.065,87	-	106.586,95
Nº de títulos de tributos	159	149	14	1	-	1.364
Pagamentos de Tributos	3.715,07	3.481,42	327,11	23,37	-	31.870,18
Conferir valores de tributos a recolher	2.284,41	2.140,73	201,14	14,37	-	19.597,04
Autorizar pagamento dos tributos	369,63	346,38	32,55	2,32	-	3.170,89
TOTAL	6.369,10	5.968,53	560,80	40,06	-	54.638,10
Nº de declarações por tributo	8	4	4	1	-	53
Transmitir declarações	1.978,39	989,19	989,19	247,30	-	13.106,83
Títulos de ISS	-	-	-	-	-	100%
Apurar e recolher ISS	-	-	-	-	-	2.704,19
Nº de guias emitidas por tributo	24	24	14	1	-	187
Emitir guias para recolhimento dos tributos	310,75	310,75	181,27	12,95	-	2.421,29
TOTAL GERAL	22.514,55	21.124,78	133.295,74	1.366,17	-	1.127.863,02

Fonte: Elaborado pelo autor

Na Tabela 37, segue o direcionamento dos custos de conformidade tributária aos tributos. As atividades, por estarem vinculadas a certos tributos, foram separadas e direcionadas por direcionadores diferentes. As atividades Controlar o Patrimônio, Emitir Faturas e Preparar os Demonstrativos Contábeis e Fiscais foram direcionados somente ao IRPJ e ao INSS devido à exigência de se fazer a contabilidade seguindo todas as formalidades contábeis. Já as atividades Preparar folha de pagamento e Preparar a rescisão de contratos de trabalho foram direcionadas proporcionalmente aos tributos que têm vínculo com a folha de pagamento. De tal modo, o INSS foi o que mais gerou custos direcionados, pois todas as folhas de pagamento e rescisões têm INSS (29.694 folhas e rescisões no período), diferente do IRRF, que esteve em 23.052 folhas. Mesmo tratamento teve o PIS/SFP, que é calculado sobre a folha de pagamento de todos os meses do período (29.554 folhas no período).

Os custos da atividade Acompanhar alterações na legislação foi direcionado aos tributos com base no índice de atenção dada a cada tributo. Assim, aqueles tributos que exigem mais tempo de estudo receberam proporcionalmente mais custos. Como o pedágio não foi estudado pelos funcionários, este não recebeu os custos dessa atividade.

Os custos das atividades Pagamentos de Tributos, Conferir valores de tributos a recolher, Autorizar pagamento dos tributos foram direcionados pelo número de títulos gerados para cada um dos tributos. Os custos da atividade Transmitir declarações foi direcionada pelo número de declarações vinculadas a cada tributo. Os custos da atividade Apurar e recolher ISS foi direcionada diretamente ao ISS por se tratar somente deste tributo. Os custos da atividade Emitir guias para recolhimento dos tributos foi direcionado conforme o nº de documentos de arrecadação emitidos.

4.4 ANÁLISE DOS CUSTOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

Após as várias etapas para a mensuração dos custos de conformidade tributária, apresenta-se na Tabela 38 o resumo dos custos de conformidade tributária por tributo na Ascar. Observa-se que o INSS é o tributo que mais apresenta custos de conformidade tributária.

Uma das atividades que mais contribui com o valor representativo dos custos de conformidade tributária do INSS é a atividade Preparar prestação de contas. Essa atividade é um custo de conformidade voluntário, ou seja, não está expresso na legislação que a empresa é obrigada a executar esta atividade, no entanto, é executada de forma

voluntária dentro da empresa, pois se trata de preparar os documentos contábeis e fiscais, conferindo-os e classificando-os.

A segunda atividade que mais colabora com o valor expressivo dos custos de conformidade tributária do INSS é lançar os documentos contábeis e fiscais. Essa atividade pode ser considerada um custo de conformidade tributário obrigatório, pois está definido na legislação do INSS (BRASIL, 2009).

A terceira e a quarta atividade que mais contribuíram para os custos de conformidade tributária do INSS são conferir a prestação de contas e controlar os bens patrimoniais, respectivamente. Os custos ligados a essas atividades podem ser classificados como custos de conformidade voluntários. A primeira atividade é feita seguindo o fluxo dos documentos, assim, os documentos após serem preparados seguem para o próximo setor/departamento que confere a classificação dos documentos. Já à atividade Controlar os bens patrimoniais a empresa para manter o controle contábil dos seus ativos executa essa atividade.

A atividade Preparar folha de pagamento pode ser classificada como um custo de conformidade obrigatório, pois esta atividade está apregoada na legislação a sua obrigatoriedade de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço (BRASIL, 1991).

Dentre as atividades que menos contribuíram para os custos de conformidade tributária do INSS, tem-se a atividade Emitir Guias para recolhimento dos tributos, Autorizar pagamentos de tributos e Reunir-se com o conselho administrativo e fiscal. Ambas as atividades podem ser classificadas como custos de conformidade voluntários, pois não está expresso na legislação que estas atividades devem ser executadas.

O IRPJ é o segundo tributo em que mais se teve custos de conformidade tributária. As quatro atividades que mais influenciaram no valor dos custos de conformidade tributária do IRPJ foram Preparar prestação de contas, Lançar Documentos Contábeis e Fiscais, Conferir Prestação de Contas e Controlar os bens Patrimoniais. Essas atividades foram alocadas ao IRPJ devido à obrigatoriedade expressa em lei de manter a escrituração contábil.

O IRRF é o terceiro tributo que mais apresentou custos de conformidade tributária na empresa. As atividades que mais contribuíram para este resultado foram Preparar a folha de pagamento, Pagamentos de tributos e Acompanhar alterações na legislação tributária.

Tabela 38 - Resumo dos custos de conformidade tributária por tributo

Atividades	Tributos										
	INSS	IRPJ	IRRF	PIS/SFP	PEDÁGIO	ISS	Cofins	PIS	CSL	ITR	Total
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)	562.059,51	562.061,83	4.988,34	-	36.465,07	1.477,00	1.477,00	1.477,00	1.384,10	-	1.171.389,84
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais	260.828,89	260.829,97	2.314,89	-	16.921,95	685,41	685,41	685,41	642,31	-	543.594,25
Conferir Prestação de Contas	245.411,09	245.412,11	2.178,05	-	15.921,68	644,90	644,90	644,90	604,34	-	511.461,97
Controlar Patrimônio	228.320,82	228.320,83	-	-	-	-	-	-	-	-	456.641,65
Preparar folha de pagamento	109.209,13	-	84.781,06	108.694,24	-	-	-	-	-	-	302.684,43
Gerenciar aspectos contábeis e tributários	101.108,83	101.109,25	897,46	23,40	6.560,51	265,73	265,73	265,73	249,02	1,67	210.747,33
Integrar, Contabilizar e Conciliar	89.512,24	89.512,61	794,53	20,71	5.808,06	235,25	235,25	235,25	220,46	1,48	186.575,84
Gerenciar Sistemas de Informações	74.678,47	74.678,78	662,86	17,28	4.845,56	196,27	196,27	196,27	183,92	1,23	155.656,91
Acompanhar alterações na legislação	14.922,17	7.461,09	13.856,30	13.856,30	-	13.856,30	13.856,30	13.856,30	13.856,30	1.065,87	106.586,95
Emitir faturas	46.981,43	46.981,43	-	-	-	-	-	-	-	-	93.962,86
Conferir Lançamentos	35.247,74	35.247,89	312,87	8,16	2.287,07	92,64	92,64	92,64	86,81	0,58	73.469,03
Preparar demonstrativos contábeis e fiscais	35.007,66	35.007,66	-	-	-	-	-	-	-	-	70.015,32
Pagamentos de Tributos	4.345,93	-	12.547,13	327,11	-	3.715,07	3.715,07	3.715,07	3.481,42	23,37	31.870,18
Preparar Rescisão de contrato de trabalho	9.056,64	-	7.030,83	9.013,94	-	-	-	-	-	-	25.101,40
Arquivar de Documentos	9.557,20	9.557,24	84,83	2,21	620,12	25,12	25,12	25,12	23,54	0,16	19.920,65
Conferir valores de tributos a recolher	2.672,32	-	7.715,26	201,14	-	2.284,41	2.284,41	2.284,41	2.140,73	14,37	19.597,04
Gerenciar pessoas ligadas à contabilidade e tributos	9.045,79	9.045,83	80,29	2,09	586,94	23,77	23,77	23,77	22,28	0,15	18.854,70
Transmitir declarações	3.462,18	247,30	1.236,49	989,19	-	2.967,58	1.978,39	989,19	989,19	247,30	13.106,83
Assessorar diretoria e outros departamentos	2.043,90	2.043,91	18,14	0,47	132,62	5,37	5,37	5,37	5,03	0,03	4.260,23
Autorizar pagamento dos tributos	432,39	-	1.248,36	32,55	-	369,63	369,63	369,63	346,38	2,32	3.170,89
Apurar e recolher ISS	-	-	-	-	-	2.704,19	-	-	-	-	2.704,19
Reunião com o conselho administrativo e fiscal	1.294,22	1.294,22	11,49	0,30	83,98	3,40	3,40	3,40	3,19	0,02	2.697,61
Emitir guias p/ recolhimento dos tributos	362,55	-	776,89	181,27	-	155,38	310,75	310,75	310,75	12,95	2.421,29
TOTAL GERAL	1.845.561,11	1.708.811,93	141.536,09	133.370,37	90.233,57	29.707,41	26.169,41	25.180,21	24.549,77	1.371,50	4.026.491,37

Fonte: Elaborado pelo autor

Tanto o PIS/SFP quanto o IRRF e o INSS tiveram seus custos de conformidade mais altos devido à preparação das folhas de pagamento. Acompanhar a alteração na legislação sobre o PIS também influenciou nos valores dos custos de conformidade tributária.

Aos pedágios também recaíram uma proporção representativa de custos de conformidade tributária (R\$ 90.233,57) devido aos vários documentos pagos. Todos os documentos passaram pelas atividades de Preparar prestação de contas, Lançar os documentos contábeis e fiscais e conferir a prestação de contas. Uma sugestão para diminuição dos custos de conformidade tributária sobre este último tributo pode ser da empresa negociar com as principais praças de pedágio para pagamento único ao final do mês. Com isso, eliminar-se-ia a pluralidade de documentos que devem ser conferidos e contabilizados.

O ITR apresentou os menores custos de conformidade no período. Isso porque o ITR é calculado com base no valor de venda propriedade rural. A atividade que mais influenciou no resultado deste tributo foi acompanhar a alteração na legislação. Observa-se que na maioria dos tributos a atividade Acompanhar alterações na legislação tributária representa uma proporção importante nos custos de conformidade tributária.

4.5 AVALIAÇÃO DA PROPOSTA

Seguindo a metodologia do *design research* após ter sido concebida a proposta de um método de mensuração dos custos de conformidade tributária foi preciso avaliar os dados oriundos da implantação do método. Para isso foram realizadas análises dos dados obtidos, primeiro internamente à empresa, em que foi solicitado a opinião de um gestor da instituição. Após, os custos de conformidade tributária foram comparados com os valores pagos de tributos, com os custos totais e com as receitas totais da empresa. Em seguida, a análise foi feita de forma externa, onde os resultados desta pesquisa foram comparados com os resultados de outras pesquisas nacionais e internacionais.

4.5.1 Avaliação da Proposta por um Gestor da Empresa

A proposta do método de mensuração dos custos de conformidade tributária foi avaliada pelo Coordenador do Núcleo de Contabilidade da empresa. A escolha desta pessoa foi pelo fato de ela ter o conhecimento das atividades desenvolvidas, ser uma

experiente na função, além de ser responsável gerencialmente pela maioria das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária.

Após a apresentação dos resultados, o Coordenador do Núcleo de Contabilidade não se mostrou surpreso com os valores decorrentes dos custos de conformidade tributária e que na opinião dele os valores pareciam até ser mais elevados. Ele concordou com o valor do custo de conformidade tributária do INSS e IRPJ (que são os dois tributos que mais apresentaram custos de conformidade no período) e que para ele os valores são devidos às obrigações acessórias impostas e as várias etapas até a conclusão final dos trabalhos contábeis

Para ele, o método de mensuração dos custos de conformidade tributária possibilitou identificar as atividades envolvidas no processo bem como os recursos consumidos, o que vai auxiliá-lo no seu gerenciamento e na possível redução de custos, identificação de treinamentos de pessoal e na identificação dos reais custos tributários da empresa.

Diante do exposto, o método desenvolvido atende uma de suas finalidades que é auxiliar os gestores na tomada de decisão, objetivando a redução de custos e possibilitando identificar as atividades e o real custo tributário para a empresa.

4.5.2 Custos de Conformidade Tributária Versus os Valores Pagos de Tributos

Os custos de conformidade tributária representam uma parte dos custos totais tributários. Para mensurar os custos totais tributários no período, é necessário acrescentar os custos dos tributos pagos pela empresa. Na Tabela 39, apresenta-se um resumo dos custos de conformidade tributária de cada tributo, os valores de tributos efetivamente pagos pela empresa, além dos tributos retidos de terceiros e recolhido.

Observa-se na Tabela 39 que o custo total tributário para a empresa representa R\$ 5.265.252,31. Desse total R\$ 4.026.491,37 (76,47%) são custos de conformidade tributária. Portanto, são custos que a empresa teve para se ajustar à legislação tributária. Os outros 23,52% (R\$ 1.238.760,94) representam o valor dos tributos efetivamente pagos pela empresa. Isso quer dizer que, de forma geral, para cada R\$ 1,00 de tributo pago pela empresa ela gasta R\$ 3,25 para se ajustar a legislação. O resultado evidencia que o governo diminuiu os custos dos tributos para as entidades sem fins lucrativos, porém não fez o mesmo com os custos de conformidade tributária, mantendo a exigência de boa parte das obrigações acessórias impostas as empresas do segundo setor.

Tabela 39 - Custo total tributário - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012

Tributo	a - Custo de conformidade tributária	b - Valor efetivamente pago de tributos	c - Valor de tributos retido de terceiros e recolhido	Custo total tributário para a empresa (a+b)
INSS	1.845.561,11	-	8.869.165,12	1.845.561,11
IRPJ	1.708.811,93	-	-	1.708.811,93
PIS/SFP	133.370,37	1.086.253,41	-	1.219.623,78
Pedágio	90.233,57	152.455,64	-	242.689,21
IRRF	141.536,09	-	9.879.607,89	141.536,09
ISS	29.707,41	-	30.268,09	29.707,41
Cofins	26.169,41	-	63.121,29	26.169,41
PIS	25.180,21	-	13.946,91	25.180,21
CSL	24.549,77	-	21.343,15	24.549,77
ITR	1.371,50	51,89	-	1.423,39
TOTAL	4.026.491,37	1.238.760,94	18.877.452,45	5.265.252,31

Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 39 revela que o INSS é o tributo que apresenta o valor mais elevado de custos de conformidade tributária. No entanto, devido isenção previdenciária dada às empresas filantrópicas a empresa não paga nada de INSS. Assim, o valor correspondente aos custos de conformidade é para cumprir com as obrigações acessórias.

Os custos de conformidade tributária relacionados com o IRPJ foram elevados. Pelo fato da empresa ser imune ao IRPJ ela não paga nada deste tributo, apenas cumpri com as obrigações acessórias e retém e recolhe o IR de outras empresas, que está representado, neste trabalho, no IRRF. Portanto a empresa não tem IRPJ, porém gasta um valor expressivo para se ajustar a legislação.

A empresa para reter, recolher e desenvolver as atividades ligadas aos custos de conformidade tributária do IRRF de terceiros gasta 1,43% (Tabela 400) do valor recolhido de IRRF de terceiros. Já para pagar o PIS/SFP a empresa gasta 12,28% do valor do PIS/SFP para se conformar a legislação deste tributo.

Na Tabela 400 revela que a empresa gasta 0,9815 centavos para cada R\$ 1,00 recolhido de terceiros, sendo que ela própria não paga nada de ISS.

Para reter e recolher a Cofins o percentual de custo de conformidade tributária é de 41,46% (Tabela 400) do valor retido e recolhido de terceiros. Pode-se observar que no caso do PIS os custos de conformidade tributária foram maiores que o valor retido e recolhido de terceiros. Para a CSL o resultado é o mesmo do PIS. A empresa gasta mais de custo de conformidade tributária do que o valor retido e recolhido de terceiros.

O ITR apresentou um percentual elevado de custo de conformidade tributária em relação ao valor do tributo pago pela empresa. Assim para calcular e pagar o valor de

ITR de R\$ 51,89 a empresa gastou de custos de conformidade tributária R\$ 1.371,50 o que representa 2.643% do valor do tributo.

Na Tabela 40 apresenta-se a relação entre os custos de conformidade tributária com os tributos retidos e recolhidos de terceiros.

Tabela 40 - Relação dos custos de conformidade versus tributos retidos e recolhidos - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012

Tributo	Custo de conformidade tributária	Valor de tributos retido de terceiros e recolhido	Percentual em relação aos tributos retidos e recolhidos de terceiros
INSS	1.845.561,11	8.869.165,12	20,81%
IRRF	141.536,09	9.879.607,89	1,43%
ISS	29.707,41	30.268,09	98,15%
Cofins	26.169,41	63.121,29	41,46%
PIS	25.180,21	13.946,91	180,54%
CSL	24.549,77	21.343,15	115,02%
TOTAL	2.092.704,00	18.877.452,45	11,09%

Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados apresentados nas Tabela 39 e Tabela 40 revelam que apesar das empresas filantrópicas serem imunes e/isenas do IRPJ, ISS, Cofins, CSL e INSS, elas tem custos representativos para se conformar a legislação tributária. Observa-se que o custo de conformidade tributária relacionados com os tributos retidos e recolhidos de terceiros representa no geral 11,09%. Uma forma de reduzir os custos de conformidade tributária das empresas filantrópicas poderia ser não imputar a elas a obrigação de reter e recolher tributos como ISS, Cofins, PIS, IRRF de outras empresas e CSL.

4.5.3 Custos de conformidade tributária versus custos totais e receitas totais

Ao comparar os custos de conformidade tributários com os custos totais da empresa estes representam 2,27%, conforme cálculos demonstrados na Tabela 41. Deste modo, do total de custos que a empresa teve no período, 2,27% foram para se adequar a legislação tributária. Esse valor é bem mais expressivo que os custos com os tributos próprios pagos que representam 0,70% dos custos totais da empresa. Já os custos totais tributários representaram no período 2,97% dos custos totais da empresa.

Tabela 41 - Relação custos tributários versus custos totais e faturamento - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012

Custos	Custos tributários	Custos totais	%
a - Custo de conformidade tributária	4.026.491,37	177.570.623,51	2,27
b – Custos de tributo próprios	1.238.760,94	177.570.623,51	0,70
Custo total tributário para a Ascar	5.265.252,31	177.570.623,51	2,97
	Custos tributários	Receitas totais	%
a - Custo de conformidade tributária	4.026.491,37	204.461.638,28	1,97
b – Custos de tributos próprios	1.238.760,94	204.461.638,28	0,61
Custo total tributário para a Ascar	5.265.252,31	204.461.638,28	2,58

Fonte: Elaborado pelo autor

Ao comparar os custos de conformidade tributária com as receitas totais da empresa no período, estes representam 1,97%, Dessa forma, a empresa gasta 1,97% de suas receitas totais para atender a legislação tributária. Já os custos com tributos próprios representam 0,61% do faturamento da empresa. O custo total tributário representa 2,58% das receitas totais da empresa.

Foi possível também comparar os custos tributários da empresa com as receitas próprias (gerada por algumas de suas atividades) e as receitas de terceiros (provenientes de convênios com os órgãos públicos e com empresas privadas). Os dados da Tabela 45 revelam que os custos de conformidade tributária representam 23,63% das receitas próprias. O resultado é expressivo devido às receitas próprias não serem tão elevadas. Já com referência as receitas de terceiros os custos de conformidade tributária representam 2,15%.

Tabela 42 - Relação custos tributários versus Receitas Próprias e de Terceiros - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012

	Custos tributários	Receitas próprias	%	Receita de terceiros	%
a - Custo de conformidade tributária	4.026.491,37	17.038.676,03	23,63	187.422.962,25	2,15
b – Custos de tributos próprios	1.238.760,94	17.038.676,03	7,27	187.422.962,25	0,66
Custo total tributário para a Ascar (a+b)	5.265.252,31	17.038.676,03	30,90	187.422.962,25	2,81

Fonte: Elaborado pelo autor

Ao comparar os custos de tributos próprios com as receitas próprias o percentual representa 7,27%. Já ao se comparar com as receitas provenientes de terceiros o percentual é de 0,66%. Os custos totais tributários da empresa da empresa Ascar representam 30,90% das suas receitas próprias e 2,81% das receitas de terceiros.

Embora os custos totais tributários representem não mais que 2,97% dos custos totais da empresa (Tabela 42) e 2,58% das receitas totais o que se comprova é que a empresa tem muito mais custos de conformidade tributária do que custos com tributos próprios. Assim, evidencia-se a necessidade de diminuir os custos de conformidade tributária, pois ao reduzir estes custos a empresa pode investir mais em suas atividades-fim, na extensão rural, contribuindo com o Estado no desenvolvimento de políticas públicas. Por exemplo; para a empresa atender a uma família de agricultores a empresa gastou em 2011, R\$ 605,70. Se o custo para atender a uma família se mantivesse o mesmo que valor gasto em 2011, com os recursos gastos nos custos de conformidade tributária a empresa poderia atender a 6.647 famílias a mais se tais custos não existissem, o que certamente traria mais efetividade no exercício de extensão rural.

4.5.4 Comparação com Outras Pesquisas Desenvolvidas

Nesta seção procurou-se comparar os resultados desta pesquisa com os resultados de outras pesquisas desenvolvidas no Brasil e no mundo. Os resultados desta comparação devem ser olhados com cautela, devido às diferenças entre as pesquisas desenvolvidas. Por exemplo; a época em que foram desenvolvidas as pesquisas são diferente; as metodologias utilizadas na elaboração dos trabalhos não foram as mesmas em todas as pesquisas; as empresas são de setores diferentes; algumas pesquisas não abrangem todos os tributos; etc.

Bertolucci e Nascimento (2002) em pesquisa desenvolvida em 2001 com as companhias abertas brasileiras apresentaram os seguintes resultados demonstrados na Tabela 43.

Tabela 43 - Comparação com os resultados da pesquisa de Bertolucci e Nascimento (2002)

CUSTOS DE CONFORMIDADE DAS COMPANHIAS ABERTAS					
Receita bruta - (Milhões de reais)					
	Até 100	De 100 até 1.000	De 1.000 até 5.000	De 5.000 até 15.000	Todas as empresas
Custos de Conformidade sobre receita bruta (%)	1,66%	0,68%	0,48%	0,14%	0,32%
Custos de conformidade sobre receita total na Ascar (%)		1,97%			

Fonte: Dados das companhias abertas, Bertolucci e Nascimento (2002) – Dados da Ascar, Elaborado pelo autor

Observa-se na Tabela 43 que o resultado encontrado nesta pesquisa é superior ao resultado encontrado por Bertolucci e Nascimento (2002), dentro da faixa de receita bruta. O que pode justificar as diferenças de resultados são as diferentes metodologias utilizadas no desenvolvimento dos trabalhos. Neste trabalho foi utilizado o método ABC para apuração dos custos, já no trabalho desenvolvido por Bertolucci e Nascimento (2002) foi utilizado um questionário enviado as empresas onde os respondentes estimavam e/ou calculavam os custos de conformidade tributária.

Maia (2007) desenvolveu pesquisa sobre os custos de conformidade tributária em uma empresa de saneamento do Estado do Ceará. Nesta pesquisa a autora solicitou aos entrevistados, quais atividades relacionadas aos custos de conformidade que mais consomem recursos da empresa. Os resultados estão apresentados no Quadro 14.

Quadro 16 - Comparação com os resultados da pesquisa de Maia (2007)

Atividades que mais consomem recursos na Companhia de Saneamento (Maia, 2007)	Atividades que mais consomem recursos na Ascar
Calcular e recolher os tributos incidentes sobre a atividade da empresa	Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)
Efetuar as retenções e recolhimentos de tributos retidos na fonte	Lançar Documentos Contábeis e Fiscais
Prestar informações à administração tributária através do preenchimento e entrega de declarações	Conferir Prestação de Contas (Documentos Contábeis e Fiscais)
Treinar pessoal interno para a realização de tarefas relativas a impostos	Controlar bens patrimoniais
Contratar assessores tributários – advogados, auditores, contadores, economistas	Preparar folha de pagamento
Manter escrituração completa e livros registrados e autenticados	Gerenciar aspectos contábeis e tributários
Responder intimações e notificações fiscais e atender fiscalizações	Integrar, Contabilizar e Conciliar
Inscrever a pessoa jurídica e seus estabelecimentos em cadastros fiscais	Gerenciar Sistemas de Informações Contábeis
Arquivar e conservar livros e comprovantes fiscais	Acompanhar alterações na legislação
Pesquisar e planejar ações de elisão fiscal (planejamento tributário)	Emitir faturas
Adquirir e/ou alterar sistemas informatizados em decorrência de mudanças na legislação fiscal	Conferir Lançamentos
Preparar dados e relatórios relativos aos tributos, solicitados pelos profissionais externos	Preparar demonstrativos contábeis e fiscais

Fonte: Maia (2007) e dados da pesquisa

O Quadro 14 revela que a maioria das atividades que mais consomem recursos na Companhia de Saneamento são diferentes das atividades desenvolvidas na Ascar. Uma das diferenças, que talvez explicasse isso é que neste trabalho as atividades foram mais

detalhadas para facilitar a mensuração dos custos. Além disso, as empresas estão sujeitas a diferentes tributos o que também influencia nas atividades desenvolvidas.

Ao comparar o resultado desta pesquisa com os resultados de pesquisas desenvolvidas em outros países, conforme demonstrado na Tabela 44, os custos de conformidade tributária da Ascar estão entre os menores. Observa-se na Tabela 44 que a Suécia é o único país que apresenta custos de conformidade menores que o da Ascar, 1,30% com relação à receita das empresas.

Tabela 44 - Comparação dos resultados com outras pesquisas desenvolvidas em diversos países

Pesquisas sobre custos de conformidade tributária em outros países	Receita %
Reino Unido	2,50%
Austrália	12,10%
Holanda	4,00%
Suécia	1,30%
Estados Unidos*	3,20%
Custo de conformidade tributário Ascar	1,97%

* Imposto de renda federal e estadual – pessoas jurídicas

Fonte: Dados dos países, Bertolucci e Nascimento (2002) – Dados da Ascar, Elaborado pelo autor.

Os dados da Tabela 44 evidenciam ainda, que os custos de conformidade tributária dos países como Reino Unido, Estados Unidos, Holanda e Austrália apresentam um percentual maior de custos de conformidade com relação à receita mensurada nesta pesquisa.

Blumenthal e Kalambokidis (2006) desenvolveram pesquisa em 612 entidades sem fins lucrativos dos Estado Unidos. Neste estudo eles revelaram que os custos de conformidade podem representar cerca de 0,4% (Tabela 455) das receitas totais desse tipo de empresas nos EUA. Em comparação com os resultados desta pesquisa, onde os custos de conformidade representam 1,97% das receitas totais (Tabela 41), verifica-se que os custos de conformidade na empresa Ascar podem ser mais elevados.

Tabela 45 - Comparação entre os custos de conformidade entre entidades sem fins lucrativos

Custos de Conformidade	Receita totais %
Em entidades sem fins lucrativos nos EUA	0,40
Na Ascar	1,97%

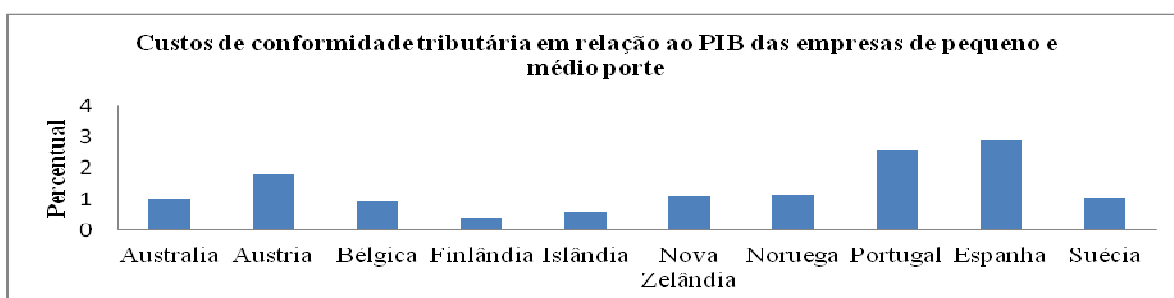
Fonte: Elaborado pelo autor

Reforça-se que os dados apresentados nas Tabelas 43, 44 e 45, devem ser olhados com prudência, pois as metodologias utilizadas nas pesquisas para estimações dos custos de conformidade são diferentes, além do período em que foram feitas as pesquisas, o escopo das atividades e dos tributos considerados nos estudos são diferentes, o que certamente podem influenciar nos resultados. Warburton e Hendy (2006) também alertam que as comparações entre países e estudos são difíceis e devem ser vistos com cautela. Eles elencam vários fatores que podem influenciar na medição dos custos entre eles:

- a) diferença de percepções sobre o que constitui um custo de conformidade tributária;
- b) diferença entre as estruturas dos tributos;
- c) flutuações das receitas nos ciclos de negócio.

Porém, ainda com todas as limitações de comparações entre as pesquisas desenvolvidas, Warburton e Hendy (2006) desenvolveram um estudo comparando os custos de conformidade tributária em vários países. Neste trabalho os custos de conformidade foram comparados com relação ao PIB de cada país. O estudo de Warburton e Hendy (2006) baseou-se no levantamento da OCDE entre os anos de 1998 e 1999. Os resultados estão apresentados Gráfico 1.

Gráfico 1 - Comparação entre os custos de conformidade tributária e o PIB das pequenas e médias empresas – 1998 - 1999



Fonte: Elaborado pelo autor com base em Warburton e Hendy (2006)

Apesar de não ser possível comparar os resultados desta pesquisa com o estudo desenvolvido por Warburton e Hendy (2006), os dados apresentados no Gráfico 1 revelam que os custos de conformidade variam significativamente entre os países. Finlândia, por exemplo, apresenta o menor custo de conformidade 0,4% em relação ao PIB. Já Espanha apresentou o maior custo de conformidade com 2,9% do PIB.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve como objetivo desenvolver um método de mensuração dos custos de conformidade tributária para as empresas. Com a metodologia *design research* foi criado o método de mensuração dos custos de conformidade tributária que com alguns ajustes pode ser implantado em qualquer empresa, tanto do segundo quanto do terceiro setor. Os ajustes referem-se principalmente ao escopo dos tributos vinculados as empresas, bem como das atividades dos custos de conformidade tributária que podem mudar de empresa para empresa.

O método de mensuração dos custos de conformidade tributária consiste na: a) Identificação dos tributos da empresa; b) Utilização do método de custeio ABC para mensurar os custos de conformidade tributária; c) Seleção de pessoas chaves; d) Identificação das atividades; e) Mensuração das atividades; f) Compilação das atividades; g) Direcionamento dos custos das atividades aos tributos, h) Apuração e análise dos custos de conformidade tributária.

O método ABC se mostrou adequado para atingir aos objetivos deste trabalho por que os custos para cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias ocorrem por atividades desempenhadas não só no setor de contabilidade, mas também nos mais diversos departamentos da empresa. Além disso, observou-se também que os custos diretos de conformidade tributária são muito raros, ou de difícil identificação, ou seja, os custos de conformidade tributária são compostos, em sua maioria, por custos indiretos.

Com o método de custeio ABC e seguindo todas as etapas do método de mensuração dos custos de conformidade tributária foi possível identificar os tributos vinculados à empresa, as atividades e os recursos consumidos relacionados aos custos de conformidade tributária. Ao identificar as atividades e os recursos foi possível analisá-las, o que culminou em sugestões para melhoria da eficiência das atividades desempenhadas.

A mensuração dos custos de conformidade tributária permitiu identificar que a Contabilidade e o Departamento de pessoal são os departamentos que mais consomem recursos no intuito de adequar à empresa a legislação tributária, pois é nestes que se concentram o maior volume de atividades.

Preparar os documentos contábeis e fiscais e fazer os devidos lançamentos no sistema contábil são as atividades que mais consomem recursos na empresa em análise,

pois são várias pessoas envolvidas no processo. Os recursos que mais se consome no desenvolvimento das atividades é a mão-de-obra e o custo com a infraestrutura.

Mesmo a Ascar sendo uma empresa sem finalidade lucrativa e, portanto imune e isenta de INSS e IRPJ, esses foram os tributos que apresentaram o valor mais elevado de custo de conformidade tributária e custo total tributário, devido às obrigações acessórias lhes imputadas de, por exemplo; fazer a contabilidade seguindo todos os aspectos formais.

Dentre os tributos próprios o PIS sobre a folha de pagamento e os pedágios são os tributos que apresentaram os maiores custos de conformidade e por consequência o maior custo total tributário.

Na Ascar para cada um R\$ 1,00 de tributo pago pela empresa, ela gasta R\$ 3,25 para se ajustar a legislação tributária. Portanto, a empresa tem muito mais custos de conformidade tributária do que tributos efetivamente pagos. O trabalho revelou também que alguns tributos como PIS e CSL apresentam custos de conformidade tributária superiores aos valores dos tributos retidos e recolhidos de terceiros. Com relação ao ISS a empresa gasta para cada R\$ 1,00 retido R\$ 0,98 de custos de conformidade.

Ao comparar os custos de conformidade e os custos totais tributários com os custos totais da empresa e sua receita total os índices, respectivamente, não ultrapassam 2,27 e 2,97% dos custos e 1,97 e 2,58% das receitas totais, porém, quanto menos custo de conformidade mais sobrarão para investimentos nas atividades-fim da empresa, no caso da Ascar, na extensão rural.

A pesquisa evidencia a necessidade de diminuição dos custos de conformidade tributária para as empresas do terceiro setor, pois claramente o fisco transferiu o ônus do trabalho às empresas, elevando os seus custos de conformidade tributária e talvez diminuindo os custos de administração para o fisco. Evidenciou-se na pesquisa que as obrigações acessórias impostas às empresas do terceiro setor é o que faz os custos de conformidade tributária ser significativos.

Neste trabalho não foram abordados os possíveis benefícios que os custos de conformidade tributária podem trazer as empresas no desenvolvimento de informações gerenciais. Por exemplo, a atividade controle patrimonial incluída nos cálculos dos custos de conformidade tributária permite não só seguir a correta prática contábil, mas também o gerenciamento de todos os bens patrimoniais da empresa. Benefício este que não foi descontado dos custos de conformidade tributária. Ou seja, os custos de conformidade

tributária mensurados neste trabalho representam o valor máximo (bruto) que poderia ser obtido.

Também não foram apurados os custos com a contribuição para iluminação pública, taxa de recolhimento de lixo, taxa de tratamento de esgoto e o IOF, devido às características da empresa. Igualmente não foram abordados aspectos relacionados aos custos da não conformidade tributária. Além disso, a utilização nos cálculos de média e do método de extrapolação pode também ser uma limitação deste trabalho. O fato dos custos de conformidade tributária da Ascar, serem compostos por custos que a empresa não desembolsou (custos subsidiados por entes públicos), mas que foram considerados neste trabalho, também pode caracterizar uma limitação. Contudo a pesquisa permitiu concluir que é possível utilizar o método ABC para apuração dos custos de conformidade tributária nas empresas.

Ao comparar os resultados desta pesquisa com os resultados de outras pesquisas desenvolvidas em diversos países como, por exemplo; Reino Unido, Austrália, Holanda, Suécia, Estados Unidos, mesmo sabendo das limitações existentes nessas comparações, os números insinuam que os custos de conformidade tributária na Ascar estão entre os menores, pois apenas a Suécia apresenta custo de conformidade tributária inferior ao da Ascar. Já no Brasil ao comparar este estudo com o desenvolvido por Bertolucci (2001) os resultados demonstram que os custos de conformidade tributária na Ascar são superiores, na mesma faixa de receita, aos custos das companhias abertas.

Ao se defrontar com os resultados desta pesquisa que sugerem que os custos de conformidade tributária no Brasil podem ser maiores do que as pesquisas anteriores revelavam surge como sugestão de pesquisa à aplicação deste método de mensuração em outras empresas tanto do terceiro setor quanto empresas do segundo setor, como indústrias, empresas comerciais e prestadoras de serviço. Outra sugestão para desenvolvimento de trabalhos futuros é a apuração dos custos da não conformidade, que envolvem os custos com juros, multas, retrabalhos, etc. Também pode ser sugerida a apuração dos custos de *accountability* em empresas do terceiro setor.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

AMORIM, Valdir de Oliveira. **A influência da tributação sobre as receitas das entidades do terceiro setor: um estudo de caso na área da saúde**. 2011. 269 f. 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Programa de Mestrado em Ciências Contábeis, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP, 2011.

ANDRADE, M. A. M. D.; GOSLING, M.; XAVIER, W. S. Por trás do discurso socialmente responsável da siderurgia mineira. **Produção**, v. 20, n. 3, p. 418-428, jul./set. 2010.

ASCAR- Associação Sulina de Crédito e Assistência Rural. **Estrutura organizacional da Ascar**. Porto Alegre, 2012. Disponível em: <<https://intranet.emater.tche.br/intranet/arquivos/resolucoes/1317301521-EstruturaOrganizacionalAscar.PNG>>. Acesso em: 13 setembro 2012.

ASSAF NETO, Alexandre; ARAÚJO, A. M. P.; ARAÚJO, M. S. F. A. Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. **Revista Contabilidade & Finanças**, Edição Comemorativa, p. 105-118, set. 2006.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

AZEREDO, Adriano José. **Desempenho econômico-financeiro de indústrias calçadistas brasileiras: uma análise do período de 2000 a 2006**. 2008. 249 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, RS, 2008.

BARRET, R. Time-driven costing: The bottom line on the new ABC. **Business Performance Management**, v. 3, n. 1, p. 35-39, mar. 2005.

BARROS, Marizeth Antunes; SANTOS, Thaís Chacon. Terceiro Setor: racionalidade instrumental ou substantiva? **Revista Espaço Acadêmico**, v. 10, n. 113, p. 11-18, out. 2010.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: Um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil**. 2011. 178 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo- USP, São Paulo, SP, 2011.

_____; NASCIMENTO, Diego Toledo. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, v. 13, n. 29, p. 55 - 67, maio/ago. 2002.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Nair Fernandes. Uso do custeio por absorção e do sistema rkw para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em hospital. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 3, n. 2, p. 24-47, maio/ago.2008.

BLUMENTHAL, M.; KALAMBOKIDIS, L. The compliance costs of maintaining tax exempt status. **National Tax Journal**, v. 59, n. 2, p. 235-252, jun. 2006.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 14 jan. 2012.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 14 fev. 2012.

_____. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui plano de custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 14 jan. 2012.

_____. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em: 14 set. 2012.

_____. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm>. Acesso em: 13 set. 2012.

_____. **Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm>. Acesso em: 14 set. 2012.

_____. **Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007**. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos/2007/dec6022.htm>>. Acesso em: 14 jan. 2012.

_____. **Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007**. Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6306.htm>. Acesso em: 18 nov. 2012.

_____. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 12 dez. 2011.

_____. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/default.htm>>. Acesso em: 08 dez. 2011.

BRASIL. Medida provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. **Diário oficial da União**, Brasília, 24 ago. 2001. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/MPs/mp2158-35.htm>>. Acesso em: 14 set. 2012.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução normativa nº 387, de 20 de janeiro de 2004. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2004/in3872004.htm>>. Acesso em: 03 jan. 2012.

_____. **Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009**. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112101.htm>. Acesso em: 15 maio 2012.

_____. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm>: Acesso em: 18 nov. 2012.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP12C e Excel**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CASTRO, Aldemário Araujo. Breves considerações acerca das exações instituídas pela Lei Complementar no 110/2001. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n. 52, nov. 2001. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2431/breves-consideracoes-acerca-das-exacoes-instituidas-pela-lei-complementar-no-110-2001>>. Acesso em: 23 nov. 2011.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria; ROCHA, Weligton. O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos. **BASE**, v. 1, n. 2, p. 33-41, 2004.

COOPER, Robin; SLAGMULDER Regine. Strategic cost management: Expanding scope and boundaries. **Journal of Cost Management**, v. 17, n. 1, p. 23-30, jan./feb. 2003.

DAS-GUPTA, Arindam. Income tax compliance cost of corporations in India, 2000- 01. **Vikalpa**, v. 31, n. 4, out./dez. 2006.

EDNAN, Ayvaz; PEHLIVANLI, Davut. The use of time driven activity based costing and analytic hierarchy process method in the balanced scorecard implementation. **International Journal of Business and Management**, v. 6, n. 3, p. 146-158, mar. 2011.

EMATER. Rio Grande do Sul. **O Governo do Estado do Rio Grande do Sul, a extensão rural e a assistência técnica/social: um relato das frentes programáticas 2007/2010**. Porto Alegre, EMATER/RS-ASCAR, 2010.

_____. Rio Grande do Sul/ASCAR. **Relatório de atividades 2011**. Porto Alegre: EMATER/RS-ASCAR, 2012.

EVANS, C. Studying the studies: an overview of recent research into taxation operating costs. **Journal of Tax Research**, v. 1, n. 1, p. 64-92, 2003. Disponível em: <<http://bar.austlii.edu.au/au/journals/eJTR/2003/4.html>>. Acesso em: 22 set. 2011.

_____; TRAN-NAM, B. The compliance and administrative costs of the TVM: What are the implications?. In: **Australian Tax Research Foundation**. ATAX and the Board of Taxation Tax Value Method Consultative Conference, 2001. Disponível em: <http://www.taxboard.gov.au/content/reviews_and_consultations/tax_value_method/archived_material/tvm_conference_papers/downloads/tvm_conference_evans.pdf>. Acesso em: 28 out. 2011.

FERRAZZO, Cristiano José. **Os limites de imposição de obrigações acessórias no direito tributário brasileiro**. 2006. 111 f. Dissertação (Mestrado em Direito), Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS, Porto Alegre, RS, 2006.

FIESP. Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. **Carga extra na indústria brasileira parte 1 – custos do sistema tributário**. Setembro, 2011. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/competitividade/downloads/custos%20do%20sistema%20tribut%C3%A1rio%20vfinal.pdf>>. Acesso em: 29 out. 2011.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001

GERI, N.; RONEN, B. Relevance lost: the rise and fall of activity-based costing. **Human Systems Management**, v. 24, n. 24, p. 133-144, 2005.

GIL, Antonio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GUTIERRES, Kellen Alves. **Avanços e retrocessos: o terceiro setor e os impasses para a construção democrática no Brasil**. 2006. 126 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Política), Programa de Pós Graduação em Ciência Política, Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, SP, 2006.

HAMMACK, David C. Historical research for the nonprofit sector. **Nonprofit Management and Leadership**, v. 16, n. 4, p. 451-467, 2006.

HANSEN, Don H.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: Contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HEVNER, AR; MARCH. ST; PARK J; RAM S. Design science in information systems research. **Management Information Systems Quarterly**, v. 28, n. 1, p. 75–105, march 2004.

HORNGREN, Charles T; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004

_____; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Sinopse do censo demográfico 2010**. Abril, 2011. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/sinopse.pdf>>. Acesso em: 25 out. 2011.

KAPLAN, Robert. S.; ANDERSON, Steven, R. Time-Driven activity-based costing. **Harvard Business Review**, v. 82, n. 11, p. 131-138, nov. 2004.

LEONE, George S.G.; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Emanuel Marcos. **Análise comparativa entre o índice disclosure e a importância atribuída por stakeholders a informações consideradas relevantes para fins de divulgação em instituições de ensino superior filantrópicas do Brasil: uma abordagem da teoria da divulgação**. 2009. 200 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, SP, 2009.

MAIA, Glavany Lima. **Custos de conformidade à tributação: Um estudo de caso em uma empresa estadual de saneamento**. 2007. 151 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria), Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE, 2007.

MAIA, G.; PESSOA, M.; SANTOS, S.; CABRAL, A. Custos de Conformidade à Tributação: Uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 3, n. 3, p. 45-67, set./dez. 2008.

MAUSS, César Volnei. **Concepção e estrutura de um modelo de mensuração de custos e resultado econômico de serviços de saúde na administração pública**. 2007. 190 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, RS, 2007.

MANSON, N. Is Operations research really research? **Journal of Operations Research Society of South African**. Matieland, v. 22, n. 2, p. 155-180, nov. 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MILANI FILHO, Marco Antônio Figueiredo. **Eficiência produtiva no terceiro setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares**. 2009. 210 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, SP, 2009.

NAMAZI, Mohammad. Performance-focused ABC: A third generation of activity-based costing system. **Cost management**, v. 23, n. 5, p. 34-46, set./otoc. 2009.

OLIVEIRA, Edmauro Carlos. **Uma contribuição à análise das práticas de gestão das organizações do terceiro setor com enfoque na eficácia: pesquisa nas organizações da região metropolitana de São Paulo**. 2007. 122 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa de Mestrado em Ciências Contábeis, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, SP, 2007.

PANARELLA, Paulo Jorge Miranda. **Gestão e mensuração de custos: semelhanças e divergências entre a microeconomia e a contabilidade gerencial**. 2010. 208 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Programa de Pós Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, SP, 2010.

PEIXOTO, Marcus. Extensão rural no Brasil - uma abordagem histórica da legislação. **Núcleo de Estudos e pesquisas do Senado**, Brasília, p. 1-50, 2008. Disponível em: http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/TD48-MarcusPeixoto.pdf. Acesso em: 23 abr. 2012.

POMPERMAYER, C.B. Sistemas de gestão de custos: Dificuldades na implantação. **Revista FAE**, v. 2, n. 3, p. 21-28, set./dez. 1999.

PORTO ALEGRE. **Decreto Lei nº 14.542, de 29 de abril de 2004**. Regulamenta a Lei nº 9.329/03, de 22 de dezembro de 2003, que institui no Município de Porto Alegre a Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública – CIP, e dispõe sobre o Fundo Municipal de Iluminação Pública. Disponível em: <<http://www2.portoalegre.rs.gov.br/cgi-bin/nph-brs?s1=000026839.DOCN.&l=20&u=/netahtml/sirel/simples.html&p=1&r=1&f=G&d=atos&SECT1=TEXT>>. Acesso em: 14 set. 2012.

_____. **Decreto nº 15.059, de 27 de janeiro de 2006**. Normatiza a Escrituração Eletrônica mensal do livro fiscal e a Declaração Eletrônica Anual a ser realizada por meio do “software” ISSQNDec e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.portoalegre.rs.gov.br/cgi-bin/nph-brs?s1=000028283.DOCN.&l=20&u=/netahtml/sirel/simples.html&p=1&r=1&f=G&d=atos&SECT1=TEXT>>. Acesso em: 21 dez. 2011.

PORTO ALEGRE. **Decreto nº 15.416, de 20 de dezembro de 2006**. Regulamenta a Lei Complementar nº 07, de 07 de dezembro de 1973, no que diz respeito ao ISSQN, e dá outras providências. Disponível em: <http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/smf/usu_doc/dec_15416_2006_atualizado_ate_06_20091.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2011.

POZZI, Flavio Alves. **Indicadores de posição econômica para sistemas com unidade central administrativa e várias unidades de negócios**. 2006. 170 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2006.

RECEITA FEDERAL. Ministério da Fazenda. **Carga tributária no Brasil 2010: análise por tributos e bases de incidência**. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>> Acesso em: 09 jan. 2012.

REGAZZINI, Leonardo Coviello. **A tributação no setor sucroenergético do estado de São Paulo**. 2010. 119 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Econômicas), Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”, Universidade de São Paulo, Piracicaba, SP, 2010.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto n.º 37.699, de 26 de agosto de 1997**. Institui o regulamento do ICMS. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=10932>> . Acesso em: 14 jan. de 2012.

SALAMON, Lester. A emergência do terceiro setor: uma revolução associativa global. **Revista de Administração de Empresas**, v. 33, n. 1, p. 5-11, jan./mar. 1998.

SANDFORD Cedric, GODWIN Michael, HARDWICK Peter. **Administrative and Compliance Costs of Taxation**. Bath, UK: Fiscal Publications, 1989.

_____. **Tax compliance costs measurement and policy**. Bath, UK: Fiscal Publications, 1995.

SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil: o estado e a sociedade em conflito**. 2006. 186 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica), Programa de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica, Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, SC, 2006.

SILVA, C. E. G. Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica *. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 6, p. 1301-1325, nov./dez. 2010.

SINK, D. S.; TUTTLE, T. C. **Planejamento e medição para performance**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993.

SLEMROD, Joel. The (compliance) cost of taxing business. **University of Michigan**, jun. 2006. Disponível em: <http://webuser.bus.umich.edu/jslemrod/pdf/cost_of_taxing_business.pdf> . Acesso em: 31 jan. 2012.

SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. The cost of taxation and the marginal efficiency cost of funds. **IMF Staff Papers**, v. 43, n. 1, p. 172-198, mar. 1996.

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

TABOLKA, Juceli. **Voluntariado em organizações não-governamentais: desafios de gestão**. 2011. 120 f. Dissertação (Mestrado em Administração) Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, 2011.

TEIXEIRA, Rubens de França. Discutindo o terceiro setor sob o enfoque de concepções. **Caderno de Pesquisas em Administração**, v. 11, n. 1, p. 1-15, jan./mar. 2004.

TRAN-NAM, B.; EVANS, C.; WALPOLE, M.; RITCHIE, K.; Tax compliance costs: Research methodology and empirical evidence from Australia. **National Tax Journal**, v. 53, n. 2, p. 229-252, jun. 2000.

VAISHNAVI, V.; KUECHLER, W.; Design research in information systems. Disponível em: <<http://desrist.org/design-research-in-information-systems/>> Acesso em: 15 out. 2011.

VARSAÑO, R. Sistema tributário para o desenvolvimento. In: CASTRO, A.C. (org.). **Desenvolvimento em debate: painéis do desenvolvimento brasileiro**. Rio de Janeiro: Mauad/BNDES, p. 231-250, 2002.

VARTANIAN, G.H. **O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica**. São Paulo, SP. Dissertação (Mestrado em Controladoria e contabilidade) Programa de Pós Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, SP, 2000.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

VIEIRA, Luís Antônio. **Um estudo sobre características das informações de custos no âmbito do sistema de informação contábil financeiro e gerencial: considerações teóricas sobre a necessidade de harmonização conceitual**. 2008. 184 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras) Programa de Estudos Pós Graduados em Ciências Contábeis e Atuarias, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC, São Paulo, SP, 2008.

WARBURTON, Richard; HENDY, Peter. International comparison of Australia's Taxes, **Australian Government – The Treasury**, apr. 2006. Disponível em: <http://comparativetaxation.treasury.gov.au/content/report/downloads/15_Chapter_13.pdf>. Acesso em: 26 out. 2011.

WEGMANN, Gregory. The activity-based costing method: development and applications. *ICFAI Journal of Accounting Research*, v. 8, n. 1, p. 7-22, 2009.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Roteiro da entrevista aplicado aos gestores da empresa

Entrevistado:

Cargo:

Data: ____/____/____

- 1- Que tipo de informação contábil gerencial recebe atualmente para a tomada de decisão?
- 2- Referente aos custos de conformidade tributária o Sr(a) recebe algum tipo de informação para fins de tomada de decisão?
- 3- O Sr(a) considera os custos de conformidade tributária altos?
- 4- Quais foram às decisões tomadas, nos últimos 6 meses, com o objetivo de redução dos custos de conformidade tributária?
- 5- Há interesse na administração da empresa em controlar e gerenciar os custos de conformidade tributária?

APÊNDICE B - Roteiro da entrevista aplicado ao Contador da empresa

Entrevistado:

Cargo:

Data: ____/____/____

- 1- Quais são os tributos que a empresa paga?
- 2- Quais são as obrigações acessórias vinculados a esses tributos?
- 3- Quais são os tributos que a empresa é isenta, imune, ou sem incidência, porém é obrigada a executar algum tipo de obrigação acessória?
- 4- A empresa paga algum curso técnico de aperfeiçoamento para as pessoas envolvidas nos processos de apuração de custos?
- 5- A empresa paga os funcionários envolvidos nos processos de apuração e de adequação as normas tributárias inscrições em congressos, palestras e/ou seminários com o objetivo das pessoas manterem-se informadas sobre as questões fiscais?
- 6- Na empresa é feita alguma reunião sobre os tributos, no sentido de planejamento, controle ou atualização?
- 7- A empresa contrata consultores, auditores e/ou advogados para prestar algum tipo de serviço referente aos tributos?
- 8- A empresa tem assinaturas de revistas ou jornais com o objetivo de manter-se informado quanto os tributos?

APÊNDICE C - Identificação das atividades desenvolvidas ligadas aos custos de conformidade tributária

Mapa das atividades e tarefas realizadas relacionadas aos tributos em cada setor da empresa	
Setor	
Atividade	Tarefas executadas
Escritórios Municipais (EMs) - Unidades de Cooperativismo (UCPs)	
Preparar Prestação de Contas (Documentos Contábeis e Fiscais)	- Conferir documentos contábeis e fiscais - Preparar prestação de contas - Conferir prestação de contas - Enviar as Prestações de Contas (Documentos Contábeis e Fiscais) para os ESREGs
Lançar tributos no sistema auxiliar	- Preparar Recibo de Pagamento a Autônomos (RPA) - Conferir incidência de tributos nos Documentos Fiscais (DFs) - Conferir cálculos nos DFs - Abrir cadastros de fornecedores - Lançar DFs no Sistema Contábil - Impressão do comprovante de lançamento - Conferir lançamentos e documentos - Enviar dos documentos para os escritórios regionais
Apurar e recolher ISS	- Conferir incidência de tributos nos DFs - Conferir cálculos nos DFs - Apurar valores a recolher - Pagar ISS
Controlar os bens patrimoniais	- Inventariar os bens patrimoniais - Solicitar Baixas - Solicitar transferências
Centros de Treinamentos (CETRES)	
Preparar Prestação de Contas (Documentos Contábeis e Fiscais)	- Conferir documentos contábeis e fiscais - Preparar prestação de contas - Conferir prestação de contas - Enviar as Prestações de Contas (Documentos Contábeis e Fiscais) para os ESREGs
Lançar tributos no sistema auxiliar	- Preparar Recibo de Pagamento a Autônomos (RPA) - Conferir incidência de tributos nos DFs - Conferir cálculos nos DFs - Abrir cadastros de fornecedores - Lançar DFs no Sistema Contábil - Impressão do comprovante de lançamento - Conferir lançamentos e documentos - Enviar dos documentos para os escritórios regionais
Apurar e recolher ISS	- Conferir incidência de tributos nos DFs - Conferir cálculos nos DFs - Apurar valores a recolher - Pagar ISS
Controlar os bens patrimoniais	- Inventariar os bens patrimoniais - Solicitar Baixas - Solicitar transferências
Escritórios Regionais (ESREGs)	
Lançar as receitas, pagamentos e transferências no Sistema Informações	- Lançar os pagamentos no Sistema Contábil - Lançar as transferências de recursos para os municipais - Impressão do comprovante de pagamento
Preparar Prestação de Contas (Documentos Contábeis e Fiscais)	- Conferir documentos contábeis e fiscais - Preparar prestação de contas - Conferir prestação de contas
Conferir Prestação de Contas (Documentos Contábeis e Fiscais)	- Conferir incidência de tributos nos Documentos Fiscais - Conferir cálculos nos Documentos Fiscais - Conferir a classificação correta dos documentos - Corrigir erros

Lançar Documentos Contábeis e Fiscais (Prestações de Contas)	- Abrir cadastros de fornecedores
	- Lançar Documentos no Sistema Contábil
Conferir Lançamentos	- Conferir lançamentos
	- Envio dos Documentos para o NCO
Apurar e recolher ISS	- Conferir incidência de tributos nos DFs
	- Conferir cálculos nos DFs
	- Apurar valores a recolher
	- Pagar ISS
Controlar os bens patrimoniais	- Inventariar os bens patrimoniais
	- Solicitar Baixas
	- Solicitar transferências
Acompanhar alterações na legislação tributária	- Acessar leis on line
	- Fazer leituras de informativos
	- Pesquisar alterações na legislação
	- Tirar dúvidas com NCO
Unidades de Classificação (UCLs)	
Preparar Prestação de Contas (Documentos Contábeis e Fiscais)	- Conferir documentos contábeis e fiscais
	- Preparar prestação de contas
	- Conferir prestação de contas
	- Enviar as Prestações de Contas (Documentos Contábeis e Fiscais) para a GCC
Lançar tributos no sistema auxiliar	- Preparar Recibo de Pagamento a Autônomos (RPA)
	- Conferir incidência de tributos nos DFs
	- Conferir cálculos nos DFs
	- Abrir cadastros de fornecedores
	- Lançar DFs no Sistema Contábil
	- Impressão do comprovante de lançamento
	- Conferir lançamentos e documentos
	- Enviar dos documentos para os escritórios regionais
Apurar e recolher ISS	- Conferir incidência de tributos nos DFs
	- Conferir cálculos nos DFs
	- Apurar valores a recolher
	- Pagar ISS
Emitir faturas	- Emitir Faturas
	- Registrar no Sistema Contábil
Controlar os bens patrimoniais	- Inventariar os bens patrimoniais
	- Solicitar Baixas
	- Solicitar transferências
Escritório Central - Gerência de Classificação (GCC)	
Lançar as receitas, pagamentos e transferências no Sistema Informações	- Lançar os pagamentos no Sistema Contábil
	- Lançar as transferências de recursos para os municipais
	- Impressão do comprovante de pagamento
Preparar Prestação de Contas (Documentos Contábeis e Fiscais)	- Conferir documentos contábeis e fiscais
	- Preparar prestação de contas
	- Conferir prestação de contas
Conferir Prestação de Contas (Documentos Contábeis e Fiscais)	- Conferir incidência de tributos nos Documentos Fiscais
	- Conferir cálculos nos Documentos Fiscais
	- Conferir a classificação correta dos documentos
	- Corrigir erros
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais (Prestações de Contas)	- Abrir cadastros de fornecedores
	- Lançar Documentos no Sistema Contábil
Conferir Lançamentos	- Conferir lançamentos
	- Envio dos Documentos para o NCO
Acompanhar alterações na legislação tributária	- Acessar leis on line
	- Fazer leituras de informativos
	- Pesquisar alterações na legislação
	- Tirar dúvidas com NCO
Escritório Central - Núcleo de Transporte (NTR)	
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais	- Conferir incidência de tributos nos DFs
	- Conferir cálculos nos DFs
	- Abrir cadastros de fornecedores

	- Lançar Documentos no Sistema Contábil
	- Encaminhar Documentos ao NCO
Escritório Central - Núcleo de Administração de Material (NAM)	
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais	- Conferir incidência de tributos nos DFs
	- Conferir cálculos nos DFs
	- Abrir cadastros de fornecedores
	- Lançar Documentos no Sistema Contábil
	- Encaminhar Documentos a NCO
Controlar os bens patrimoniais	- Inventariar os bens patrimoniais
	- Lançar os bens no sistema
	- Lançar Baixas e transferências
Escritório Central - Núcleo de Contabilidade (NCO)	
Conferir Prestação de Contas (Documentos Contábeis e Fiscais)	- Conferir incidência de tributos nos Documentos Fiscais
	- Conferir cálculos nos Documentos Fiscais
	- Conferir a classificação correta dos documentos
	- Corrigir erros
	- Imprimir cópias dos DFs para arquivamento e envio ao Núcleo de Orçamento e Finanças (NOF)
	- Encaminhar cópias dos DFs para o NOF
Integrar, Contabilizar e Conciliar	- Fazer integração contábil dos lançamentos contábeis e fiscais, utilizando o sistema de informações
	- Conciliar as contas contábeis
	- Preparar planilhas para controle
	- Corrigir erros
	- Imprimir razão
Transmitir declarações	- Preparar declarações para envio
	- Acompanhar o processo de preparação das declarações
	- Enviar declarações aos órgãos responsáveis
Arquivar de Documentos	- Arquivar os documentos
Preparar demonstrativos contábeis e fiscais	- Preparar balanço patrimonial
	- Preparar demonstrativos de déficit ou superávit
	- Preparar demonstrativo de mutação do patrimônio
	- Preparar demonstrativo do fluxo de caixa
	- Preparar balanço patrimonial analítico
	- Preparar demonstrativo das contas de receita e despesas
	- Preparar demonstrativo da execução orçamentária da receita
	- Preparar notas explicativas às demonstrações contábeis
	- Preparar demonstrativo de imobilizado
	- Preparar demonstrativo de investimentos
	- Preparar demonstrativo de bens intangível
	- Preparar demonstrativo da conta amortização
	- Preparar demonstrativo da conta depreciação
	- Preparar demonstrativo da conta benfeitorias em bens de
	- Preparar demonstrativo do histórico de superávit ou déficit
	- Preparar demonstrativo do percentual das receitas
	- Preparar demonstrativo do percentual das despesas
- Impressão de livros contábeis	
- Atender a auditoria externa	
Reunir-se com o conselho administrativo e fiscal	- Expor ao conselho fiscal e administrativo os resultados fiscais
	- Esclarecer eventuais dúvidas
Acompanhar alterações na legislação tributária	- Acessar leis on line
	- Fazer leituras de informativos
	- Pesquisar alterações na legislação
	- Fazer cursos de aperfeiçoamento e atualização
Escritório Central - Núcleo de Orçamento e Finanças (NOF)	
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais	- Conferir incidência de tributos nos DFs
	- Conferir cálculos nos DFs
	- Abrir cadastros de fornecedores
	- Lançar documentos no sistema de informações
Conferir valores de tributos a	- Emitir relatório dos tributos para conferência
	- Conferir relatório com a cópia dos DFs

recolher	- Corrigir erros
Emitir guias para recolhimento dos tributos	- Emitir guias para recolhimento dos tributos - Conferir guias e códigos de recolhimento
Analisar documentos	- Analisar documentos e valores - Encaminhar relatórios e guias para gerência financeira
Acompanhar alterações na legislação tributária	- Acessar leis on line - Fazer leituras de informativos - Pesquisar alterações na legislação - Tirar dúvidas com NCO
Emitir faturas	- Análise de cotas de Prefeituras - Lançamento no sistema - Emitir faturas - Aviso de cobrança
Escritório Central - Núcleo de Tesouraria (NTE)	
Pagar tributos	- Conferência dos relatórios e guias dos tributos - Acesso on line as contas bancárias - Preenchimento on line dos dados - Pagamento dos tributos - Lançamentos no sistema contábil - Envio de documentos para a GFI para conferência
Lançar as receitas, pagamentos e transferências no Sistema Informações	- Lançar os pagamentos no Sistema Contábil - Lançar as transferências de recursos para os municipais - Impressão do comprovante de pagamento
Escritório Central - Gerência de Finanças (GFI)	
Autorizar pagamento dos tributos	- Analisar documentos e valores - Autorizar pagamento - Encaminhar documentos a tesouraria para pagamento - Conferência dos pagamentos e envio para o NCO para arquivamento
Gerenciar os aspectos contábeis e tributários	- Reuniões a respeito das atividades voltadas aos tributos e a contabilidade - Planejar e gerenciar atividades voltadas aos tributos - Acompanhar as alterações na legislação - Solicitar pareceres ao departamento jurídico
Escritório Central - Gerência Técnica (GET)	
Preparar Prestação de Contas (Documentos Contábeis e Fiscais)	- Conferir documentos contábeis e fiscais - Preparar prestação de contas - Conferir prestação de contas
Escritório Central - Gerência de Recursos Humanos (GRH)	
Preparar Prestação de Contas (Documentos Contábeis e Fiscais)	- Conferir documentos contábeis e fiscais - Preparar prestação de contas - Conferir prestação de contas
Conferir Prestação de Contas (Documentos Contábeis e Fiscais)	- Conferir incidência de tributos nos Documentos Fiscais - Conferir cálculos nos Documentos Fiscais - Conferir a classificação correta dos documentos - Corrigir erros
Gerenciar pessoas ligadas à contabilidade e tributos	- Reuniões a respeito das atividades voltadas a contabilidade e tributos - Planejar e gerenciar atividades voltadas aos tributos - Acompanhamento das alterações na legislação - Solicitar pareceres ao departamento jurídico - Solicitar pareceres ao Núcleo de Contabilidade
Escritório Central - Núcleo de Administração de Pessoal (NAP)	
Preparar folha de pagamento	- Cadastrar funcionários no SI - Calcular folha de pagamento - Imprimir resumo - Integrar valores para o sistema de informações
Preparar rescisão de contrato de trabalho	- Calcular rescisão de contrato de trabalho - Imprimir resumo - Integrar valores para o financeiro

Conferir valores de tributos a recolher	- Conferir cálculos da folha de pagamento e demitidos
	- Preencher dados sobre os trabalhadores autônomos
	- Corrigir erros
Transmitir declarações	- Gerar dados para SEFIP (Serviço de Informações à Previdência Social)
	- Imprimir GPS
	- Enviar declarações aos órgãos responsáveis
	- Encaminhar documentos para a contabilidade
Acompanhar alterações na legislação tributária	- Encaminhar documentos para o financeiro
	- Acessar leis on line
	- Acompanhar alterações na legislação tributária
	- Solicitar pareceres ao departamento jurídico
Escritório Central - Núcleo de Sistemas de Informações (NSI)	- Solicitar pareceres ao Núcleo de Contabilidade
	- Fazer cursos de aperfeiçoamento e atualizações
	Gerenciar Sistemas de Informações
	- Ajustes no sistema de informações voltado para os tributos e contabilidade
Escritório Central - Gerência de Tecnologia da Informação (GTI)	- Reuniões sobre o sistema de informações
	Gerenciar Sistemas de Informações
Escritório Central - Assessoria Jurídica (AJU)	- Reuniões a respeito do sistema de informações
	- Estudo do sistema de informações voltado para os tributos e contabilidade
	- Ajustes no sistema de informações voltado para os tributos e contabilidade
Assessorar diretoria e outros departamentos	- Emitir pareceres sobre tributos e contabilidade
	- Assessorar diretoria
Acompanhar alterações na legislação tributária	- Acessar leis on line
	- Acompanhar alterações na legislação tributária
	- Solicitar pareceres ao departamento jurídico
	- Solicitar pareceres ao Núcleo de Contabilidade
Escritório central - Superintendência Geral	- Fazer cursos de aperfeiçoamento e atualizações
	Preparar Prestação de Contas (Documentos Contábeis e Fiscais)
	- Conferir documentos contábeis e fiscais
Gerenciar os aspectos contábeis e tributários	- Preparar prestação de contas
	- Conferir prestação de contas
	- Reuniões a respeito das atividades voltadas a contabilidade e tributos
	- Planejar e gerenciar atividades voltadas aos tributos
	- Acompanhamento das alterações na legislação
Escritório central - Assessoria Especial (AE)	- Solicitar pareceres e informações a Assessoria Jurídica
	- Solicitar pareceres e informações ao Núcleo de Contabilidade
	Gerenciar os aspectos contábeis e tributários
	- Planejar as atividades contábeis e tributárias
Escritório central - Assessoria Especial (AE)	- Orientar quanto aos aspectos contábeis e tributos
	- Solicitar documentos e informações para auxílio na tomada
	- Estudos sobre os aspectos contábeis e tributários
	- Acompanhar a execução das atividades relacionados a contabilidade e tributos

APÊNDICE D - Custo das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária -
Escritório Central

DADOS GERAIS - ESCRITÓRIO CENTRAL				
Custo de Infraestrutura Escritório Central - Período de 01/07/2011 a 30/06/2012				
Energia Elétrica				284.131,21
Água				54.583,75
Copa e cozinha				6.244,04
Material de limpeza				82.618,64
Serventes				373.258,40
Segurança				460.484,84
Depreciação do prédio				951.337,60
Total do custo de infraestrutura				2.212.658,48
Funcionários do Escritório Central				342
Total do custo de infraestrutura/Funcionário				6.469,76
Custo com Telefone - Escritório Central				
Custo com telefone				152.406,73
Funcionários do Escritório Central				342
Total do custo com telefone/funcionário				445,63
Custo com Internet - Escritório Central				
Custo com Internet				43.703,18
Funcionários do Escritório Central				342
Total do custo com Internet				127,79
Depreciação posto padrão ao ano				378,91
Aluguel de software/por funcionário que tem acesso				411,84
Núcleo de Administração de Materiais - NAM				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	7	Serviços de informática		134,53
Material de consumo de uso duradouro	699,52	Material de informática		594,15
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	99,93	Material e Serviços de Informática /Funcionário		104,10
Material de escritório	1.338,60	Impressão		268,28
Material de escritório/Funcionário	191,23	Impressão/Funcionário		38,33
Lançar documentos fiscais e contábeis				
Recurso	Funcionário	Valor do recurso / funcionário	Direcionador	Custo
Aluguel de software	10	411,84	0,2000	82,37
Aluguel de software	32	411,84	0,2000	82,37
Aluguel de software	3	411,84	0,2000	82,37
Custo da infraestrutura - EC	10	6.469,76	0,2000	1.293,95
Custo da infraestrutura - EC	32	6.469,76	0,2000	1.293,95
Custo da infraestrutura - EC	3	6.469,76	0,2000	1.293,95
Depreciação posto padrão	10	378,91	0,2000	75,78
Depreciação posto padrão	32	378,91	0,2000	75,78
Depreciação posto padrão	3	378,91	0,2000	75,78
Mão-de-obra	10	181.227,73	0,2000	36.245,55
Mão-de-obra	32	6.834,09	0,2000	1.366,82
Mão-de-obra	3	55.959,87	0,2000	11.191,97
Material de consumo de uso duradouro	10	99,93	0,2000	19,99
Material de consumo de uso duradouro	32	99,93	0,2000	19,99
Material de consumo de uso duradouro	3	99,93	0,2000	19,99
Material de escritório	10	191,23	0,2000	38,25
Material de escritório	32	191,23	0,2000	38,25
Material de escritório	3	191,23	0,2000	38,25
Material e Serviço de Informática	10	104,10	0,2000	20,82
Material e Serviço de Informática	32	104,10	0,2000	20,82

Material e Serviço de Informática	3	104,10	0,2000	20,82
Total da atividade no departamento				53.397,80
Controlar os bens patrimoniais				
Aluguel de software	7	411,84	0,2000	82,37
Custo da infraestrutura - EC	7	6.469,76	0,2000	1.293,95
Depreciação posto padrão	7	378,91	0,2000	75,78
Impressão de documentos	7	38,33	0,2000	7,67
Mão-de-obra	7	35.256,18	0,2000	7.051,24
Material de consumo de uso duradouro	7	99,93	0,2000	19,99
Material de escritório	7	191,23	0,2000	38,25
Material e Serviço de Informática	7	104,10	0,2000	20,82
Total da atividade no departamento				8.590,06
Núcleo de Transporte				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	5		Serviços de informática	322,83
Material de consumo de uso duradouro	45,19		Material de informática	357,64
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	9,04		Material e Serviços de Informática /Funcionário	136,09
Material de escritório	437,19		Impressão	-
Material de escritório/Funcionário	87,44		Impressão/Funcionário	-
Lançar documentos fiscais				
Aluguel de software	36	411,84	0,1400	57,66
Aluguel de software	14	411,84	0,1400	57,66
Custo da infraestrutura - EC	36	6.469,76	0,1400	905,77
Custo da infraestrutura - EC	14	6.469,76	0,1400	905,77
Depreciação posto padrão	36	378,91	0,1400	53,05
Depreciação posto padrão	14	378,91	0,1400	53,05
Mão-de-obra	36	35.256,18	0,1400	4.935,87
Mão-de-obra	14	60.426,45	0,1400	8.459,70
Material de consumo de uso duradouro	36	9,04	0,1400	1,27
Material de consumo de uso duradouro	14	9,04	0,1400	1,27
Material de escritório	36	87,44	0,1400	12,24
Material de escritório	14	87,44	0,1400	12,24
Material e Serviço de Informática	36	136,09	0,1400	19,05
Material e Serviço de Informática	14	136,09	0,1400	19,05
Total da atividade no departamento				15.493,63
Núcleo de Administração de Pessoal				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	8		Serviços de informática	4.444,07
Material de consumo de uso duradouro	729,52		Material de informática	1.736,57
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	91,19		Material e Serviços de Informática /Funcionário	772,58
Material de escritório	1.681,96		Impressão	5.687,58
Material de escritório/Funcionário	210,25		Impressão/Funcionário	710,95
Curso de aperfeiçoamento				1.959,00
Funcionários que participaram do curso				6,00
Curso de aperfeiçoamento/funcionário				326,50
Preparar folha de pagamento				
Aluguel de software	30	411,84	0,9000	370,66
Aluguel de software	31	411,84	0,6818	280,80
Aluguel de software	34	411,84	0,8000	329,47
Aluguel de software	33	411,84	0,5000	205,92
Aluguel de software	20	411,84	0,3000	123,55
Aluguel de software	19	411,84	0,3000	123,55
Custo da infraestrutura - EC	30	6.469,76	0,9000	5.822,79
Custo da infraestrutura - EC	31	6.469,76	0,6818	4.411,20
Custo da infraestrutura - EC	34	6.469,76	0,8000	5.175,81
Custo da infraestrutura - EC	33	6.469,76	0,5000	3.234,88
Custo da infraestrutura - EC	20	6.469,76	0,3000	1.940,93
Custo da infraestrutura - EC	19	6.469,76	0,3000	1.940,93
Depreciação posto padrão	30	378,91	0,9000	341,02

Depreciação posto padrão	31	378,91	0,6818	258,35
Depreciação posto padrão	34	378,91	0,8000	303,13
Depreciação posto padrão	33	378,91	0,5000	189,46
Depreciação posto padrão	20	378,91	0,3000	113,67
Depreciação posto padrão	19	378,91	0,3000	113,67
Impressão de documentos	30	710,95	0,9000	639,85
Impressão de documentos	31	710,95	0,6818	484,74
Impressão de documentos	34	710,95	0,8000	568,76
Impressão de documentos	33	710,95	0,5000	355,47
Impressão de documentos	20	710,95	0,3000	213,28
Impressão de documentos	19	710,95	0,3000	213,28
Mão-de-obra	30	95.759,41	0,9000	86.183,47
Mão-de-obra	31	60.947,66	0,6818	41.555,22
Mão-de-obra	34	97.239,57	0,8000	77.791,66
Mão-de-obra	33	42.600,05	0,5000	21.300,03
Mão-de-obra	20	81.707,31	0,3000	24.512,19
Mão-de-obra	19	60.985,08	0,3000	18.295,52
Material de consumo de uso duradouro	30	91,19	0,9000	82,07
Material de consumo de uso duradouro	31	91,19	0,6818	62,18
Material de consumo de uso duradouro	34	91,19	0,8000	72,95
Material de consumo de uso duradouro	33	91,19	0,5000	45,60
Material de consumo de uso duradouro	20	91,19	0,3000	27,36
Material de consumo de uso duradouro	19	91,19	0,3000	27,36
Material de escritório	30	210,25	0,9000	189,23
Material de escritório	31	210,25	0,6818	143,35
Material de escritório	34	210,25	0,8000	168,20
Material de escritório	33	210,25	0,5000	105,13
Material de escritório	20	210,25	0,3000	63,08
Material de escritório	19	210,25	0,3000	63,08
Material e Serviço de Informática	30	772,58	0,9000	695,32
Material e Serviço de Informática	31	772,58	0,6818	526,76
Material e Serviço de Informática	34	772,58	0,8000	618,06
Material e Serviço de Informática	33	772,58	0,5000	386,29
Material e Serviço de Informática	20	772,58	0,3000	231,77
Material e Serviço de Informática	19	772,58	0,3000	231,77
Telefone	30	445,63	0,9000	401,07
Telefone	31	445,63	0,6818	303,84
Telefone	34	445,63	0,8000	356,51
Telefone	33	445,63	0,5000	222,82
Telefone	20	445,63	0,3000	133,69
Telefone	19	445,63	0,3000	133,69
Total da atividade no departamento				302.684,43
Preparar Rescisão de contrato de trabalho				
Aluguel de software	31	411,84	0,1818	74,88
Aluguel de software	20	411,84	0,1364	56,16
Custo da infraestrutura - EC	31	6.469,76	0,1818	1.176,32
Custo da infraestrutura - EC	20	6.469,76	0,1364	882,24
Depreciação posto padrão	31	378,91	0,1818	68,89
Depreciação posto padrão	20	378,91	0,1364	51,67
Impressão de documentos	31	710,95	0,1818	129,26
Impressão de documentos	20	710,95	0,1364	96,95
Mão-de-obra	31	60.947,66	0,1818	11.081,39
Mão-de-obra	20	81.707,31	0,1364	11.141,91
Material de consumo de uso duradouro	31	91,19	0,1818	16,58
Material de consumo de uso duradouro	20	91,19	0,1364	12,44
Material de escritório	31	210,25	0,1818	38,23
Material de escritório	20	210,25	0,1364	28,67
Material e Serviço de Informática	31	772,58	0,1818	140,47
Material e Serviço de Informática	20	772,58	0,1364	105,35
Total da atividade no departamento				25.101,40
Conferir valores de tributos a recolher				

Aluguel de software	20	411,84	0,1818	74,88
Custo da infraestrutura - EC	20	6.469,76	0,1818	1.176,32
Depreciação posto padrão	20	378,91	0,1818	68,89
Impressão de documentos	20	710,95	0,1818	129,26
Mão-de-obra	20	81.707,31	0,1818	14.855,87
Material de consumo de uso duradouro	20	91,19	0,1818	16,58
Material de escritório	20	210,25	0,1818	38,23
Material e Serviço de Informática	20	772,58	0,1818	140,47
Telefone	20	445,63	0,1818	81,02
Total da atividade no departamento				16.581,53
Transmitir declarações				
Aluguel de software	20	411,84	0,0455	18,72
Custo da infraestrutura - EC	20	6.469,76	0,0455	294,08
Depreciação posto padrão	20	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	20	710,95	0,0455	32,32
Internet	20	127,79	0,0455	5,81
Mão-de-obra	20	81.707,31	0,0455	3.713,97
Material de consumo de uso duradouro	20	91,19	0,0455	4,15
Material de escritório	20	210,25	0,0455	9,56
Material e Serviço de Informática	20	772,58	0,0455	35,12
Telefone	20	445,63	0,0455	20,26
Total da atividade no departamento				4.151,19
Acompanhar alterações na legislação				
Curso de aperfeiçoamento	30	326,50	1,0000	326,50
Curso de aperfeiçoamento	31	326,50	1,0000	326,50
Curso de aperfeiçoamento	34	326,50	1,0000	326,50
Curso de aperfeiçoamento	33	326,50	1,0000	326,50
Curso de aperfeiçoamento	20	326,50	1,0000	326,50
Curso de aperfeiçoamento	19	326,50	1,0000	326,50
Custo da infraestrutura - EC	30	6.469,76	0,1000	646,98
Custo da infraestrutura - EC	31	6.469,76	0,1000	646,98
Custo da infraestrutura - EC	34	6.469,76	0,1000	646,98
Custo da infraestrutura - EC	33	6.469,76	0,1000	646,98
Custo da infraestrutura - EC	20	6.469,76	0,1000	646,98
Depreciação posto padrão	30	378,91	0,1000	37,89
Depreciação posto padrão	31	378,91	0,1000	37,89
Depreciação posto padrão	34	378,91	0,1000	37,89
Depreciação posto padrão	33	378,91	0,1000	37,89
Depreciação posto padrão	20	378,91	0,1000	37,89
Impressão de documentos	30	710,95	0,1000	71,09
Impressão de documentos	31	710,95	0,1000	71,09
Impressão de documentos	34	710,95	0,1000	71,09
Impressão de documentos	33	710,95	0,1000	71,09
Impressão de documentos	20	710,95	0,1000	71,09
Internet	30	127,79	0,1000	12,78
Internet	31	127,79	0,1000	12,78
Internet	34	127,79	0,1000	12,78
Internet	33	127,79	0,1000	12,78
Internet	20	127,79	0,1000	12,78
Mão-de-obra	30	95.759,41	0,1000	9.575,94
Mão-de-obra	31	60.947,66	0,1000	6.094,77
Mão-de-obra	34	97.239,57	0,1000	9.723,96
Mão-de-obra	33	42.600,05	0,1000	4.260,01
Mão-de-obra	20	81.707,31	0,1000	8.170,73
Material de consumo de uso duradouro	30	91,19	0,1000	9,12
Material de consumo de uso duradouro	31	91,19	0,1000	9,12
Material de consumo de uso duradouro	34	91,19	0,1000	9,12
Material de consumo de uso duradouro	33	91,19	0,1000	9,12
Material de consumo de uso duradouro	20	91,19	0,1000	9,12
Material de escritório	30	210,25	0,1000	21,02
Material de escritório	31	210,25	0,1000	21,02

Material de escritório	34	210,25	0,1000	21,02
Material de escritório	33	210,25	0,1000	21,02
Material de escritório	20	210,25	0,1000	21,02
Material e Serviço de Informática	30	772,58	0,1000	77,26
Material e Serviço de Informática	31	772,58	0,1000	77,26
Material e Serviço de Informática	34	772,58	0,1000	77,26
Material e Serviço de Informática	33	772,58	0,1000	77,26
Material e Serviço de Informática	20	772,58	0,1000	77,26
Telefone	30	445,63	0,1000	44,56
Telefone	31	445,63	0,1000	44,56
Telefone	34	445,63	0,1000	44,56
Telefone	33	445,63	0,1000	44,56
Telefone	20	445,63	0,1000	44,56
Total da atividade no departamento				44.387,93
Gerência Técnica				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	6		Serviços de informática	60,00
Material de consumo de uso duradouro	701,17		Material de informática	924,30
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	116,86		Material e Serviços de Informática /Funcionário	164,05
Material de escritório	959,05		Impressão	5.296,40
Material de escritório/Funcionário	159,84		Impressão/Funcionário	882,73
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Custo da infraestrutura - EC	109	6.469,76	0,0189	122,41
Custo da infraestrutura - EC	108	6.469,76	0,0379	245,19
Custo da infraestrutura - EC	107	6.469,76	0,0379	245,19
Depreciação posto padrão	109	378,91	0,0189	7,17
Depreciação posto padrão	108	378,91	0,0379	14,36
Depreciação posto padrão	107	378,91	0,0379	14,36
Impressão de documentos	109	882,73	0,0189	16,70
Impressão de documentos	108	882,73	0,0379	33,45
Impressão de documentos	107	882,73	0,0379	33,45
Mão-de-obra	109	28.049,22	0,0189	530,70
Mão-de-obra	108	28.573,19	0,0379	1.082,86
Mão-de-obra	107	81.147,83	0,0379	3.075,32
Material de consumo de uso duradouro	109	116,86	0,0189	2,21
Material de consumo de uso duradouro	108	116,86	0,0379	4,43
Material de consumo de uso duradouro	107	116,86	0,0379	4,43
Material de escritório	109	159,84	0,0189	3,02
Material de escritório	108	159,84	0,0379	6,06
Material de escritório	107	159,84	0,0379	6,06
Material e Serviço de Informática	109	164,05	0,0189	3,10
Material e Serviço de Informática	108	164,05	0,0379	6,22
Material e Serviço de Informática	107	164,05	0,0379	6,22
Total da atividade no departamento				5.462,91
Gerência de Recursos Humanos				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	4		Serviços de informática	3.662,79
Material de consumo de uso duradouro	3.304,32		Material de informática	798,33
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	826,08		Material e Serviços de Informática /Funcionário	1.115,28
Material de escritório	2.841,16		1 Impressora p/toda gerência - 27 pessoas	3.860,28
Material de escritório/Funcionário	710,29		Impressão/Funcionário	142,97
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Custo da infraestrutura - EC	28	6.469,76	0,0227	147,04
Depreciação posto padrão	28	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	28	142,97	0,0227	3,25
Mão-de-obra	28	122.263,46	0,0227	2.778,72
Material de consumo de uso duradouro	28	826,08	0,0227	18,77
Material de escritório	28	710,29	0,0227	16,14

Material e Serviço de Informática	28	1.115,28	0,0227	25,35
Total da atividade no departamento				2.997,88
Conferir Prestação de Contas (documentos contábeis e fiscais)				
Custo da infraestrutura - EC	110	6.469,76	0,0909	588,16
Depreciação posto padrão	110	378,91	0,0909	34,45
Mão-de-obra	110	91.843,38	0,0909	8.349,40
Material de consumo de uso duradouro	110	826,08	0,0909	75,10
Material de escritório	110	710,29	0,0909	64,57
Telefone	110	445,63	0,0909	40,51
Total da atividade no departamento				9.152,19
Gerenciar pessoas ligadas à contabilidade e tributos				
Custo da infraestrutura - EC	66	6.469,76	0,1212	784,21
Depreciação posto padrão	66	378,91	0,1212	45,93
Impressão de documentos	66	142,97	0,1212	17,33
Mão-de-obra	66	145.462,34	0,1212	17.631,80
Material de consumo de uso duradouro	66	826,08	0,1212	100,13
Material de escritório	66	710,29	0,1212	86,10
Material e Serviço de Informática	66	1.115,28	0,1212	135,19
Telefone	66	445,63	0,1212	54,02
Total da atividade no departamento				18.854,70
Núcleo de Sistemas e Informações				
Obs: Mesmo Centro de Custo da Gerência de Tecnologia da Informação				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	38		Serviços de informática	322,83
Material de consumo de uso duradouro	4.642,61		Material de informática	21.216,61
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	122,17		Material e Serviços de Informática /Funcionário	558,33
Material de escritório	1.504,24		Impressão	-
Material de escritório/Funcionário	39,59		Impressão/Funcionário	-
Gerenciar Sistemas de Informações Contábeis				
Aluguel de software	24	411,84	0,5000	205,92
Custo da infraestrutura - EC	24	6.469,76	0,5000	3.234,88
Depreciação posto padrão	24	378,91	0,5000	189,46
Internet	24	127,79	0,5000	63,89
Mão-de-obra	24	149.060,00	0,5000	74.530,00
Material de consumo de uso duradouro	24	122,17	0,5000	61,09
Material de escritório	24	39,59	0,5000	19,79
Material e Serviços de Informática	24	558,33	0,5000	279,17
Telefone	24	445,63	0,5000	222,82
Total da atividade no departamento				78.807,01
Gerência de Tecnologia da Informação				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	38		Serviços de informática	322,83
Material de consumo de uso duradouro	4.642,61		Material de informática	21.216,61
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	122,17		Material e Serviços de Informática /Funcionário	558,33
Material de escritório	1.504,24		Impressão	-
Material de escritório/Funcionário	39,59		Impressão/Funcionário	-
Gerenciar Sistemas de Informações Contábeis				
Aluguel de software	58	411,84	0,0227	9,36
Aluguel de software	59	411,84	0,0227	9,36
Aluguel de software	60	411,84	0,5227	215,28
Aluguel de software	61	411,84	0,0227	9,36
Custo da infraestrutura - EC	58	6.469,76	0,0227	147,04
Custo da infraestrutura - EC	59	6.469,76	0,0227	147,04
Custo da infraestrutura - EC	60	6.469,76	0,5227	3.381,92
Custo da infraestrutura - EC	61	6.469,76	0,0227	147,04
Depreciação posto padrão	58	378,91	0,0227	8,61
Depreciação posto padrão	59	378,91	0,0227	8,61
Depreciação posto padrão	60	378,91	0,5227	198,07
Depreciação posto padrão	61	378,91	0,0227	8,61

Internet	58	127,79	0,0227	2,90
Internet	59	127,79	0,0227	2,90
Internet	60	127,79	0,5227	66,80
Internet	61	127,79	0,0227	2,90
Mão-de-obra	59	62.346,59	0,0227	1.416,97
Mão-de-obra	60	128.491,06	0,5227	67.165,78
Mão-de-obra	61	141.349,77	0,0227	3.212,49
Material de consumo de uso duradouro	58	122,17	0,0227	2,78
Material de consumo de uso duradouro	59	122,17	0,0227	2,78
Material de consumo de uso duradouro	60	122,17	0,5227	63,86
Material de consumo de uso duradouro	61	122,17	0,0227	2,78
Material de escritório	58	39,59	0,0227	0,90
Material de escritório	59	39,59	0,0227	0,90
Material de escritório	60	39,59	0,5227	20,69
Material de escritório	61	39,59	0,0227	0,90
Material e Serviços de Informática	58	558,33	0,0227	12,69
Material e Serviços de Informática	59	558,33	0,0227	12,69
Material e Serviços de Informática	60	558,33	0,5227	291,86
Material e Serviços de Informática	61	558,33	0,0227	12,69
Telefone	58	445,63	0,0227	10,13
Telefone	59	445,63	0,0227	10,13
Telefone	60	445,63	0,5227	232,94
Telefone	61	445,63	0,0227	10,13
Total da atividade no departamento				76.849,90
Núcleo de Orçamento e Finanças - NOF				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	5		Serviços de informática	2.052,53
Material de consumo de uso duradouro	334,22		Material de informática	261,13
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	66,84		Material e Serviços de Informática /Funcionário	462,73
Material de escritório	471,84		1 Impressora p/toda gerência - 19 pessoas	6.065,58
Material de escritório/Funcionário	94,37		Impressão/Funcionário	319,24
Curso de aperfeiçoamento				1.306,00
Funcionários que participaram do curso				4,00
Curso de aperfeiçoamento/funcionário				326,50
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais				
Aluguel de software	13	411,84	0,6500	267,70
Aluguel de software	9	411,84	0,6500	267,70
Custo da infraestrutura - EC	13	6.469,76	0,6500	4.205,35
Custo da infraestrutura - EC	9	6.469,76	0,6500	4.205,35
Depreciação posto padrão	13	378,91	0,6500	246,29
Depreciação posto padrão	9	378,91	0,6500	246,29
Impressão de documentos	13	319,24	0,6500	207,51
Impressão de documentos	9	319,24	0,6500	207,51
Mão-de-obra	13	52.200,87	0,6500	33.930,57
Mão-de-obra	9	92.250,99	0,6500	59.963,14
Material de consumo de uso duradouro	13	66,84	0,6500	43,45
Material de consumo de uso duradouro	9	66,84	0,6500	43,45
Material de escritório	13	94,37	0,6500	61,34
Material de escritório	9	94,37	0,6500	61,34
Material e Serviços de Informática	13	462,73	0,6500	300,78
Material e Serviços de Informática	9	462,73	0,6500	300,78
Total da atividade no departamento				104.558,52
Conferir valores de tributos a recolher				
Aluguel de software	13	411,84	0,0500	20,59
Custo da infraestrutura - EC	13	6.469,76	0,0500	323,49
Depreciação posto padrão	13	378,91	0,0500	18,95
Impressão de documentos	13	319,24	0,0500	15,96
Mão-de-obra	13	52.200,87	0,0500	2.610,04
Material de consumo de uso duradouro	13	66,84	0,0500	3,34

Material e Serviços de Informática	13	462,73	0,0500	23,14
Total da atividade no departamento				3.015,51
Emitir guias para recolhimento dos tributos				
Aluguel de software	13	411,84	0,0400	16,47
Custo da infraestrutura - EC	13	6.469,76	0,0400	258,79
Depreciação posto padrão	13	378,91	0,0400	15,16
Impressão de documentos	13	319,24	0,0400	12,77
Internet	13	127,79	0,0400	5,11
Mão-de-obra	13	52.200,87	0,0400	2.088,03
Material de consumo de uso duradouro	13	66,84	0,0400	2,67
Material de escritório	13	94,37	0,0400	3,77
Material e Serviços de Informática	13	462,73	0,0400	18,51
Total da atividade no departamento				2.421,29
Analisar documentos				
Custo da infraestrutura - EC	15	6.469,76	0,0500	323,49
Custo da infraestrutura - EC	13	6.469,76	0,1400	905,77
Depreciação posto padrão	13	378,91	0,1400	53,05
Depreciação posto padrão	15	378,91	0,0500	18,95
Impressão de documentos	15	319,24	0,0500	15,96
Impressão de documentos	13	319,24	0,1400	44,69
Mão-de-obra	15	70.804,86	0,0500	3.540,24
Mão-de-obra	13	52.200,87	0,1400	7.308,12
Material de consumo de uso duradouro	13	66,84	0,1400	9,36
Material de consumo de uso duradouro	15	66,84	0,0500	3,34
Material de escritório	15	94,37	0,0500	4,72
Material de escritório	13	94,37	0,1400	13,21
Total da atividade no departamento				12.240,90
Acompanhar alterações na legislação tributária				
Curso de aperfeiçoamento	9	326,50	1,0000	326,50
Curso de aperfeiçoamento	15	326,50	1,0000	326,50
Custo da infraestrutura - EC	13	6.469,76	0,0600	388,19
Custo da infraestrutura - EC	9	6.469,76	0,0600	388,19
Custo da infraestrutura - EC	15	6.469,76	0,0600	388,19
Depreciação posto padrão	13	378,91	0,0600	22,73
Depreciação posto padrão	9	378,91	0,0600	22,73
Depreciação posto padrão	15	378,91	0,0600	22,73
Impressão de documentos	13	319,24	0,0600	19,15
Impressão de documentos	9	319,24	0,0600	19,15
Impressão de documentos	15	319,24	0,0600	19,15
Internet	13	127,79	0,0600	7,67
Internet	9	127,79	0,0600	7,67
Internet	15	127,79	0,0600	7,67
Mão-de-obra	13	52.200,87	0,0600	3.132,05
Mão-de-obra	9	92.250,99	0,0600	5.535,06
Mão-de-obra	15	70.804,86	0,0600	4.248,29
Material de consumo de uso duradouro	13	66,84	0,0600	4,01
Material de consumo de uso duradouro	9	66,84	0,0600	4,01
Material de consumo de uso duradouro	15	66,84	0,0600	4,01
Material de escritório	13	94,37	0,0600	5,66
Material de escritório	9	94,37	0,0600	5,66
Material de escritório	15	94,37	0,0600	5,66
Material e Serviços de Informática	13	462,73	0,0600	27,76
Material e Serviços de Informática	9	462,73	0,0600	27,76
Material e Serviços de Informática	15	462,73	0,0600	27,76
Total da atividade no departamento				14.993,94
Emitir faturas				
Aluguel de software	6	411,84	0,1300	53,54
Custo da infraestrutura - EC	6	6.469,76	0,1300	841,07
Depreciação posto padrão	6	378,91	0,1300	49,26
Impressão de documentos	6	319,24	0,1300	41,50
Mão-de-obra	6	127.108,51	0,1300	16.524,11

Material de consumo de uso duradouro	6	7,00	0,1300	0,91
Material de escritório	6	94,37	0,1300	12,27
Material e Serviços de Informática	6	462,73	0,1300	60,16
Total da atividade no departamento				17.582,81
Núcleo de Tesouraria				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	3		Serviços de informática	538,32
Material de consumo de uso duradouro	-		Material de informática	223,96
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	-		Material e Serviços de Informática /Funcionário	254,09
Material de escritório	559,55		1 Impressora p/toda gerência - 19 pessoas	6.065,58
Material de escritório/Funcionário	186,52		Impressão/Funcionário	
Pagamentos de Tributos				
Aluguel de software	1	411,84	0,1591	65,52
Aluguel de software	25	411,84	0,1591	65,52
Custo da infraestrutura - EC	1	6.469,76	0,1591	1.029,28
Custo da infraestrutura - EC	25	6.469,76	0,1591	1.029,28
Depreciação posto padrão	1	378,91	0,1591	60,28
Depreciação posto padrão	25	378,91	0,1591	60,28
Impressão de documentos	1	319,24	0,1591	50,79
Impressão de documentos	25	319,24	0,1591	50,79
Internet	1	127,79	0,1591	20,33
Internet	25	127,79	0,1591	20,33
Mão-de-obra	1	82.577,35	0,1591	13.137,31
Mão-de-obra	25	101.453,18	0,1591	16.140,28
Material de escritório	1	186,52	0,1591	29,67
Material de escritório	25	186,52	0,1591	29,67
Material e Serviços de Informática	1	254,09	0,1591	40,42
Material e Serviços de Informática	25	254,09	0,1591	40,42
Total da atividade no departamento				31.870,18
Lançar as receitas, pagamentos e transferências no Sistema Contábil				
Aluguel de software	1	411,84	0,4091	168,48
Aluguel de software	25	411,84	0,4091	168,48
Aluguel de software	43	411,84	0,2500	102,96
Custo da infraestrutura - EC	1	6.469,76	0,4091	2.646,72
Custo da infraestrutura - EC	25	6.469,76	0,4091	2.646,72
Custo da infraestrutura - EC	43	6.469,76	0,2500	1.617,44
Depreciação posto padrão	1	378,91	0,4091	155,01
Depreciação posto padrão	25	378,91	0,4091	155,01
Depreciação posto padrão	43	378,91	0,2500	94,73
Impressão de documentos	1	319,24	0,4091	130,60
Impressão de documentos	25	319,24	0,4091	130,60
Impressão de documentos	43	319,24	0,2500	79,81
Mão-de-obra	1	82.577,35	0,4091	33.781,64
Mão-de-obra	25	101.453,18	0,4091	41.503,57
Mão-de-obra	43	37.077,61	0,2500	9.269,40
Material de escritório	1	186,52	0,4091	76,30
Material de escritório	25	186,52	0,4091	76,30
Material de escritório	43	186,52	0,2500	46,63
Material e Serviços de Informática	1	254,09	0,4091	103,95
Material e Serviços de Informática	25	254,09	0,4091	103,95
Material e Serviços de Informática	43	254,09	0,2500	63,52
Total da atividade no departamento				93.121,83
Núcleo de Contabilidade				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	7		Serviços de informática	-
Material de consumo de uso duradouro	751,07		Material de informática	148,73
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	107,30		Material e Serviços de Informática /Funcionário	21,25

Material de escritório	1.489,49		1 Impressora p/toda gerência - 19 pessoas	6.065,58
Material de escritório/Funcionário	212,78		Impressão/Funcionário	319,24
Curso de aperfeiçoamento				1.306,00
Funcionários que participaram do curso				4,00
Curso de aperfeiçoamento/funcionário				326,50
Depreciação do Arquivo Morto				8.208,00
Assinatura de Jornais e Informativos				851,20
Conferir Prestação de Contas (documentos contábeis e fiscais)				
Custo da infraestrutura - EC	42	6.469,76	1,0000	6.469,76
Custo da infraestrutura - EC	37	6.469,76	0,9000	5.822,79
Depreciação posto padrão	42	378,91	1,0000	378,91
Depreciação posto padrão	37	378,91	0,9000	341,02
Mão-de-obra	42	75.532,14	1,0000	75.532,14
Mão-de-obra	37	104.271,25	0,9000	93.844,13
Material de consumo de uso duradouro	42	107,30	1,0000	107,30
Material de consumo de uso duradouro	37	107,30	0,9000	96,57
Material de escritório	42	212,78	1,0000	212,78
Material de escritório	37	212,78	0,9000	191,51
Material e Serviço de Informática	42	21,25	1,0000	21,25
Material e Serviço de Informática	37	21,25	0,9000	19,12
Telefone	37	445,63	0,9000	401,07
Telefone	42	445,63	1,0000	445,63
Total da atividade no departamento				183.883,97
Integrar, Contabilizar e Conciliar				
Aluguel de software	12	411,84	0,9000	370,66
Aluguel de software	18	411,84	0,9000	370,66
Aluguel de software	11	411,84	0,9000	370,66
Custo da infraestrutura - EC	12	6.469,76	0,9000	5.822,79
Custo da infraestrutura - EC	18	6.469,76	0,9000	5.822,79
Custo da infraestrutura - EC	11	6.469,76	0,9000	5.822,79
Depreciação posto padrão	12	378,91	0,9000	341,02
Depreciação posto padrão	18	378,91	0,9000	341,02
Depreciação posto padrão	11	378,91	0,9000	341,02
Impressão de documentos	12	319,24	0,9000	287,32
Impressão de documentos	18	319,24	0,9000	287,32
Impressão de documentos	11	319,24	0,9000	287,32
Mão-de-obra	12	36.281,10	0,9000	32.652,99
Mão-de-obra	18	79.818,81	0,9000	71.836,93
Mão-de-obra	11	67.443,33	0,9000	60.699,00
Material de consumo de uso duradouro	12	107,30	0,9000	96,57
Material de consumo de uso duradouro	18	107,30	0,9000	96,57
Material de consumo de uso duradouro	11	107,30	0,9000	96,57
Material de escritório	12	212,78	0,9000	191,51
Material de escritório	18	212,78	0,9000	191,51
Material de escritório	11	212,78	0,9000	191,51
Material e Serviço de Informática	12	21,25	0,9000	19,12
Material e Serviço de Informática	18	21,25	0,9000	19,12
Material e Serviço de Informática	11	21,25	0,9000	19,12
Total da atividade no departamento				186.575,84
Transmitir declarações				
Aluguel de software	39	411,84	0,0100	4,12
Aluguel de software	11	411,84	0,1000	41,18
Custo da infraestrutura - EC	39	6.469,76	0,0100	64,70
Custo da infraestrutura - EC	11	6.469,76	0,1000	646,98
Depreciação posto padrão	39	378,91	0,0100	3,79
Depreciação posto padrão	11	378,91	0,1000	37,89
Impressão de documentos	39	319,24	0,0100	3,19
Impressão de documentos	11	319,24	0,1000	31,92
Internet	39	127,79	0,0100	1,28
Internet	11	127,79	0,1000	12,78

Mão-de-obra	39	127.690,69	0,0100	1.276,91
Mão-de-obra	11	67.443,33	0,1000	6.744,33
Material de consumo de uso duradouro	39	107,30	0,0100	1,07
Material de consumo de uso duradouro	11	107,30	0,1000	10,73
Material de escritório	39	212,78	0,0100	2,13
Material de escritório	11	212,78	0,1000	21,28
Material e Serviço de Informática	39	21,25	0,0100	0,21
Material e Serviço de Informática	11	21,25	0,1000	2,12
Telefone	39	445,63	0,0100	4,46
Telefone	11	445,63	0,1000	44,56
Total da atividade no departamento				8.955,64
Arquivar de Documentos				
Custo da infraestrutura - EC	44	6.469,76	1,0000	6.469,76
Custo depreciação - Arquivo Morto		8.208,00	1,0000	8.208,00
Depreciação posto padrão	44	378,91	1,0000	378,91
Mão-de-obra	44	4.522,65	1,0000	4.522,65
Material de consumo de uso duradouro	44	107,30	1,0000	107,30
Material de escritório	44	212,78	1,0000	212,78
Material e Serviço de Informática	44	21,25	1,0000	21,25
Total da atividade no departamento				19.920,65
Preparar demonstrativos contábeis e fiscais				
Aluguel de software	39	411,84	0,3000	123,55
Aluguel de software	12	411,84	0,1000	41,18
Aluguel de software	18	411,84	0,1000	41,18
Auditoria externa		14.844,36	1,0000	14.844,36
Custo da infraestrutura - EC	39	6.469,76	0,3000	1.940,93
Custo da infraestrutura - EC	12	6.469,76	0,1000	646,98
Custo da infraestrutura - EC	18	6.469,76	0,1000	646,98
Depreciação posto padrão	39	378,91	0,3000	113,67
Depreciação posto padrão	12	378,91	0,1000	37,89
Depreciação posto padrão	18	378,91	0,1000	37,89
Impressão de documentos	39	319,24	0,3000	95,77
Impressão de documentos	12	319,24	0,1000	31,92
Impressão de documentos	18	319,24	0,1000	31,92
Mão-de-obra	39	127.690,69	0,3000	38.307,21
Mão-de-obra	12	36.281,10	0,1000	3.628,11
Mão-de-obra	18	79.818,81	0,1000	7.981,88
Material de consumo de uso duradouro	39	107,30	0,3000	32,19
Material de consumo de uso duradouro	12	107,30	0,1000	10,73
Material de consumo de uso duradouro	18	107,30	0,1000	10,73
Material de escritório	39	212,78	0,3000	63,84
Material de escritório	12	212,78	0,1000	21,28
Material de escritório	18	212,78	0,1000	21,28
Material e Serviço de Informática	39	21,25	0,3000	6,37
Material e Serviço de Informática	12	21,25	0,1000	2,12
Material e Serviço de Informática	18	21,25	0,1000	2,12
Serviço de reprografia		1.070,40	1,0000	1.070,40
Telefone	39	445,63	0,3000	133,69
Telefone	12	445,63	0,1000	44,56
Telefone	18	445,63	0,1000	44,56
Total da atividade no departamento				70.015,32
Reunir-se com conselho administrativo e fiscal				
Custo da infraestrutura - EC	39	6.469,76	0,0200	129,40
Depreciação posto padrão	39	378,91	0,0200	7,58
Mão-de-obra	39	127.690,69	0,0200	2.553,81
Material de consumo de uso duradouro	39	107,30	0,0200	2,15
Material de escritório	39	212,78	0,0200	4,26
Material e Serviço de Informática	39	21,25	0,0200	0,42
Total da atividade no departamento				2.697,61
Acompanhar alterações na legislação				
Curso de aperfeiçoamento	37	326,50	1,0000	326,50

Custo da infraestrutura - EC	37	6.469,76	0,1000	646,98
Custo da infraestrutura - EC	39	6.469,76	0,0500	323,49
Depreciação posto padrão	37	378,91	0,1000	37,89
Depreciação posto padrão	39	378,91	0,0500	18,95
Impressão de documentos	37	319,24	0,1000	31,92
Impressão de documentos	39	319,24	0,0500	15,96
Internet	37	127,79	0,1000	12,78
Internet	39	127,79	0,0500	6,39
Jornais e publicações		851,20	1,0000	851,20
Mão-de-obra	37	104.271,25	0,1000	10.427,13
Mão-de-obra	39	127.690,69	0,0500	6.384,53
Material de consumo de uso duradouro	37	107,30	0,1000	10,73
Material de consumo de uso duradouro	39	107,30	0,0500	5,36
Material de escritório	37	212,78	0,1000	21,28
Material de escritório	39	212,78	0,0500	10,64
Material e Serviço de Informática	37	21,25	0,1000	2,12
Material e Serviço de Informática	39	21,25	0,0500	1,06
Total da atividade no departamento				19.134,91
Gerência de Finanças				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	3		Serviços de informática	875,75
Material de consumo de uso duradouro	149,44		Material de informática	3.654,60
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	49,81		Material e Serviços de Informática /Funcionário	1.510,12
Material de escritório	699,22		1 Impressora p/toda gerência - 19 pessoas	6.065,58
Material de escritório/Funcionário	233,07		Impressão/Funcionário	319,24
Autorizar pagamento dos tributos				
Custo da infraestrutura - EC	6	6.469,76	0,0113	72,78
Custo da infraestrutura - EC	2	6.469,76	0,0113	72,78
Depreciação posto padrão	6	378,91	0,0113	4,26
Depreciação posto padrão	2	378,91	0,0113	4,26
Mão-de-obra	6	127.108,51	0,0113	1.429,97
Mão-de-obra	2	137.464,66	0,0113	1.546,48
Material de consumo de uso duradouro	6	49,81	0,0113	0,56
Material de consumo de uso duradouro	2	49,81	0,0113	0,56
Material de escritório	6	233,07	0,0113	2,62
Material de escritório	2	233,07	0,0113	2,62
Material e Serviço de Informática	6	1.510,12	0,0113	16,99
Material e Serviço de Informática	2	1.510,12	0,0113	16,99
Total da atividade no departamento				3.170,89
Gerenciar aspectos contábeis e tributários				
Aluguel de software	6	411,84	0,0227	9,36
Aluguel de software	2	411,84	0,4091	168,48
Custo da infraestrutura - EC	6	6.469,76	0,0227	146,99
Custo da infraestrutura - EC	2	6.469,76	0,4091	2.646,78
Depreciação posto padrão	6	378,91	0,0227	8,61
Depreciação posto padrão	2	378,91	0,4091	155,01
Impressão de documentos	6	319,24	0,0227	7,25
Impressão de documentos	2	319,24	0,4091	130,60
Mão-de-obra	6	127.108,51	0,0227	2.887,91
Mão-de-obra	2	137.464,66	0,4091	56.236,79
Material de consumo de uso duradouro	6	49,81	0,0227	1,13
Material de consumo de uso duradouro	2	49,81	0,4091	20,38
Material de escritório	6	233,07	0,0227	5,30
Material de escritório	2	233,07	0,4091	95,35
Material e Serviço de Informática	6	1.510,12	0,0227	34,31
Material e Serviço de Informática	2	1.510,12	0,4091	617,79
Telefone	6	445,63	0,0227	10,12
Telefone	2	445,63	0,4091	182,31
Total da atividade no departamento				63.364,48

Assessoria Especial				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	13		Serviços de informática	1.504,65
Material de consumo de uso duradouro	1.062,42		Material de informática	284,00
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	81,72		Material e Serviços de Informática /Funcionário	137,59
Material de escritório	768,61		Impressão	1.984,86
Material de escritório/Funcionário	59,12		Impressão/Funcionário	152,68
Transporte				2.830,71
Nº de Pessoas que viajaram				3
Transporte/funcionário				943,57
Gerenciar os aspectos contábeis e tributários				
Custo da infraestrutura - EC	63	6.469,76	0,2576	1.666,45
Custo da infraestrutura - EC	65	6.469,76	0,2576	1.666,45
Custo da infraestrutura - EC	64	6.469,76	0,2576	1.666,45
Depreciação posto padrão	63	378,91	0,2576	97,60
Depreciação posto padrão	65	378,91	0,2576	97,60
Depreciação posto padrão	64	378,91	0,2576	97,60
Impressão de documentos	63	152,68	0,2576	39,33
Impressão de documentos	64	152,68	0,2576	39,33
Impressão de documentos	65	152,68	0,2576	39,33
Internet	63	127,79	0,2576	32,91
Internet	65	127,79	0,2576	32,91
Internet	64	127,79	0,2576	32,91
Mão-de-obra	63	134.971,95	0,2576	34.765,50
Mão-de-obra	64	121.828,84	0,2576	31.380,16
Mão-de-obra	65	134.889,48	0,2576	34.744,26
Material de consumo de uso duradouro	63	81,72	0,2576	21,05
Material de consumo de uso duradouro	64	81,72	0,2576	21,05
Material de consumo de uso duradouro	65	81,72	0,2576	21,05
Material de escritório	63	59,12	0,2576	15,23
Material de escritório	64	59,12	0,2576	15,23
Material de escritório	65	59,12	0,2576	15,23
Material e Serviços de Informática	63	137,59	0,2576	35,44
Material e Serviços de Informática	65	137,59	0,2576	35,44
Material e Serviços de Informática	64	137,59	0,2576	35,44
Telefone	63	445,63	0,2576	114,78
Telefone	65	445,63	0,2576	114,78
Telefone	64	445,63	0,2576	114,78
Transporte	63	943,57	0,2576	243,04
Transporte	64	943,57	0,2576	243,04
Transporte	65	943,57	0,2576	243,04
Total da atividade no departamento				107.687,43
Assessoria Jurídica				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	4		Serviços de informática	767,00
Material de consumo de uso duradouro	1.006,51		Material de informática	284,00
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	251,63		Material e Serviços de Informática /Funcionário	262,75
Material de escritório	701,61		Impressão	1.984,86
Material de escritório/Funcionário	175,40		Impressão/Funcionário	496,22
Assessorar diretoria e outros departamentos				
Custo da infraestrutura - EC	48	6.469,76	0,0060	38,82
Custo da infraestrutura - EC	45	6.469,76	0,0060	38,82
Custo da infraestrutura - EC	47	6.469,76	0,0060	38,82
Custo da infraestrutura - EC	46	6.469,76	0,0150	97,05
Depreciação posto padrão	48	378,91	0,0060	2,27
Depreciação posto padrão	45	378,91	0,0060	2,27
Depreciação posto padrão	47	378,91	0,0060	2,27
Depreciação posto padrão	46	378,91	0,0150	5,68
Impressão de documentos	48	496,22	0,0060	2,98

Impressão de documentos	45	496,22	0,0060	2,98
Impressão de documentos	47	496,22	0,0060	2,98
Impressão de documentos	46	496,22	0,0150	7,44
Internet	48	127,79	0,0060	0,77
Internet	45	127,79	0,0060	0,77
Internet	47	127,79	0,0060	0,77
Internet	46	127,79	0,0150	1,92
Mão-de-obra	48	190.482,25	0,0060	1.142,89
Mão-de-obra	45	147.492,30	0,0060	884,95
Mão-de-obra	47	63.923,46	0,0060	383,54
Mão-de-obra	46	104.318,07	0,0150	1.564,77
Material de consumo de uso duradouro	48	251,63	0,0060	1,51
Material de consumo de uso duradouro	45	251,63	0,0060	1,51
Material de consumo de uso duradouro	47	251,63	0,0060	1,51
Material de consumo de uso duradouro	46	251,63	0,0150	3,77
Material de escritório	48	175,40	0,0060	1,05
Material de escritório	45	175,40	0,0060	1,05
Material de escritório	47	175,40	0,0060	1,05
Material de escritório	46	175,40	0,0150	2,63
Material e Serviços de Informática	48	262,75	0,0060	1,58
Material e Serviços de Informática	45	262,75	0,0060	1,58
Material e Serviços de Informática	47	262,75	0,0060	1,58
Material e Serviços de Informática	46	262,75	0,0150	3,94
Telefone	48	445,63	0,0060	2,67
Telefone	45	445,63	0,0060	2,67
Telefone	47	445,63	0,0060	2,67
Telefone	46	445,63	0,0150	6,68
Total da atividade no departamento				4.260,23
Acompanhar alterações na legislação				
Custo da infraestrutura - EC	48	6.469,76	0,0030	19,41
Custo da infraestrutura - EC	45	6.469,76	0,0030	19,41
Custo da infraestrutura - EC	47	6.469,76	0,0030	19,41
Depreciação posto padrão	48	378,91	0,0030	1,14
Depreciação posto padrão	45	378,91	0,0030	1,14
Depreciação posto padrão	47	378,91	0,0030	1,14
Impressão de documentos	48	496,22	0,0030	1,49
Impressão de documentos	45	496,22	0,0030	1,49
Impressão de documentos	47	496,22	0,0030	1,49
Internet	48	127,79	0,0030	0,38
Internet	45	127,79	0,0030	0,38
Internet	47	127,79	0,0030	0,38
Mão-de-obra	48	190.482,25	0,0030	571,45
Mão-de-obra	45	147.492,30	0,0030	442,48
Mão-de-obra	47	63.923,46	0,0030	191,77
Material de consumo de uso duradouro	48	251,63	0,0030	0,75
Material de consumo de uso duradouro	45	251,63	0,0030	0,75
Material de consumo de uso duradouro	47	251,63	0,0030	0,75
Material de escritório	48	175,40	0,0030	0,53
Material de escritório	45	175,40	0,0030	0,53
Material de escritório	47	175,40	0,0030	0,53
Material e Serviços de Informática	48	262,75	0,0030	0,79
Material e Serviços de Informática	45	262,75	0,0030	0,79
Material e Serviços de Informática	47	262,75	0,0030	0,79
Telefone	48	445,63	0,0030	1,34
Telefone	45	445,63	0,0030	1,34
Telefone	47	445,63	0,0030	1,34
Total da atividade no departamento				1.283,17
Superintendência				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	10		Serviços de informática	2.498,10
Material de consumo de uso duradouro	473,08		Material de informática	287,71

Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	47,31		Material e Serviços de Informática /Funcionário	278,58
Material de escritório	1.726,41		Impressão	10.574,04
Material de escritório/Funcionário	172,64		Impressão/Funcionário	1.057,40
Transporte				9.442,03
Nº de Pessoas que viajaram				1
Transporte/funcionário				9.442,03
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Custo da infraestrutura - EC	106	6.469,76	0,0148	95,58
Depreciação posto padrão	106	378,91	0,0148	5,60
Impressão de documentos	106	1.057,40	0,0148	15,62
Mão-de-obra	106	36.825,64	0,0148	544,02
Material de consumo de uso duradouro	106	47,31	0,0148	0,70
Material de escritório	106	172,64	0,0148	2,55
Telefone	106	445,63	0,0148	6,58
Total da atividade no departamento				670,64
Gerenciar os aspectos contábeis e tributários				
Custo da infraestrutura - EC	67	6.469,76	0,2000	1.293,95
Depreciação posto padrão	67	378,91	0,2000	75,78
Impressão de documentos	67	1.057,40	0,2000	211,48
Internet	67	127,79	0,2000	25,56
Mão-de-obra	67	180.057,04	0,2000	36.011,41
Material de consumo de uso duradouro	67	47,31	0,2000	9,46
Material de escritório	67	172,64	0,2000	34,53
Material e Serviços de Informática	67	278,58	0,2000	55,72
Telefone	67	445,63	0,2000	89,13
Transporte	67	9.442,03	0,2000	1.888,41
Total da atividade no departamento				39.695,42
Gerência de Certificação e Classificação				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	7		Serviços de informática	-
Material de consumo de uso duradouro	1.834,35		Material de informática	-
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	262,05		Material e Serviços de Informática	-
Material de escritório	1.049,59		Impressão	2.959,14
Material de escritório/Funcionário	149,94		Impressão/Funcionário	422,73
Lançar as receitas, pagamentos e transferências no Sistema Contábil				
Aluguel de software	38	411,84	0,0682	28,08
Custo da infraestrutura - EC	38	6.469,76	0,0682	441,12
Depreciação posto padrão	38	378,91	0,0682	25,83
Impressão de documentos	38	422,73	0,0682	28,82
Mão-de-obra	38	74.656,32	0,0682	5.090,20
Material de consumo de uso duradouro	38	262,05	0,0682	17,87
Material de escritório	38	149,94	0,0682	10,22
Telefone	38	445,63	0,0682	30,38
Total da atividade no departamento				5.672,54
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Custo da infraestrutura - EC	38	6.469,76	0,0227	147,04
Depreciação posto padrão	38	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	38	422,73	0,0227	9,61
Mão-de-obra	38	74.656,32	0,0227	1.696,73
Material de consumo de uso duradouro	38	262,05	0,0227	5,96
Material de escritório	38	149,94	0,0227	3,41
Telefone	38	445,63	0,0227	10,13
Total da atividade no departamento				1.881,49
Conferir Prestação de Contas (documentos contábeis e fiscais)				
Custo da infraestrutura - EC	38	6.469,76	0,4545	2.940,80
Depreciação posto padrão	38	378,91	0,4545	172,23
Mão-de-obra	38	74.656,32	0,4545	33.934,69
Material de consumo de uso duradouro	38	262,05	0,4545	119,11
Material de escritório	38	149,94	0,4545	68,16

Telefone	38	445,63	0,4545	202,56
Total da atividade no departamento				37.437,55
Lançar Documentos Fiscais e Contábeis				
Aluguel de software	38	411,84	0,1364	56,16
Custo da infraestrutura - EC	38	6.469,76	0,1364	882,24
Depreciação posto padrão	38	378,91	0,1364	51,67
Mão-de-obra	38	74.656,32	0,1364	10.180,41
Material de consumo de uso duradouro	38	262,05	0,1364	35,73
Telefone	38	445,63	0,1364	60,77
Total da atividade no departamento				11.266,98
Conferir Lançamentos				
Aluguel de software	38	411,84	0,0455	18,72
Aluguel de software	8	411,84	0,0455	18,72
Custo da infraestrutura - EC	38	6.469,76	0,0455	294,08
Custo da infraestrutura - EC	8	6.469,76	0,0455	294,08
Depreciação posto padrão	38	378,91	0,0455	17,22
Depreciação posto padrão	8	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	38	422,73	0,0455	19,22
Impressão de documentos	8	422,73	0,0455	19,22
Mão-de-obra	38	74.656,32	0,0455	3.393,47
Mão-de-obra	8	143.719,86	0,0455	6.532,72
Material de consumo de uso duradouro	38	262,05	0,0455	11,91
Material de consumo de uso duradouro	8	262,05	0,0455	11,91
Total da atividade no departamento				10.648,49
Acompanhar alterações na legislação				
Custo da infraestrutura	38	6.469,76	0,0227	147,04
Depreciação posto padrão	38	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	38	422,73	0,0227	9,61
Internet	38	127,79	0,0227	2,90
Mão-de-obra	38	74.656,32	0,0227	1.696,73
Material de consumo de uso duradouro	38	262,05	0,0227	5,96
Material de escritório	38	149,94	0,0227	3,41
Total da atividade no departamento				1.874,26
ESREG - Porto Alegre				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	17		Serviços de informática	
Material de consumo de uso duradouro	-		Material de informática	59,00
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	-		Material e Serviços de Informática /Funcionário	3,47
Material de escritório	496,73		Impressão	1.401,54
Material de escritório/Funcionário	29,22		Impressão/Funcionário	82,44
Lançamento dos pagamentos e transferência de recursos para os municipais				
Aluguel de software	22	411,84	0,0682	28,08
Custo da infraestrutura - EC	22	6.469,76	0,0682	441,12
Depreciação posto padrão	22	378,91	0,0682	25,83
Impressão de documentos	22	82,44	0,0682	5,62
Mão-de-obra	22	104.057,13	0,0682	7.094,80
Material de consumo de uso duradouro	22	-	0,0682	-
Material de escritório	22	29,22	0,0682	1,99
Material e Serviços de Informática	22	3,47	0,0682	0,24
Total da atividade no departamento				7.597,69
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Custo da infraestrutura - EC	22	6.469,76	0,0227	147,04
Depreciação posto padrão	22	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	22	82,44	0,0227	1,87
Mão-de-obra	22	104.057,13	0,0227	2.364,93
Material de consumo de uso duradouro	22	-	0,0227	-
Material de escritório	22	29,22	0,0227	0,66
Material e Serviços de Informática	22	3,47	0,0227	0,08
Telefone	22	445,63	0,0227	10,13
Total da atividade no departamento				2.533,33

Conferir Prestação de Contas (documentos contábeis e fiscais)				
Custo da infraestrutura - EC	22	6.469,76	0,4545	2.940,80
Depreciação posto padrão	22	378,91	0,4545	172,23
Mão-de-obra	22	104.057,13	0,4545	47.298,70
Material de escritório	22	29,22	0,4545	13,28
Telefone	22	445,63	0,4545	202,56
Total da atividade no departamento				50.627,57
Lançar Documentos Fiscais e Contábeis				
Aluguel de software	22	411,84	0,1818	74,88
Custo da infraestrutura - EC	22	6.469,76	0,1818	1.176,32
Depreciação posto padrão	22	378,91	0,1818	68,89
Mão-de-obra	22	104.057,13	0,1818	18.919,48
Material de consumo de uso duradouro	22	-	0,1818	-
Material de escritório	22	29,22	0,1818	5,31
Material e Serviços de Informática	22	3,47	0,1818	0,63
Total da atividade no departamento				20.245,52
Conferir Lançamentos prestação de contas				
Aluguel de software	22	411,84	0,0455	18,72
Aluguel de software	27	411,84	0,0155	6,36
Custo da infraestrutura - EC	22	6.469,76	0,0455	294,08
Custo da infraestrutura - EC	27	6.469,76	0,0155	99,99
Depreciação posto padrão	22	378,91	0,0455	17,22
Depreciação posto padrão	27	378,91	0,0155	5,86
Impressão de documentos	22	82,44	0,0455	3,75
Impressão de documentos	27	82,44	0,0155	1,27
Mão-de-obra	22	104.057,13	0,0455	4.729,87
Mão-de-obra	27	145.772,39	0,0155	2.252,85
Material de escritório	22	29,22	0,0455	1,33
Material de escritório	27	29,22	0,0155	0,45
Material e Serviços de Informática	22	3,47	0,0455	0,16
Material e Serviços de Informática	27	3,47	0,0155	0,05
Total da atividade no departamento				7.431,96
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura - EC	22	6.469,76	0,0114	73,52
Depreciação posto padrão	22	378,91	0,0114	4,31
Mão-de-obra	22	104.057,13	0,0114	1.182,47
Material de escritório	22	29,22	0,0114	0,33
Material e Serviços de Informática	22	3,47	0,0114	0,04
Total da atividade no departamento				1.260,66

APÊNDICE E - Custo das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária
nos Escritórios Municipais e Unidades de Cooperativismo

EM - MARAU				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	3		Serviços de informática	102,61
Custo da infraestrutura	11.544,13		Material de informática	179,00
Custo da infraestrutura/funcionário	3.848,04		Material e Serviços de Informática /Funcionário	93,87
Material de consumo de uso	-		Internet	720,00
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	-		Internet/funcionário	240,00
Material de escritório	139,35		Impressão	618,90
Material de escritório/Funcionário	46,45		Impressão/Funcionário	206,30
Telefone	1.888,69		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	629,56		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Recurso	Funcionário	Valor do recurso / funcionário	Direcionador	Custo
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	79	3.848,04	0,0170	65,59
Depreciação posto padrão	79	378,91	0,0170	6,46
Impressão de documentos	79	206,30	0,0170	3,52
Mão-de-obra	79	57.890,90	0,0170	986,78
Material de consumo de uso	79	-	0,0170	-
Material de escritório	79	46,45	0,0170	0,79
Material e Serviços de Informática	79	93,87	0,0170	1,60
Telefone	79	629,56	0,0170	10,73
Total da atividade no departamento				
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	79	3.848,04	0,0038	14,58
Depreciação posto padrão	79	378,91	0,0038	1,44
Mão-de-obra	79	57.890,90	0,0038	219,28
Material de consumo de uso	79	-	0,0038	-
Material de escritório	79	46,45	0,0038	0,18
Total da atividade no departamento				235,47
EM - CRUZ ALTA				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	4		Serviços de informática	-
Custo da infraestrutura	10.049,83		Material de informática	-
Custo da infraestrutura/funcionário	2.512,46		Material e Serviços de Informática /Funcionário	-
Material de consumo de uso	279,80		Internet	547,97
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	69,95		Internet/funcionário	136,99
Material de escritório	283,80		Impressão	994,74
Material de escritório/Funcionário	70,95		Impressão/Funcionário	248,69
Telefone	1.210,85		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	302,71		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	77	2.512,46	0,0455	114,20
Depreciação posto padrão	77	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	77	248,69	0,0455	11,30
Mão-de-obra	77	48.376,21	0,0455	2.198,92
Material de consumo de uso	77	69,95	0,0455	3,18
Material de escritório	77	70,95	0,0455	3,23

Material e Serviços de Informática	77	-	0,0455	-
Telefone	77	302,71	0,0455	13,76
Total da atividade no departamento				2.432,66
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	77	2.512,46	0,0189	47,58
Depreciação posto padrão	77	378,91	0,0189	7,18
Mão-de-obra	77	48.376,21	0,0189	916,22
Material de consumo de uso	77	69,95	0,0189	1,32
Material de escritório	77	70,95	0,0189	1,34
Total da atividade no departamento				
EM - ROLANTE				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	3		Serviços de informática	110,28
Custo da infraestrutura	10.652,03		Material de informática	12,00
Custo da infraestrutura/funcionário	3.550,68		Material e Serviços de Informática /Funcionário	40,76
Material de consumo de uso	498,17		Internet	226,80
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	166,06		Internet/funcionário	75,60
Material de escritório	243,82		Impressão	414,06
Material de escritório/Funcionário	81,27		Impressão/Funcionário	138,02
Telefone	3.026,09		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	1.008,70		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	76	3.550,68	0,0114	40,35
Depreciação posto padrão	76	378,91	0,0114	4,31
Impressão de documentos	76	138,02	0,0114	1,57
Mão-de-obra	76	38.949,09	0,0114	442,60
Material de consumo de uso	76	166,06	0,0114	1,89
Material de escritório	76	81,27	0,0114	0,92
Material e Serviços de Informática	76	40,76	0,0114	0,46
Telefone	76	1.008,70	0,0114	11,46
Total da atividade no departamento				574,41
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	76	3.550,68	0,0076	26,90
Depreciação posto padrão	76	378,91	0,0076	2,87
Mão-de-obra	76	38.949,09	0,0076	295,07
Material de consumo de uso	76	166,06	0,0076	1,26
Material de escritório	76	81,27	0,0076	0,62
Total da atividade no departamento				
EM - TAQUARA				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	3		Serviços de informática	122,13
Custo da infraestrutura	9.382,73		Material de informática	-
Custo da infraestrutura/funcionário	3.127,58		Material e Serviços de Informática /Funcionário	40,71
Material de consumo de uso	-		Internet	398,74
Material de consumo de uso	-		Internet/funcionário	132,91
Material de escritório	89,25		Impressão	434,70
Material de escritório/Funcionário	29,75		Impressão/Funcionário	144,90
Telefone	786,29		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	262,10		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio				
Custo da infraestrutura	71	3.127,58	0,0214	66,82
Depreciação posto padrão	71	378,91	0,0214	8,09
Impressão de documentos	71	144,90	0,0214	3,10
Mão-de-obra	71	36.758,63	0,0214	785,30
Material de consumo de uso	71	-	0,0214	-
Material de escritório	71	29,75	0,0214	0,64

Material e Serviços de Informática	71	40,71	0,0214	0,87
Telefone	71	262,10	0,0214	5,60
Total da atividade no departamento				941,26
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	71	3.127,58	0,0189	59,23
Depreciação posto padrão	71	378,91	0,0189	7,18
Mão-de-obra	71	36.758,63	0,0189	696,19
Material de consumo de uso	71	-	0,0189	-
Material de escritório	71	29,75	0,0189	0,56
Total da atividade no departamento				763,16
EM - VERA CRUZ				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	2		Serviços de informática	187,44
Custo da infraestrutura	10.260,48		Material de informática	49,90
Custo da infraestrutura/funcionário	5.130,24		Material e Serviços de Informática /Funcionário	118,67
Material de consumo de uso	-		Internet	958,80
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	-		Internet/funcionário	479,40
Material de escritório	300,25		Impressão	669,48
Material de escritório/Funcionário	150,13		Impressão/Funcionário	334,74
Telefone	1.282,31		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	641,16		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	92	5.130,24	0,0909	466,39
Depreciação posto padrão	92	378,91	0,0909	34,45
Impressão de documentos	92	334,74	0,0909	30,43
Mão-de-obra	92	77.633,79	0,0909	7.057,62
Material de consumo de uso	92	-	0,0909	-
Material de escritório	92	150,13	0,0909	13,65
Material e Serviços de Informática	92	118,67	0,0909	10,79
Telefone	92	641,16	0,0909	58,29
Total da atividade no departamento				7.742,45
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	92	5.130,24	0,0028	14,57
Depreciação posto padrão	92	378,91	0,0028	1,08
Impressão de documentos	92	334,74	0,0028	0,95
Internet	92	479,40	0,0028	1,36
Mão-de-obra	92	77.633,79	0,0028	220,55
Material de consumo de uso	92	-	0,0028	-
Material de Escritório	92	150,13	0,0028	0,43
Material e Serviços de Informática	92	118,67	0,0028	0,34
Total da atividade no departamento				239,28
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	92	5.130,24	0,0189	97,16
Depreciação posto padrão	92	378,91	0,0189	7,18
Mão-de-obra	92	77.633,79	0,0189	1.470,34
Material de consumo de uso	92	-	0,0189	-
Material de escritório	92	150,13	0,0189	2,84
Total da atividade no departamento				
EM - TAVARES				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	1		Serviços de informática	65,44
Custo da infraestrutura	9.643,29		Material de informática	58,90
Custo da infraestrutura/funcionário	9.643,29		Material e Serviços de Informática /Funcionário	124,34
Material de consumo de uso duradouro	212,39		Internet	1.200,00
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	212,39		Internet/funcionário	1.200,00

Material de escritório	448,44		Impressão	398,82
Material de escritório/Funcionário	448,44		Impressão/Funcionário	398,82
Telefone	1.729,81		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	1.729,81		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	104	9.643,29	0,0114	109,58
Depreciação posto padrão	104	378,91	0,0114	4,31
Impressão de documentos	104	398,82	0,0114	4,53
Mão-de-obra	104	37.755,30	0,0114	429,04
Material de consumo de uso	104	212,39	0,0114	2,41
Material de escritório	104	448,44	0,0114	5,10
Material e Serviços de Informática	104	124,34	0,0114	1,41
Telefone	104	1.729,81	0,0114	19,66
Total da atividade no departamento				646,89
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	104	9.643,29	0,0189	182,64
Depreciação posto padrão	104	378,91	0,0189	7,18
Mão-de-obra	104	37.755,30	0,0189	715,06
Material de consumo de uso	104	212,39	0,0189	4,02
Material de escritório	104	448,44	0,0189	8,49
Total da atividade no departamento				917,39
EM - SANTANA DO LIVRAMENTO				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	7		Serviços de informática	378,14
Custo da infraestrutura	13.172,53		Material de informática	110,00
Custo da infraestrutura/funcionário	1.881,79		Material e Serviços de Informática /Funcionário	69,73
Material de consumo de uso duradouro	149,00		Internet	342,15
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	21,29		Internet/funcionário	48,88
Material de escritório	950,55		Impressão	618,90
Material de escritório/Funcionário	135,79		Impressão/Funcionário	88,41
Telefone	4.212,21		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	601,74		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	95	1.881,79	0,0227	42,77
Depreciação posto padrão	95	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	95	88,41	0,0227	2,01
Mão-de-obra	95	22.573,64	0,0227	513,04
Material de consumo de uso	95	21,29	0,0227	0,48
Material de escritório	95	135,79	0,0227	3,09
Material e Serviços de Informática	95	69,73	0,0227	1,58
Telefone	95	601,74	0,0227	13,68
Total da atividade no departamento				656,11
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	95	1.881,79	0,0009	1,78
Depreciação posto padrão	95	378,91	0,0009	0,36
Impressão de documentos	95	88,41	0,0009	0,08
Internet	95	48,88	0,0009	0,05
Mão-de-obra	95	22.573,64	0,0009	21,38
Material de consumo de uso	95	21,29	0,0009	0,02
Material de Escritório	95	135,79	0,0009	0,13
Material e Serviços de Informática	95	69,73	0,0009	0,07
Total da atividade no departamento				23,86
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	86	1.881,79	0,0189	35,64
Depreciação posto padrão	86	378,91	0,0189	7,18
Mão-de-obra	86	98.438,95	0,0189	1.864,37

Material de consumo de uso	86	21,29	0,0189	0,40
Material de escritório	86	135,79	0,0189	2,57
Total da atividade no departamento				1.910,17
EM - SANTA VITÓRIA DO PALMAR				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	4		Serviços de informática	99,02
Custo da infraestrutura	10.905,87		Material de informática	14,77
Custo da infraestrutura/funcionário	2.726,47		Material e Serviços de Informática /Funcionário	28,45
Material de consumo de uso duradouro	22,90		Internet	547,97
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	5,73		Internet/funcionário	136,99
Material de escritório	710,47		Impressão	761,04
Material de escritório/Funcionário	177,62		Impressão/Funcionário	190,26
Telefone	1.040,96		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	260,24		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio	91	70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	91	2.726,47	0,0227	61,97
Depreciação posto padrão	91	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	91	190,26	0,0227	4,32
Mão-de-obra	91	37.561,94	0,0227	853,68
Material de consumo de uso	91	5,73	0,0227	0,13
Material de escritório	91	177,62	0,0227	4,04
Material e Serviços de Informática	91	28,45	0,0227	0,65
Telefone	91	260,24	0,0227	5,91
Total da atividade no departamento				1.010,16
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	91	2.726,47	0,0014	3,87
Depreciação posto padrão	91	378,91	0,0014	0,54
Impressão de documentos	91	190,26	0,0014	0,27
Internet	91	136,99	0,0014	0,19
Mão-de-obra	91	37.561,94	0,0014	53,36
Material de consumo de uso	91	5,73	0,0014	0,01
Material de Escritório	91	177,62	0,0014	0,25
Material e Serviços de Informática	91	28,45	0,0014	0,04
Total da atividade no departamento				58,53
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	91	2.726,47	0,0038	10,33
Depreciação posto padrão	91	378,91	0,0038	1,44
Mão-de-obra	91	37.561,94	0,0038	142,28
Material de consumo de uso	91	5,73	0,0038	0,02
Material de escritório	91	177,62	0,0038	0,67
Total da atividade no departamento				154,74
EM - RIO GRANDE				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	5		Serviços de informática	247,51
Custo da infraestrutura	12.001,26		Material de informática	4,00
Custo da infraestrutura/funcionário	2.400,25		Material e Serviços de Informática /Funcionário	50,30
Material de consumo de uso duradouro	-		Internet	547,97
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	-		Internet/funcionário	109,59
Material de escritório	587,10		Impressão	924,30
Material de escritório/Funcionário	117,42		Impressão/Funcionário	184,86
Telefone	2.450,29		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	490,06		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85

Custo da infraestrutura	101	2.400,25	0,0341	81,83
Depreciação posto padrão	101	378,91	0,0341	12,92
Impressão de documentos	101	184,86	0,0341	6,30
Mão-de-obra	101	42.205,06	0,0341	1.438,81
Material de consumo de uso	101	-	0,0341	-
Material de escritório	101	117,42	0,0341	4,00
Material e Serviços de Informática	101	50,30	0,0341	1,71
Telefone	101	490,06	0,0341	16,71
Total da atividade no departamento				1.633,13
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	101	2.400,25	0,0114	27,28
Depreciação posto padrão	101	378,91	0,0114	4,31
Impressão de documentos	101	184,86	0,0114	2,10
Internet	101	109,59	0,0114	1,25
Mão-de-obra	101	42.205,06	0,0114	479,60
Material de consumo de uso	101	-	0,0114	-
Material de Escritório	101	117,42	0,0114	1,33
Material e Serviços de Informática	101	50,30	0,0114	0,57
Total da atividade no departamento				516,44
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	101	2.400,25	0,0189	45,46
Depreciação posto padrão	101	378,91	0,0189	7,18
Mão-de-obra	101	42.205,06	0,0189	799,34
Material de consumo de uso	101	-	0,0189	-
Material de escritório	101	117,42	0,0189	2,22
Total da atividade no departamento				854,20
EM - PEDRO OSÓRIO				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	3		Serviços de informática	267,23
Custo da infraestrutura	10.485,43		Material de informática	47,80
Custo da infraestrutura/funcionário	3.495,14		Material e Serviços de Informática /Funcionário	105,01
Material de consumo de uso duradouro	98,90		Internet	378,75
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	32,97		Internet/funcionário	126,25
Material de escritório	484,82		Impressão	746,52
Material de escritório/Funcionário	161,61		Impressão/Funcionário	248,84
Telefone	2.190,80		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	730,27		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	89	3.495,14	0,0227	79,44
Depreciação posto padrão	89	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	89	248,84	0,0227	5,66
Mão-de-obra	89	47.890,94	0,0227	1.088,43
Material de consumo de uso	89	32,97	0,0227	0,75
Material de escritório	89	161,61	0,0227	3,67
Material e Serviços de Informática	89	105,01	0,0227	2,39
Telefone	89	730,27	0,0227	16,60
Total da atividade no departamento				1.276,39
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	89	3.495,14	0,0028	9,93
Depreciação posto padrão	89	378,91	0,0028	1,08
Impressão de documentos	89	248,84	0,0028	0,71
Internet	89	126,25	0,0028	0,36
Mão-de-obra	89	47.890,94	0,0028	136,05
Material de consumo de uso	89	32,97	0,0028	0,09
Material de Escritório	89	161,61	0,0028	0,46
Material e Serviços de Informática	89	105,01	0,0028	0,30
Total da atividade no departamento				148,98

Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	89	3.495,14	0,0076	26,48
Depreciação posto padrão	89	378,91	0,0076	2,87
Mão-de-obra	89	47.890,94	0,0076	362,81
Material de consumo de uso	89	32,97	0,0076	0,25
Material de escritório	89	161,61	0,0076	1,22
Total da atividade no departamento				393,63
EM - PALMARES DO SUL				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	2		Serviços de informática	77,89
Custo da infraestrutura	10.110,64		Material de informática	366,00
Custo da infraestrutura/funcionário	5.055,32		Material e Serviços de Informática /Funcionário	221,95
Material de consumo de uso duradouro	33,94		Internet	537,20
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	16,97		Internet/funcionário	268,60
Material de escritório	358,38		Impressão	344,82
Material de escritório/Funcionário	179,19		Impressão/Funcionário	172,41
Telefone	2.305,92		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	1.152,96		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	103	5.055,32	0,0455	229,79
Depreciação posto padrão	103	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	103	172,41	0,0455	7,84
Mão-de-obra	103	58.672,33	0,0455	2.666,92
Material de consumo de uso	103	16,97	0,0455	0,77
Material de escritório	103	179,19	0,0455	8,15
Material e Serviços de Informática	103	221,95	0,0455	10,09
Telefone	103	1.152,96	0,0455	52,41
Total da atividade no departamento				3.064,03
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	103	5.055,32	0,0014	7,18
Depreciação posto padrão	103	378,91	0,0014	0,54
Impressão de documentos	103	172,41	0,0014	0,24
Internet	103	268,60	0,0014	0,38
Mão-de-obra	103	58.672,33	0,0014	83,34
Material de consumo de uso	103	16,97	0,0014	0,02
Material de Escritório	103	179,19	0,0014	0,25
Material e Serviços de Informática	103	221,95	0,0014	0,32
Total da atividade no departamento				92,28
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	103	5.055,32	0,0057	28,72
Depreciação posto padrão	103	378,91	0,0057	2,15
Mão-de-obra	103	58.672,33	0,0057	333,37
Material de consumo de uso	103	16,97	0,0057	0,10
Material de escritório	103	179,19	0,0057	1,02
Total da atividade no departamento				365,36
EM - MOSTARDAS				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	2		Serviços de informática	74,11

Custo da infraestrutura	9.474,10		Material de informática	15,00
Custo da infraestrutura/funcionário	4.737,05		Material e Serviços de Informática /Funcionário	44,56
Material de consumo de uso duradouro	115,84		Internet	178,80
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	57,92		Internet/funcionário	89,40
Material de escritório	512,70		Impressão	431,70
Material de escritório/Funcionário	256,35		Impressão/Funcionário	215,85
Telefone	1.926,90		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	963,45		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	81	4.737,05	0,0227	107,66
Depreciação posto padrão	81	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	81	215,85	0,0227	4,91
Mão-de-obra	81	116.504,33	0,0227	2.647,83
Material de consumo de uso	81	57,92	0,0227	1,32
Material de escritório	81	256,35	0,0227	5,83
Material e Serviços de Informática	81	44,56	0,0227	1,01
Telefone	81	963,45	0,0227	21,90
Total da atividade no departamento				2.869,90
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	81	4.737,05	0,0014	6,73
Depreciação posto padrão	81	378,91	0,0014	0,54
Impressão de documentos	81	215,85	0,0014	0,31
Internet	81	89,40	0,0014	0,13
Mão-de-obra	81	116.504,33	0,0014	165,49
Material de consumo de uso	81	57,92	0,0014	0,08
Material de Escritório	81	256,35	0,0014	0,36
Material e Serviços de Informática	81	44,56	0,0014	0,06
Total da atividade no departamento				173,70
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	81	4.737,05	0,0038	17,94
Depreciação posto padrão	81	378,91	0,0038	1,44
Mão-de-obra	81	116.504,33	0,0038	441,30
Material de consumo de uso	81	57,92	0,0038	0,22
Material de escritório	81	256,35	0,0038	0,97
Total da atividade no departamento				461,87
EM - HULHA NEGRA				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	13		Serviços de informática	684,76
Custo da infraestrutura	12.105,06		Material de informática	328,00
Custo da infraestrutura/funcionário	931,16		Material e Serviços de Informática /Funcionário	77,90
Material de consumo de uso duradouro	393,00		Internet	720,00
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	30,23		Internet/funcionário	55,38
Material de escritório	1.610,66		Impressão	2.145,72
Material de escritório/Funcionário	123,90		Impressão/Funcionário	165,06
Telefone	2.536,52		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	195,12		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	72	931,16	0,0455	42,33
Depreciação posto padrão	72	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	72	165,06	0,0455	7,50
Mão-de-obra	72	24.737,73	0,0455	1.124,44
Material de consumo de uso	72	30,23	0,0455	1,37

Material de escritório	72	123,90	0,0455	5,63
Material e Serviços de Informática	72	77,90	0,0455	3,54
Telefone	72	195,12	0,0455	8,87
Total da atividade no departamento				1.281,76
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	72	931,16	0,0014	1,32
Depreciação posto padrão	72	378,91	0,0014	0,54
Impressão de documentos	72	165,06	0,0014	0,23
Internet	72	55,38	0,0014	0,08
Mão-de-obra	72	24.737,73	0,0014	35,14
Material de consumo de uso	72	30,23	0,0014	0,04
Material de Escritório	72	123,90	0,0014	0,18
Material e Serviços de Informática	72	77,90	0,0014	0,11
Total da atividade no departamento				37,64
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	72	931,16	0,0038	3,53
Depreciação posto padrão	72	378,91	0,0038	1,44
Mão-de-obra	72	24.737,73	0,0038	93,70
Material de consumo de uso	72	30,23	0,0038	0,11
Material de escritório	72	123,90	0,0038	0,47
Total da atividade no departamento				99,25
EM - CAPÃO DO LEÃO				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	5		Serviços de informática	394,45
Custo da infraestrutura	10.947,00		Material de informática	85,00
Custo da infraestrutura/funcionário	2.189,40		Material e Serviços de Informática /Funcionário	95,89
Material de consumo de uso duradouro	119,85		Internet	547,97
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	23,97		Internet/funcionário	109,59
Material de escritório	402,51		Impressão	541,92
Material de escritório/Funcionário	80,50		Impressão/Funcionário	108,38
Telefone	3.326,60		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	665,32		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	87	2.189,40	0,0455	99,52
Depreciação posto padrão	87	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	87	108,38	0,0455	4,93
Mão-de-obra	87	24.467,83	0,0455	1.112,17
Material de consumo de uso	87	23,97	0,0455	1,09
Material de escritório	87	80,50	0,0455	3,66
Material e Serviços de Informática	87	95,89	0,0455	4,36
Telefone	87	665,32	0,0455	30,24
Total da atividade no departamento				1.344,04
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	87	2.189,40	0,0017	3,73
Depreciação posto padrão	87	378,91	0,0017	0,65
Impressão de documentos	87	108,38	0,0017	0,18
Internet	87	109,59	0,0017	0,19
Mão-de-obra	87	24.467,83	0,0017	41,71
Material de consumo de uso	87	23,97	0,0017	0,04
Material de Escritório	87	80,50	0,0017	0,14
Material e Serviços de Informática	87	95,89	0,0017	0,16
Total da atividade no departamento				46,80
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	87	2.189,40	0,0014	3,11
Depreciação posto padrão	87	378,91	0,0014	0,54
Mão-de-obra	87	24.467,83	0,0014	34,76
Material de consumo de uso	87	23,97	0,0014	0,03

Material de escritório	87	80,50	0,0014	0,11
Total da atividade no departamento				38,55
EM - CAMAQUÃ				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	3		Serviços de informática	186,58
Custo da infraestrutura	10.772,52		Material de informática	28,65
Custo da infraestrutura/funcionário	3.590,84		Material e Serviços de Informática /Funcionário	71,74
Material de consumo de uso duradouro	31,80		Internet	366,44
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	10,60		Internet/funcionário	122,15
Material de escritório	244,85		Impressão	629,76
Material de escritório/Funcionário	81,62		Impressão/Funcionário	209,92
Telefone	2.337,50		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	779,17		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	75	3.590,84	0,0455	163,22
Depreciação posto padrão	75	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	75	209,92	0,0455	9,54
Mão-de-obra	75	49.976,93	0,0455	2.271,68
Material de consumo de uso	75	10,60	0,0455	0,48
Material de escritório	75	81,62	0,0455	3,71
Material e Serviços de Informática	75	71,74	0,0455	3,26
Telefone	75	779,17	0,0455	35,42
Total da atividade no departamento				2.575,38
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	75	3.590,84	0,0014	5,10
Depreciação posto padrão	75	378,91	0,0014	0,54
Impressão de documentos	75	209,92	0,0014	0,30
Internet	75	122,15	0,0014	0,17
Mão-de-obra	75	49.976,93	0,0014	70,99
Material de consumo de uso	75	10,60	0,0014	0,02
Material de Escritório	75	81,62	0,0014	0,12
Material e Serviços de Informática	75	71,74	0,0014	0,10
Total da atividade no departamento				77,33
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	75	3.590,84	0,0014	5,10
Depreciação posto padrão	75	378,91	0,0014	0,54
Mão-de-obra	75	49.976,93	0,0014	70,99
Material de consumo de uso	75	10,60	0,0014	0,02
Material de escritório	75	244,85	0,0014	0,35
Total da atividade no departamento				76,99

APÊNDICE F - Custo das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária
nos Centros de Treinamento

CETRE - MONTENEGRO				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	4		Serviços de informática	64,21
Custo da infraestrutura	37.545,53		Material de informática	883,60
Custo da infraestrutura/funcionário	9.386,38		Material e Serviços de Informática /Funcionário	236,95
Material de consumo de uso duradouro	307,77		Internet	900,00
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	76,94		Internet/funcionário	225,00
Material de escritório	214,15		Impressão	463,14
Material de escritório/Funcionário	53,54		Impressão/Funcionário	115,79
Telefone	686,75		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	171,69		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Recurso	Funcionário	Valor do recurso / funcionári	Direcionador	Custo
Correios		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	105	9.386,38	0,0455	426,65
Depreciação posto padrão	105	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	105	115,79	0,0455	5,26
Mão-de-obra	105	48.653,32	0,0455	2.211,51
Material de consumo de uso duradouro	105	76,94	0,0455	3,50
Material de escritório	105	53,54	0,0455	2,43
Material e Serviços de Informática	105	236,95	0,0455	10,77
Total da atividade no departamento				2.748,21
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	105	9.386,38	0,0028	26,67
Depreciação posto padrão	105	378,91	0,0028	1,08
Impressão de documentos	105	115,79	0,0028	0,33
Internet	105	225,00	0,0028	0,64
Mão-de-obra	105	48.653,32	0,0028	138,22
Material de consumo de uso duradouro	105	76,94	0,0028	0,22
Material de Escritório	105	53,54	0,0028	0,15
Material e Serviços de Informática	105	236,95	0,0028	0,67
Total da atividade no departamento				167,97
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	105	9.386,38	0,0152	142,22
Depreciação posto padrão	105	378,91	0,0152	5,74
Mão-de-obra	105	48.653,32	0,0152	737,17
Material de consumo de uso duradouro	105	76,94	0,0152	1,17
Material de escritório	105	53,54	0,0152	0,81
Total da atividade no departamento				887,11
CETRE - ERECHIM				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	3		Serviços de informática	1.454,80
Custo da infraestrutura	16.834,59		Material de informática	541,50
Custo da infraestrutura/funcionário	5.611,53		Material e Serviços de Informática /Funcionário	665,43
Material de consumo de uso duradouro	118,14		Internet	939,66
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	39,38		Internet/funcionário	313,22
Material de escritório	131,13		Impressão	1.686,15
Material de escritório/Funcionário	43,71		Impressão/Funcionário	562,05
Telefone	2.118,48		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	706,16		Correio	70,85

Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correios		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	83	5.611,53	0,0909	510,14
Depreciação posto padrão	83	378,91	0,0909	34,45
Impressão de documentos	83	562,05	0,0909	51,10
Mão-de-obra	83	18.315,34	0,0909	1.665,03
Material de consumo de uso duradouro	83	39,38	0,0909	3,58
Material de escritório	83	131,13	0,0909	11,92
Material e Serviços de Informática	83	1.454,80	0,0909	132,25
Total da atividade no departamento				2.479,32
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	83	5.611,53	0,0014	7,97
Depreciação posto padrão	83	378,91	0,0014	0,54
Impressão de documentos	83	562,05	0,0014	0,80
Internet	83	313,22	0,0014	0,44
Mão-de-obra	83	18.315,34	0,0014	26,02
Material de consumo de uso duradouro	83	39,38	0,0014	0,06
Material de Escritório	83	43,71	0,0014	0,06
Material e Serviços de Informática	83	665,43	0,0014	0,95
Total da atividade no departamento				36,83
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	83	5.611,53	0,0189	106,28
Depreciação posto padrão	83	378,91	0,0189	7,18
Mão-de-obra	83	18.315,34	0,0189	346,88
Material de consumo de uso duradouro	83	39,38	0,0189	0,75
Material de escritório	83	43,71	0,0189	0,83
Total da atividade no departamento				461,91
CETRE - CANGUCU				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	3		Serviços de informática	352,06
Custo da infraestrutura	24.949,78		Material de informática	517,20
Custo da infraestrutura/funcionário	8.316,59		Material e Serviços de Informática /Funcionário	289,75
Material de consumo de uso duradouro	244,08		Internet	672,50
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	81,36		Internet/funcionário	224,17
Material de escritório	326,35		Impressão	767,79
Material de escritório/Funcionário	108,78		Impressão/Funcionário	255,93
Telefone	2.416,55		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	805,52		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correios		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	99	8.316,59	0,0455	378,03
Depreciação posto padrão	99	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	99	255,93	0,0455	11,63
Mão-de-obra	99	37.946,91	0,0455	1.724,86
Material de consumo de uso duradouro	99	81,36	0,0455	3,70
Material de escritório	99	108,78	0,0455	4,94
Material e Serviços de Informática	99	289,75	0,0455	13,17
Total da atividade no departamento				2.224,41
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	99	8.316,59	0,0057	47,25
Depreciação posto padrão	99	378,91	0,0057	2,15
Impressão de documentos	99	255,93	0,0057	1,45
Internet	99	224,17	0,0057	1,27
Mão-de-obra	99	37.946,91	0,0057	215,61
Material de consumo de uso duradouro	99	81,36	0,0057	0,46
Material de Escritório	99	108,78	0,0057	0,62
Material e Serviços de Informática	99	289,75	0,0057	1,65
Total da atividade no departamento				270,47
Controlar os bens patrimoniais				

Custo da infraestrutura	74	8.316,59	0,0114	94,51
Depreciação posto padrão	74	378,91	0,0114	4,31
Mão-de-obra	74	103.800,97	0,0114	1.179,56
Material de consumo de uso duradouro	74	81,36	0,0114	0,92
Material de escritório	74	326,35	0,0114	3,71
Total da atividade no departamento				1.283,00

APÊNDICE G - Custo das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária
nas Unidades de Classificação

UCL - Passo Fundo				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	8		Serviços de informática	-
Custo da infraestrutura	14.427,06		Material de informática	116,00
Custo da infraestrutura/funcionário	1.803,38		Material e Serviços de Informática /Funcionário	14,50
Material de consumo de uso duradouro	626,18		Internet	193,70
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	78,27		Internet/funcionário	24,21
Material de escritório	308,90		Impressão	757,32
Material de escritório/Funcionário	38,61		Impressão/Funcionário	94,67
Telefone	1.479,25		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	184,91		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Recurso	Funcionário	Valor do recurso / funcionário	Direcionador	Custo
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	70	1.803,18	0,0227	40,98
Depreciação posto padrão	70	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	70	94,67	0,0227	2,15
Mão-de-obra	70	85.617,78	0,0227	1.945,86
Material de consumo de uso duradouro	70	78,27	0,0227	1,78
Material de escritório	70	38,61	0,0227	0,88
Material e Serviços de Informática	70	14,50	0,0227	0,33
Telefone	70	184,91	0,0227	4,20
Total da atividade no departamento				2.075,65
Apurar e recolher ISS				
Custo da infraestrutura	70	1.803,38	0,0028	5,12
Depreciação posto padrão	70	378,91	0,0028	1,08
Impressão de documentos	70	94,67	0,0028	0,27
Internet	70	24,21	0,0028	0,07
Mão-de-obra	70	85.617,78	0,0028	243,23
Material de consumo de uso duradouro	70	78,27	0,0028	0,22
Material de Escritório	70	38,61	0,0028	0,11
Material e Serviços de Informática	70	14,50	0,0028	0,04
Telefone	70	184,91	0,0028	0,53
Total da atividade no departamento				250,67
Emitir faturas				
Custo da infraestrutura	70	1.803,38	0,0227	40,99
Depreciação posto padrão	70	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	70	94,67	0,0227	2,15
Internet	70	24,21	0,0227	0,55
Mão-de-obra	70	85.617,78	0,0227	1.945,86
Material de consumo de uso duradouro	70	78,27	0,0227	1,78
Material de Escritório	70	38,61	0,0227	0,88
Material e Serviços de Informática	70	14,50	0,0227	0,33
Total da atividade no departamento				2.001,14
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	70	1.800,04	0,0057	10,23
Depreciação posto padrão	70	378,91	0,0057	2,15
Mão-de-obra	70	85.617,78	0,0057	486,46
Material de consumo de uso duradouro	70	78,27	0,0057	0,44
Material de escritório	70	38,61	0,0057	0,22
Total da atividade no departamento				499,51
UCL - Rio Grande				

Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	6		Serviços de informática	-
Custo da infraestrutura	17.236,08		Material de informática	-
Custo da infraestrutura/funcionário	2.872,68		Material e Serviços de Informática /Funcionário	-
Material de consumo de uso duradouro	287,05		Internet	598,80
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	47,84		Internet/funcionário	99,80
Material de escritório	398,92		Impressão	635,34
Material de escritório/Funcionário	66,49		Impressão/Funcionário	105,89
Telefone	695,46		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	115,91		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	51	2.872,68	0,0455	130,58
Depreciação posto padrão	51	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	51	105,89	0,0455	4,81
Mão-de-obra	51	20.244,19	0,0455	920,19
Material de consumo de uso duradouro	51	47,84	0,0455	2,17
Material de escritório	51	66,49	0,0455	3,02
Material e Serviços de Informática	51	-	0,0455	-
Telefone	51	115,91	0,0455	5,27
Total da atividade no departamento				1.154,12
Apurar e recolher ISS				
Custo da infraestrutura	69	2.872,68	0,0057	16,32
Depreciação posto padrão	69	378,91	0,0057	2,15
Impressão de documentos	69	105,89	0,0057	0,60
Internet	69	99,80	0,0057	0,57
Mão-de-obra	69	83.563,48	0,0057	474,79
Material de consumo de uso duradouro	69	47,84	0,0057	0,27
Material de Escritório	69	66,49	0,0057	0,38
Material e Serviços de Informática	69	-	0,0057	-
Telefone	69	115,91	0,0057	0,66
Total da atividade no departamento				495,74
Emitir faturas				
Custo da infraestrutura	69	2.872,68	0,0170	48,97
Depreciação posto padrão	69	378,91	0,0170	6,46
Impressão de documentos	69	105,89	0,0170	1,80
Internet	69	99,80	0,0170	1,70
Mão-de-obra	69	83.563,48	0,0170	1.424,38
Material de consumo de uso duradouro	69	47,84	0,0170	0,82
Material de Escritório	69	66,49	0,0170	1,13
Material e Serviços de Informática	69	-	0,0170	-
Total da atividade no departamento				1.485,26
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	51	2.872,68	0,0189	54,41
Depreciação posto padrão	51	378,91	0,0189	7,18
Mão-de-obra	51	20.244,19	0,0189	383,41
Material de consumo de uso duradouro	51	47,84	0,0189	0,91
Material de escritório	51	66,49	0,0189	1,26
Total da atividade no departamento				447,16
UCL - Pelotas				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	7		Serviços de informática	-
Custo da infraestrutura	21.832,44		Material de informática	-
Custo da infraestrutura/funcionário	3.118,92		Material e Serviços de Informática /Funcionário	-
Material de consumo de uso duradouro	-		Internet	1.253,65
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	-		Internet/funcionário	179,09

Material de escritório	860,50		Impressão	1.993,68
Material de escritório/Funcionário	122,93		Impressão/Funcionário	284,81
Telefone	934,98		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	133,57		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	94	3.118,92	0,0455	141,77
Depreciação posto padrão	94	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	94	284,81	0,0455	12,95
Mão-de-obra	94	41.411,08	0,0455	1.882,32
Material de consumo de uso duradouro	94	-	0,0455	-
Material de escritório	94	122,93	0,0455	5,59
Material e Serviços de Informática	94	-	0,0455	-
Telefone	94	133,57	0,0455	6,07
Total da atividade no departamento				2.136,77
Apurar e recolher ISS				
Custo da infraestrutura	94	3.118,92	0,0057	17,72
Depreciação posto padrão	94	378,91	0,0057	2,15
Impressão de documentos	94	284,81	0,0057	1,62
Internet	94	179,09	0,0057	1,02
Mão-de-obra	94	41.411,08	0,0057	235,29
Material de consumo de uso duradouro	94	-	0,0057	-
Material de Escritório	94	122,93	0,0057	0,70
Material e Serviços de Informática	94	-	0,0057	-
Telefone	94	133,57	0,0057	0,76
Total da atividade no departamento				259,26
Emitir faturas				
Custo da infraestrutura	94	3.118,92	0,0227	70,88
Depreciação posto padrão	94	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	94	284,81	0,0227	6,47
Internet	94	179,09	0,0227	4,07
Mão-de-obra	94	41.411,08	0,0227	941,16
Material de consumo de uso duradouro	94	-	0,0227	-
Material de Escritório	94	122,93	0,0227	2,79
Material e Serviços de Informática	94	-	0,0227	-
Total da atividade no departamento				1.033,99
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	100	3.118,92	0,0189	59,07
Depreciação posto padrão	100	378,91	0,0189	7,18
Mão-de-obra	100	78.175,45	0,0189	1.480,60
Material de consumo de uso duradouro	100	-	0,0189	-
Material de escritório	100	122,93	0,0189	2,33
Total da atividade no departamento				1.549,17
UCL - Uruguiana				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	5		Serviços de informática	-
Custo da infraestrutura	23.220,43		Material de informática	-
Custo da infraestrutura/funcionário	4.644,09		Material e Serviços de Informática /Funcionário	-
Material de consumo de uso duradouro	84,70		Internet	645,96
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	16,94		Internet/funcionário	129,19
Material de escritório	141,95		Impressão	742,68
Material de escritório/Funcionário	28,39		Impressão/Funcionário	148,54
Telefone	3.474,47		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	694,89		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	97	4.644,09	0,0364	168,88
Depreciação posto padrão	97	378,91	0,0364	13,78
Impressão de documentos	97	148,54	0,0364	5,40

Mão-de-obra	97	65.272,05	0,0364	2.373,53
Material de consumo de uso duradouro	97	16,94	0,0364	0,62
Material de escritório	97	28,39	0,0364	1,03
Material e Serviços de Informática	97	-	0,0364	-
Telefone	97	694,89	0,0364	25,27
Total da atividade no departamento				2.659,36
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	97	4.644,09	0,0014	6,60
Depreciação posto padrão	97	378,91	0,0014	0,54
Impressão de documentos	97	148,54	0,0014	0,21
Internet	97	129,19	0,0014	0,18
Mão-de-obra	97	65.272,05	0,0014	92,72
Material de consumo de uso duradouro	97	16,94	0,0014	0,02
Material de Escritório	97	28,39	0,0014	0,04
Material e Serviços de Informática	97	-	0,0014	-
Total da atividade no departamento				100,31
Emitir faturas				
Custo da infraestrutura	97	4.644,09	0,0227	105,55
Depreciação posto padrão	97	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	97	148,54	0,0227	3,38
Internet	97	129,19	0,0227	2,94
Mão-de-obra	97	65.272,05	0,0227	1.483,46
Material de consumo de uso duradouro	97	16,94	0,0227	0,39
Material de Escritório	97	28,39	0,0227	0,65
Material e Serviços de Informática	97	-	0,0227	-
Total da atividade no departamento				1.604,96
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	97	4.644,09	0,0095	43,98
Depreciação posto padrão	97	378,91	0,0095	3,59
Mão-de-obra	97	65.272,05	0,0095	618,11
Material de consumo de uso duradouro	97	16,94	0,0095	0,16
Material de escritório	97	28,39	0,0095	0,27
Total da atividade no departamento				666,10
UCL - São Borja				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	6		Serviços de informática	-
Custo da infraestrutura	16.233,41		Material de informática	-
Custo da infraestrutura/funcionário	2.705,57		Material e Serviços de Informática /Funcionário	-
Material de consumo de uso duradouro	828,28		Internet	1.200,00
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	138,05		Internet/funcionário	200,00
Material de escritório	148,40		Impressão	2.198,34
Material de escritório/Funcionário	24,73		Impressão/Funcionário	366,39
Telefone	1.280,79		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	213,47		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	80	2.705,57	0,0455	122,98
Depreciação posto padrão	80	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	80	366,39	0,0455	16,65
Mão-de-obra	80	72.328,24	0,0455	3.287,65
Material de consumo de uso duradouro	80	138,05	0,0455	6,27
Material de escritório	80	24,73	0,0455	1,12
Material e Serviços de Informática	80	-	0,0455	-
Telefone	80	213,47	0,0455	9,70
Total da atividade no departamento				3.532,46
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	80	2.705,57	0,0014	3,84
Depreciação posto padrão	80	378,91	0,0014	0,54
Impressão de documentos	80	366,39	0,0014	0,52

Internet	80	200,00	0,0014	0,28
Mão-de-obra	80	72.328,24	0,0014	102,74
Material de consumo de uso duradouro	80	138,05	0,0014	0,20
Material de Escritório	80	24,73	0,0014	0,04
Material e Serviços de Informática	80	-	0,0014	-
Total da atividade no departamento				108,16
Emitir faturas				
Custo da infraestrutura	80	2.705,57	0,0227	61,49
Depreciação posto padrão	80	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	80	366,39	0,0227	8,33
Internet	80	200,00	0,0227	4,55
Mão-de-obra	80	72.328,24	0,0227	1.643,82
Material de consumo de uso duradouro	80	138,05	0,0227	3,14
Material de Escritório	80	24,73	0,0227	0,56
Material e Serviços de Informática	80	-	0,0227	-
Total da atividade no departamento				1.730,50
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	80	2.705,57	0,0189	51,24
Depreciação posto padrão	80	378,91	0,0189	7,18
Mão-de-obra	80	72.328,24	0,0189	1.369,85
Material de consumo de uso duradouro	80	138,05	0,0189	2,61
Material de escritório	80	24,73	0,0189	0,47
Total da atividade no departamento				1.431,35
UCL - Santa Vitória do Palmar				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	2		Serviços de informática	-
Custo da infraestrutura	8.099,80		Material de informática	41,00
Custo da infraestrutura/funcionário	4.049,90		Material e Serviços de Informática /Funcionário	20,50
Material de consumo de uso duradouro	-		Internet	358,80
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	-		Internet/funcionário	179,40
Material de escritório	128,30		Impressão	206,52
Material de escritório/Funcionário	64,15		Impressão/Funcionário	103,26
Telefone	3.801,96		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	1.900,98		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	85	4.049,90	0,0114	46,02
Depreciação posto padrão	85	378,91	0,0114	4,31
Impressão de documentos	85	103,26	0,0114	1,17
Mão-de-obra	85	64.845,36	0,0114	736,88
Material de consumo de uso duradouro	85	-	0,0114	-
Material de escritório	85	64,15	0,0114	0,73
Material e Serviços de Informática	85	20,50	0,0114	0,23
Telefone	85	1.900,98	0,0114	21,60
Total da atividade no departamento				881,80
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	85	4.049,90	0,0028	11,51
Depreciação posto padrão	85	378,91	0,0028	1,08
Impressão de documentos	85	103,26	0,0028	0,29
Internet	85	179,40	0,0028	0,51
Mão-de-obra	85	64.845,36	0,0028	184,22
Material de consumo de uso duradouro	85	-	0,0028	-
Material de Escritório	85	64,15	0,0028	0,18
Material e Serviços de Informática	85	20,50	0,0028	0,06
Total da atividade no departamento				197,85
Emitir faturas				
Custo da infraestrutura	85	4.049,90	0,0227	92,04
Depreciação posto padrão	85	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	85	103,26	0,0227	2,35

Internet	85		0,0227	-
Mão-de-obra	85	64.845,36	0,0227	1.473,76
Material de consumo de uso duradouro	85	-	0,0227	-
Material de Escritório	85	64,15	0,0227	1,46
Material e Serviços de Informática	85	20,50	0,0227	0,47
Total da atividade no departamento				1.578,68
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	85	4.049,90	0,0341	138,06
Depreciação posto padrão	85	378,91	0,0341	12,92
Mão-de-obra	85	64.845,36	0,0341	2.210,64
Material de consumo de uso duradouro	85	-	0,0341	-
Material de escritório	85	64,15	0,0341	2,19
Total da atividade no departamento				2.363,81
UCL - Santa Rosa				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	4		Serviços de informática	-
Custo da infraestrutura	3.567,54		Material de informática	189,90
Custo da infraestrutura/funcionário	891,89		Material e Serviços de Informática /Funcionário	47,48
Material de consumo de uso duradouro	459,60		Internet	178,80
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	114,90		Internet/funcionário	44,70
Material de escritório	199,55		Impressão	468,00
Material de escritório/Funcionário	49,89		Impressão/Funcionário	117,00
Telefone	3.569,99		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	892,50		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	102	891,89	0,0227	20,27
Depreciação posto padrão	102	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	102	117,00	0,0227	2,66
Mão-de-obra	102	69.596,22	0,0227	1.581,73
Material de consumo de uso duradouro	102	114,90	0,0227	2,61
Material de escritório	102	49,89	0,0227	1,13
Material e Serviços de Informática	102	47,48	0,0227	1,08
Telefone	102	892,50	0,0227	20,28
Total da atividade no departamento				1.709,24
Emitir faturas				
Custo da infraestrutura	102	891,89	0,0227	20,27
Depreciação posto padrão	102	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	102	117,00	0,0227	2,66
Internet	102	44,70	0,0227	1,02
Mão-de-obra	102	69.596,22	0,0227	1.581,73
Material de consumo de uso duradouro	102	114,90	0,0227	2,61
Material de Escritório	102	49,89	0,0227	1,13
Material e Serviços de Informática	102	47,48	0,0227	1,08
Total da atividade no departamento				1.619,11
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	102	891,89	0,0038	3,38
Depreciação posto padrão	102	378,91	0,0038	1,44
Mão-de-obra	102	69.596,22	0,0038	263,62
Material de consumo de uso duradouro	102	114,90	0,0038	0,44
Material de escritório	102	49,89	0,0038	0,19
Total da atividade no departamento				269,06
UCL - Santa Cruz do Sul				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	3		Serviços de informática	112,50
Custo da infraestrutura	13.299,22		Material de informática	73,00
Custo da infraestrutura/funcionário	4.433,07		Material e Serviços de Informática /Funcionário	61,83
Material de consumo de uso duradouro	266,00		Internet	645,96

Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	88,67		Internet/funcionário	215,32
Material de escritório	288,59		Impressão	523,26
Material de escritório/Funcionário	96,20		Impressão/Funcionário	174,42
Telefone	2.441,99		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	814,00		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio			70,85	1,0000
Custo da infraestrutura	73		4.433,07	0,0909
Depreciação posto padrão	73		378,91	0,0909
Impressão de documentos	73		174,42	0,0909
Mão-de-obra	73		30.460,32	0,0909
Material de consumo de uso duradouro	73		88,67	0,0909
Material de escritório	73		96,20	0,0909
Material e Serviços de Informática	73		61,83	0,0909
Telefone	73		814,00	0,0909
Total da atividade no departamento				3.389,71
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	73		4.433,07	0,0028
Depreciação posto padrão	73		378,91	0,0028
Impressão de documentos	73		174,42	0,0028
Internet	73		215,32	0,0028
Mão-de-obra	73		30.460,32	0,0028
Material de consumo de uso duradouro	73		88,67	0,0028
Material de Escritório	73		96,20	0,0028
Material e Serviços de Informática	73		61,83	0,0028
Total da atividade no departamento				102,01
Emitir faturas				
Custo da infraestrutura	73		4.433,07	0,0455
Depreciação posto padrão	73		378,91	0,0455
Impressão de documentos	73		174,42	0,0455
Internet	73		215,32	0,0455
Mão-de-obra	73		30.460,32	0,0455
Material de consumo de uso duradouro	73		88,67	0,0455
Material de Escritório	73		96,20	0,0455
Material e Serviços de Informática	73		61,83	0,0455
Total da atividade no departamento				1.632,22
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	73		4.433,07	0,0090
Depreciação posto padrão	73		378,91	0,0090
Mão-de-obra	73		30.460,32	0,0090
Material de consumo de uso duradouro	73		88,67	0,0090
Material de escritório	73		96,20	0,0090
Total da atividade no departamento				318,98
UCL - São Sepé				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	2		Serviços de informática	-
Custo da infraestrutura	10.513,14		Material de informática	68,20
Custo da infraestrutura/funcionário	5.256,57		Material e Serviços de Informática /Funcionário	34,10
Material de consumo de uso duradouro	49,99		Internet	738,00
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	25,00		Internet/funcionário	369,00
Material de escritório	190,90		Impressão	305,46
Material de escritório/Funcionário	95,45		Impressão/Funcionário	152,73
Telefone	1.025,55		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	512,78		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio			70,85	1,0000
Custo da infraestrutura	93		5.256,57	0,0341
Depreciação posto padrão	93		378,91	0,0341

Impressão de documentos	93	152,73	0,0341	5,21
Mão-de-obra	93	66.293,38	0,0341	2.260,00
Material de consumo de uso duradouro	93	25,00	0,0341	0,85
Material de escritório	93	95,45	0,0341	3,25
Material e Serviços de Informática	93	34,10	0,0341	1,16
Telefone	93	512,78	0,0341	17,48
Total da atividade no departamento				2.550,93
Lançar tributos no sistema auxiliar				
Custo da infraestrutura	93	5.256,57	0,0014	7,47
Depreciação posto padrão	93	378,91	0,0014	0,54
Impressão de documentos	93	152,73	0,0014	0,22
Internet	93	369,00	0,0014	0,52
Mão-de-obra	93	66.293,38	0,0014	94,17
Material de consumo de uso duradouro	93	25,00	0,0014	0,04
Material de Escritório	93	95,45	0,0014	0,14
Material e Serviços de Informática	93	34,10	0,0014	0,05
Total da atividade no departamento				103,13
Emitir faturas				
Custo da infraestrutura	93	5.256,57	0,0455	238,94
Depreciação posto padrão	93	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	93	152,73	0,0455	6,94
Internet	93	369,00	0,0455	16,77
Mão-de-obra	93	66.293,38	0,0455	3.013,34
Material de consumo de uso duradouro	93	25,00	0,0455	1,14
Material de Escritório	93	95,45	0,0455	4,34
Material e Serviços de Informática	93	34,10	0,0455	1,55
Total da atividade no departamento				3.300,23
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	93	5.256,57	0,0076	39,82
Depreciação posto padrão	93	378,91	0,0076	2,87
Mão-de-obra	93	66.293,38	0,0076	502,22
Material de consumo de uso duradouro	93	25,00	0,0076	0,19
Material de escritório	93	95,45	0,0076	0,72
Total da atividade no departamento				545,83
UCL - Alegrete				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	2		Serviços de informática	185,50
Custo da infraestrutura	15.429,82		Material de informática	45,00
Custo da infraestrutura/funcionário	7.714,91		Material e Serviços de Informática /Funcionário	115,25
Material de consumo de uso duradouro	42,00		Internet	645,96
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	21,00		Internet/funcionário	322,98
Material de escritório	310,72		Impressão	624,48
Material de escritório/Funcionário	155,36		Impressão/Funcionário	312,24
Telefone	3.371,80		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	1.685,90		Correio	70,85
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correio		70,85	1,0000	70,85
Custo da infraestrutura	98	7.714,91	0,0057	43,83
Depreciação posto padrão	98	378,91	0,0057	2,15
Impressão de documentos	98	312,24	0,0057	1,77
Mão-de-obra	98	80.878,44	0,0057	459,54
Material de consumo de uso duradouro	98	21,00	0,0057	0,12
Material de escritório	98	155,36	0,0057	0,88
Material e Serviços de Informática	98	115,25	0,0057	0,65
Telefone	98	1.685,90	0,0057	9,58
Total da atividade no departamento				589,39
Emitir faturas				
Custo da infraestrutura	98	7.714,91	0,0455	350,68
Depreciação posto padrão	98	378,91	0,0455	17,22

Impressão de documentos	98	312,24	0,0455	14,19
Internet	98	322,98	0,0455	14,68
Mão-de-obra	98	80.878,44	0,0455	3.676,29
Material de consumo de uso duradouro	98	21,00	0,0455	0,95
Material de Escritório	98	155,36	0,0455	7,06
Material e Serviços de Informática	98	115,25	0,0455	5,24
Total da atividade no departamento				4.086,32
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	98	7.714,91	0,0038	29,22
Depreciação posto padrão	98	378,91	0,0038	1,44
Mão-de-obra	98	80.878,44	0,0038	306,36
Material de consumo de uso duradouro	98	21,00	0,0038	0,08
Material de escritório	98	155,36	0,0038	0,59
Total da atividade no departamento				337,68

APÊNDICE H - Custo das atividades vinculadas aos custos de conformidade tributária
nos nove Escritórios Regionais

ESREG - Passo Fundo				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	30		Serviços de informática	105,00
Custo da infraestrutura	33.118,56		Material de informática	2.229,30
Custo da infraestrutura/funcionário	1.103,95		Material e Serviços de Informática /Funcionário	77,81
Material de consumo de uso duradouro	902,90		Internet	1079,16
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	30,10		Internet/funcionário	35,97
Material de escritório	3.615,63		Impressão	12192,22
Material de escritório/Funcionário	120,52		Impressão/Funcionário	406,41
Telefone	13.362,20		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	445,41		Correio	1.086,06
Lançar as receitas, pagamentos e transferências no Sistema Contábil				
Recurso	Funcionário	Valor do recurso / funcionário	Direcionador	Custo
Aluguel de software	35	411,84	0,0227	9,36
Custo da infraestrutura	35	1.103,95	0,0227	25,09
Depreciação posto padrão	35	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	35	554,19	0,0227	12,60
Internet	35	49,05	0,0227	1,11
Mão-de-obra	35	47.499,10	0,0227	1.079,53
Material de consumo de uso	35	41,04	0,0227	0,93
Material de Escritório	35	164,35	0,0227	3,74
Material e Serviços de Informática	35	106,10	0,0227	2,41
Total da atividade no departamento				1.143,38
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correios		1.086,06	1,0000	1.086,06
Custo da infraestrutura	5	1.103,95	0,5000	551,98
Depreciação posto padrão	5	378,91	0,5000	189,46
Impressão de documentos	5	554,19	0,5000	277,10
Mão-de-obra	5	4.186,59	0,5000	2.093,30
Material de consumo de uso	5	41,04	0,5000	20,52
Material de escritório	5	49,05	0,5000	24,53
Material e Serviços de Informática	5	106,10	0,5000	53,05
Total da atividade no departamento				4.295,98
Conferir as prestações de contas dos municipais				
Custo da infraestrutura	35	1.103,95	0,6818	752,69
Depreciação posto padrão	35	378,91	0,6818	258,35
Mão-de-obra	35	47.499,10	0,6818	32.385,75
Material de consumo de uso	35	41,04	0,6818	27,98
Material de escritório	35	49,05	0,6818	33,45
Telefone	35	607,37	0,6818	414,12
Total da atividade no departamento				33.872,34
Lançar prestação de contas				
Aluguel de software	5	411,84	0,4545	187,20
Custo da infraestrutura	5	1.103,95	0,4545	501,80
Depreciação posto padrão	5	378,91	0,4545	172,23
Impressão de documentos	5	554,19	0,4545	251,91
Internet	5	49,05	0,4545	22,30
Mão-de-obra	5	4.186,59	0,4545	1.903,00
Material de consumo de uso	5	41,04	0,4545	18,65
Material de escritório	5	49,05	0,4545	22,30

Material e Serviços de Informática	5	106,10	0,4545	48,23
Total da atividade no departamento				3.127,61
Conferir Lançamentos				
Aluguel de software	35	411,84	0,0909	37,44
Aluguel de software	17	411,84	0,0909	37,44
Custo da infraestrutura	17	1.103,95	0,0909	100,36
Custo da infraestrutura	35	1.103,95	0,0909	100,36
Depreciação posto padrão	35	378,91	0,0909	34,45
Depreciação posto padrão	17	378,91	0,0909	34,45
Impressão de documentos	35	554,19	0,0909	50,38
Impressão de documentos	17	554,19	0,0909	50,38
Mão-de-obra	35	47.499,10	0,0909	4.318,10
Mão-de-obra	17	129.747,56	0,0909	11.795,23
Material de consumo de uso	35	41,04	0,0909	3,73
Material de consumo de uso	17	41,04	0,0909	3,73
Material de escritório	35	49,05	0,0909	4,46
Material de escritório	17	49,05	0,0909	4,46
Material e Serviços de Informática	35	106,10	0,0909	9,65
Material e Serviços de Informática	17	106,10	0,0909	9,65
Total da atividade no departamento				16.594,26
Controlar os bens patrimoniais				
Custo da infraestrutura	4	1.103,95	0,0455	50,18
Depreciação posto padrão	4	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	4	554,19	0,4545	251,91
Internet	4	49,05	0,4545	22,30
Mão-de-obra	4	39.040,32	0,0455	1.774,56
Material de consumo de uso	4	41,04	0,4545	18,65
Material de escritório	4	49,05	0,4545	22,30
Material e Serviços de Informática	4	106,10	0,4545	48,23
Telefone	4	607,37	0,4545	276,08
Total da atividade no departamento				2.481,42
Acompanhar alterações na legislação				
Custo da infraestrutura	35	1.103,95	0,0455	50,18
Depreciação posto padrão	35	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	35	554,19	0,0455	25,19
Internet	35	49,05	0,0455	2,23
Mão-de-obra	35	47.499,10	0,0455	2.159,05
Material de consumo de uso	35	41,04	0,0455	1,87
Material de escritório	35	49,05	0,0455	2,23
Material e Serviços de Informática	35	106,10	0,0455	4,82
Telefone	35	607,37	0,0455	27,61
Total da atividade no departamento				2.290,40
ESREG - Santa Rosa				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	19		Serviços de informática	478,28
Custo da infraestrutura	68.723,14		Material de informática	2.996,80
Custo da infraestrutura/funcionário	3.617,01		Material e Serviços de Informática	182,90
Material de consumo de uso duradouro	190,90		Internet	262,86
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	10,05		Internet/funcionário	13,83
Material de escritório	751,11		Impressão	4.249,78
Material de escritório/Funcionário	39,53		Impressão/Funcionário	223,67
Telefone	12.208,39		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	642,55		Correio	1.086,06
Lançar as receitas, pagamentos e transferências no Sistema Contábil				
Aluguel de software	57	411,84	0,0667	27,46
Custo da infraestrutura	57	3.617,01	0,0667	241,13
Depreciação posto padrão	57	378,91	0,0667	25,26
Impressão de documentos	57	223,67	0,0667	14,91

Internet	57	13,83	0,0667	0,92
Mão-de-obra	57	98.663,18	0,0667	6.577,55
Material de consumo de uso	57	10,05	0,0667	0,67
Material de Escritório	57	39,53	0,0667	2,64
Material e Serviços de Informática	57	182,90	0,0667	12,19
Telefone	57	642,55	0,0667	42,84
Total da atividade no departamento				6.945,56
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correios		1.086,06	1,0000	1.086,06
Custo da infraestrutura	57	3.617,01	0,1000	361,70
Depreciação posto padrão	57	378,91	0,1000	37,89
Impressão de documentos	57	223,67	0,1000	22,37
Mão-de-obra	57	98.663,18	0,1000	9.866,32
Material de consumo de uso	57	10,05	0,1000	1,00
Material de escritório	57	39,53	0,1000	3,95
Material e Serviços de Informática	57	182,90	0,1000	18,29
Telefone	57	642,55	0,1000	64,25
Total da atividade no departamento				11.461,84
Conferir as prestações de contas dos municipais				
Custo da infraestrutura	57	3.617,01	0,3333	1.205,67
Depreciação posto padrão	57	378,91	0,3333	126,30
Mão-de-obra	57	98.663,18	0,3333	32.887,73
Material de consumo de uso	57	10,05	0,3333	3,35
Material de escritório	57	39,53	0,3333	13,18
Telefone	57	642,55	0,3333	214,18
Total da atividade no departamento				34.450,41
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais (Prestações de Contas)				
Aluguel de software	57	411,84	0,1667	68,64
Custo da infraestrutura	57	3.617,01	0,1667	602,83
Depreciação posto padrão	57	378,91	0,1667	63,15
Impressão de documentos	57	223,67	0,1667	37,28
Internet	57	13,83	0,1667	2,31
Mão-de-obra	57	98.663,18	0,1667	16.443,86
Material de consumo de uso	57	10,05	0,1667	1,67
Material de escritório	57	39,53	0,1667	6,59
Material e Serviços de Informática	57	182,90	0,1667	30,48
Telefone	57	642,55	0,1667	107,09
Total da atividade no departamento				17.363,91
Conferir Lançamentos				
Aluguel de software	57	411,84	0,0167	6,86
Custo da infraestrutura	57	3.617,01	0,0167	60,28
Depreciação posto padrão	57	378,91	0,0167	6,32
Impressão de documentos	57	223,67	0,0167	3,73
Mão-de-obra	57	98.663,18	0,0167	1.644,39
Material de consumo de uso	57	10,05	0,0167	0,17
Material de escritório	57	39,53	0,0167	0,66
Material e Serviços de Informática	57	182,90	0,0167	3,05
Telefone	57	642,55	0,0167	10,71
Total da atividade no departamento				1.736,16
Controlar o Patrimônio				
Custo da infraestrutura	57	3.617,01	0,1333	482,27
Depreciação posto padrão	57	378,91	0,1333	50,52
Impressão de documentos	57	223,67	0,1333	29,82
Internet	57	13,83	0,1333	1,84
Mão-de-obra	57	98.663,18	0,1333	13.155,09
Material de consumo de uso	57	10,05	0,1333	1,34
Material de escritório	57	39,53	0,1333	5,27
Material e Serviços de Informática	57	182,90	0,1333	24,39
Telefone	57	642,55	0,1333	85,67
Total da atividade no departamento				13.836,22
Acompanhar alterações na legislação				

Custo da infraestrutura	57	3.617,01	0,0167	60,28
Depreciação posto padrão	57	378,91	0,0167	6,32
Mão-de-obra	57	98.663,18	0,0167	1.644,39
Total da atividade no departamento				1.710,98
ESREG - Santa Maria				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	22		Serviços de informática	289,90
Custo da infraestrutura	59.329,48		Material de informática	4.450,84
Custo da	2.696,79		Material e Serviços de	215,49
Material de consumo de uso duradouro	3.259,99		Internet	478,80
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	148,18		Internet/funcionário	21,76
Material de escritório	3.628,45		Impressão	6.920,82
Material de escritório/Funcionário	164,93		Impressão/Funcionário	314,58
Telefone	21.921,93		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	996,45		Correio	1.086,06
Lançar as receitas, pagamentos e transferências no Sistema Contábil				
Aluguel de software	56	411,84	0,0227	9,36
Custo da infraestrutura	56	2.696,79	0,0227	61,29
Depreciação posto padrão	56	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	56	314,58	0,0227	7,15
Internet	56	21,76	0,0227	0,49
Mão-de-obra	56	48.506,87	0,0227	1.102,43
Material de consumo de uso	56	148,18	0,0227	3,37
Material de Escritório	56	164,93	0,0227	3,75
Material e Serviços de Informática	56	215,49	0,0227	4,90
Total da atividade no departamento				1.201,35
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correios		1.086,06	1,0000	1.086,06
Custo da infraestrutura	56	2.696,79	0,2273	612,91
Depreciação posto padrão	56	378,91	0,2273	86,12
Impressão de documentos	56	314,58	0,2273	71,50
Mão-de-obra	56	48.506,87	0,2273	11.024,29
Material de consumo de uso	56	148,18	0,2273	33,68
Material de escritório	56	164,93	0,2273	37,48
Material e Serviços de Informática	56	215,49	0,2273	48,97
Telefone	56	996,45	0,2273	226,47
Total da atividade no departamento				13.227,47
Conferir as prestações de contas dos municipais				
Custo da infraestrutura	56	2.696,79	0,2273	612,91
Depreciação posto padrão	56	378,91	0,2273	86,12
Mão-de-obra	56	48.506,87	0,2273	11.024,29
Material de consumo de uso	56	148,18	0,2273	33,68
Material de escritório	56	164,93	0,2273	37,48
Telefone	56	996,45	0,2273	226,47
Total da atividade no departamento				12.020,94
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais (Prestações de Contas)				
Aluguel de software	56	411,84	0,2273	93,60
Custo da infraestrutura	56	2.696,79	0,2273	612,91
Depreciação posto padrão	56	378,91	0,2273	86,12
Impressão de documentos	56	314,58	0,2273	71,50
Internet	56	21,76	0,2273	4,95
Mão-de-obra	56	48.506,87	0,2273	11.024,29
Material de consumo de uso	56	148,18	0,2273	33,68
Material de escritório	56	164,93	0,2273	37,48
Material e Serviços de Informática	56	215,49	0,2273	48,97
Total da atividade no departamento				12.013,49
Conferir Lançamentos				
Aluguel de software	56	411,84	0,1059	43,62
Custo da infraestrutura	56	2.696,79	0,1059	285,62

Depreciação posto padrão	56	378,91	0,1059	40,13
Impressão de documentos	56	314,58	0,1059	33,32
Mão-de-obra	56	48.506,87	0,1059	5.137,32
Material de consumo de uso	56	148,18	0,1059	15,69
Material de escritório	56	164,93	0,1059	17,47
Material e Serviços de Informática	56	215,49	0,1059	22,82
Total da atividade no departamento				5.595,98
Controlar o Patrimônio				
Custo da infraestrutura	56	2.696,79	0,0227	61,29
Depreciação posto padrão	56	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	56	314,58	0,0227	7,15
Internet	56	21,76	0,0227	0,49
Mão-de-obra	56	48.506,87	0,0227	1.102,43
Material de consumo de uso	56	148,18	0,0227	3,37
Material de escritório	56	164,93	0,0227	3,75
Material e Serviços de Informática	56	215,49	0,0227	4,90
Telefone	56	996,45	0,0227	22,65
Total da atividade no departamento				1.214,64
Acompanhar alterações na legislação				
Custo da infraestrutura	56	2.696,79	0,0227	61,29
Depreciação posto padrão	56	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	56	314,58	0,0227	7,15
Internet	56	21,76	0,0227	0,49
Mão-de-obra	56	48.506,87	0,0227	1.102,43
Material de consumo de uso	56	148,18	0,0227	3,37
Material de escritório	56	164,93	0,0227	3,75
Material e Serviços de Informática	56	215,49	0,0227	4,90
Telefone	56	996,45	0,0227	22,65
Total da atividade no departamento				1.214,64
ESREG - Bagé				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	13,00		Serviços de informática	2.393,10
Custo da infraestrutura	72.472,66		Material de informática	3.607,66
Custo da infraestrutura/funcionário	5.574,82		Material e Serviços de Informática /Funcionário	461,60
Material de consumo de uso duradouro	-		Internet	828,00
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	-		Internet/funcionário	63,69
Material de escritório	2.334,83		Impressão	6.038,88
Material de escritório/Funcionário	179,60		Impressão/Funcionário	464,53
Telefone	8.442,14		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	649,40		Correio	1.086,06
Lançar as receitas, pagamentos e transferências no Sistema Contábil				
Aluguel de software	41	411,84	0,0455	18,72
Custo da infraestrutura	41	5.574,82	0,0455	253,40
Depreciação posto padrão	41	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	41	464,53	0,0455	21,11
Internet	41	63,69	0,0455	2,90
Mão-de-obra	41	98.714,25	0,0455	4.487,01
Material de consumo de uso	41	-	0,0455	-
Material de Escritório	41	179,60	0,0455	8,16
Material e Serviços de Informática	41	461,60	0,0455	20,98
Telefone	41	649,40	0,0455	29,52
Total da atividade no departamento				4.859,03
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correios		1.086,06	1,0000	1.086,06
Custo da infraestrutura	41	5.574,82	0,1818	1.013,60
Depreciação posto padrão	41	378,91	0,1818	68,89
Impressão de documentos	41	464,53	0,1818	84,46

Mão-de-obra	41	98.714,25	0,1818	17.948,05
Material de consumo de uso	41	-	0,1818	-
Material de escritório	41	179,60	0,1818	32,65
Material e Serviços de Informática	41	461,60	0,1818	83,93
Telefone	41	649,40	0,1818	118,07
Total da atividade no departamento				20.435,72
Conferir as prestações de contas dos municipais				
Custo da infraestrutura	41	5.574,82	0,0909	506,80
Depreciação posto padrão	41	378,91	0,0909	34,45
Mão-de-obra	41	98.714,25	0,0909	8.974,02
Material de consumo de uso	41	-	0,0909	-
Material de escritório	41	179,60	0,0909	16,33
Telefone	41	649,40	0,0909	59,04
Total da atividade no departamento				9.590,63
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais (Prestações de Contas)				
Aluguel de software	41	411,84	0,4545	187,20
Custo da infraestrutura	41	5.574,82	0,4545	2.534,01
Depreciação posto padrão	41	378,91	0,4545	172,23
Impressão de documentos	41	464,53	0,4545	211,15
Internet	41	63,69	0,4545	28,95
Mão-de-obra	41	98.714,25	0,4545	44.870,11
Material de consumo de uso	41	-	0,4545	-
Material de escritório	41	179,60	0,4545	81,64
Material e Serviços de Informática	41	461,60	0,4545	209,82
Telefone	41	649,40	0,4545	295,18
Total da atividade no departamento				48.590,29
Conferir Lançamentos				
Aluguel de software	41	411,84	0,0909	37,44
Custo da infraestrutura	41	5.574,82	0,0909	506,80
Depreciação posto padrão	41	378,91	0,0909	34,45
Impressão de documentos	41	464,53	0,0909	42,23
Mão-de-obra	41	98.714,25	0,0909	8.974,02
Material de consumo de uso	41	-	0,0909	-
Material de escritório	41	179,60	0,0909	16,33
Material e Serviços de Informática	41	461,60	0,0909	41,96
Telefone	41	649,40	0,0909	59,04
Total da atividade no departamento				9.712,27
Controlar o Patrimônio				
Custo da infraestrutura	41	5.574,82	0,0909	506,80
Custo da infraestrutura	62	5.574,82	0,0909	506,80
Depreciação posto padrão	41	378,91	0,0909	34,45
Depreciação posto padrão	62	378,91	0,0909	34,45
Impressão de documentos	41	464,53	0,0909	42,23
Impressão de documentos	62	464,53	0,0909	42,23
Internet	41	63,69	0,0909	5,79
Internet	62	63,69	0,0909	5,79
Mão-de-obra	41	98.714,25	0,0909	8.974,02
Mão-de-obra	62	43.246,25	0,0909	3.931,48
Material de consumo de uso	41	-	0,0909	-
Material de consumo de uso	62	-	0,0909	-
Material de escritório	41	179,60	0,0909	16,33
Material de escritório	62	179,60	0,0909	16,33
Material e Serviços de Informática	41	461,60	0,0909	41,96
Material e Serviços de Informática	62	461,60	0,0909	41,96
Telefone	41	649,40	0,0909	59,04
Telefone	62	649,40	0,0909	59,04
Total da atividade no departamento				14.318,69
Acompanhar alterações na legislação				
Assinatura de Jornal	41	384,00	0,0455	17,45
Custo da infraestrutura	41	5.574,82	0,0455	253,40
Depreciação posto padrão	41	378,91	0,0455	17,22

Internet	41	63,69	0,0455	2,90
Mão-de-obra	41	98.714,25	0,0455	4.487,01
Material e Serviços de Informática	41	461,60	0,0455	20,98
Telefone	41	649,40	0,0455	29,52
Total da atividade no departamento				4.828,48
ESREG - Erechim				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	14		Serviços de informática	720,00
Custo da infraestrutura	48.221,41		Material de informática	1058,5
Custo da infraestrutura/funcionário	3.444,39		Material e Serviços de Informática /Funcionário	127,04
Material de consumo de uso duradouro	-		Internet	778,8
Material de consumo de uso duradouro/funcionário	-		Internet/funcionário	55,63
Material de escritório	1.002,75		Impressão	6960,82
Material de escritório/funcionário	71,63		Impressão/funcionário	497,20
Telefone	5.569,40		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	397,81		Correio	1.086,06
Lançar as receitas, pagamentos e transferências no Sistema Contábil				
Aluguel de software	26	411,84	0,0455	18,72
Custo da infraestrutura	26	3.444,39	0,0455	156,56
Depreciação posto padrão	26	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	26	497,20	0,0455	22,60
Internet	26	55,63	0,0455	2,53
Mão-de-obra	26	96.503,01	0,0455	4.386,50
Material de consumo de uso	26	-	0,0455	-
Material de Escritório	26	71,63	0,0455	3,26
Material e Serviços de Informática	26	127,04	0,0455	5,77
Total da atividade no departamento				4.613,17
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correios		1.086,06	1,0000	1.086,06
Custo da infraestrutura	26	3.444,39	0,0909	313,13
Depreciação posto padrão	26	378,91	0,0909	34,45
Impressão de documentos	26	497,20	0,0909	45,20
Mão-de-obra	26	96.503,01	0,0909	8.773,00
Material de consumo de uso	26	-	0,0909	-
Material de escritório	26	71,63	0,0909	6,51
Material e Serviços de Informática	26	127,04	0,0909	11,55
Telefone	26	397,81	0,0909	36,16
Total da atividade no departamento				10.306,06
Conferir as prestações de contas dos municipais				
Custo da infraestrutura	26	3.444,39	0,2727	939,38
Depreciação posto padrão	26	378,91	0,2727	103,34
Mão-de-obra	26	96.503,01	0,2727	26.319,00
Material de consumo de uso	26	-	0,2727	-
Material de escritório	26	71,63	0,2727	19,53
Telefone	26	397,81	0,2727	108,49
Total da atividade no departamento				27.489,75
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais (Prestações de Contas)				
Aluguel de software	26	411,84	0,2057	84,71
Custo da infraestrutura	26	3.444,39	0,2057	708,45
Depreciação posto padrão	26	378,91	0,2057	77,94
Impressão de documentos	26	497,20	0,2057	102,27
Internet	26	55,63	0,2057	11,44
Mão-de-obra	26	96.503,01	0,2057	19.848,91
Material de consumo de uso	26	-	0,2057	-
Material de escritório	26	71,63	0,2057	14,73
Material e Serviços de Informática	26	127,04	0,2057	26,13
Total da atividade no departamento				20.874,57

Conferir Lançamentos				
Aluguel de software	26	411,84	0,0909	37,44
Custo da infraestrutura	26	3.444,39	0,0909	313,13
Depreciação posto padrão	26	378,91	0,0909	34,45
Impressão de documentos	26	497,20	0,0909	45,20
Mão-de-obra	26	96.503,01	0,0909	8.773,00
Material de consumo de uso	26	-	0,0909	-
Material de escritório	26	71,63	0,0909	6,51
Material e Serviços de Informática	26	127,04	0,0909	11,55
Total da atividade no departamento				9.221,27
Apurar e recolher ISS				
Aluguel de software	26	411,84	0,0114	4,68
Custo da infraestrutura	26	3.444,39	0,0114	39,14
Depreciação posto padrão	26	378,91	0,0114	4,31
Impressão de documentos	26	497,20	0,0114	5,65
Internet	26	55,63	0,0114	0,63
Mão-de-obra	26	96.503,01	0,0114	1.096,63
Material de consumo de uso	26	-	0,0114	-
Material de Escritório	26	71,63	0,0114	0,81
Material e Serviços de Informática	26	127,04	0,0114	1,44
Total da atividade no departamento				1.153,29
Controlar o Patrimônio				
Custo da infraestrutura	26	3.444,39	0,0909	313,13
Depreciação posto padrão	26	378,91	0,0909	34,45
Impressão de documentos	26	497,20	0,0909	45,20
Internet	26	55,63	0,0909	5,06
Mão-de-obra	26	96.503,01	0,0909	8.773,00
Material de consumo de uso	26	-	0,0909	-
Material de escritório	26	71,63	0,0909	6,51
Material e Serviços de Informática	26	127,04	0,0909	11,55
Telefone	26	397,81	0,0909	36,16
Total da atividade no departamento				9.225,06
Acompanhar alterações na legislação				
Custo da infraestrutura	26	3.444,39	0,0455	156,56
Depreciação posto padrão	26	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	26	497,20	0,0455	22,60
Internet	26	55,63	0,0455	2,53
Mão-de-obra	26	96.503,01	0,0455	4.386,50
Material de consumo de uso	26	-	0,0455	-
Material de escritório	26	71,63	0,0455	3,26
Material e Serviços de Informática	26	127,04	0,0455	5,77
Telefone	26	397,81	0,0455	18,08
Total da atividade no departamento				4.612,53
ESREG - Pelotas				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	20		Serviços de informática	1.458,40
Custo da infraestrutura	78.710,97		Material de informática	3.596,37
Custo da infraestrutura/funcionário	3.935,55		Material e Serviços de Informática /Funcionário	252,74
Material de consumo de uso duradouro	2.581,63		Internet	1.736,60
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	129,08		Internet/funcionário	86,83
Material de escritório	2.314,15		Impressão	7.921,98
Material de escritório/Funcionário	115,71		Impressão/Funcionário	396,10
Telefone	16.224,85		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	811,24		Correio	1.086,06
Lançar as receitas, pagamentos e transferências no Sistema Contábil				
Aluguel de software	40	411,84	0,0227	9,36
Custo da infraestrutura	40	3.935,55	0,0227	89,44

Depreciação posto padrão	40	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	40	396,10	0,0227	9,00
Internet	40	86,83	0,0227	1,97
Mão-de-obra	40	92.631,87	0,0227	2.105,27
Material de consumo de uso	40	129,08	0,0227	2,93
Material de Escritório	40	115,71	0,0227	2,63
Material e Serviços de Informática	40	252,74	0,0227	5,74
Total da atividade no departamento				2.234,97
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correios		1.086,06	1,0000	1.086,06
Custo da infraestrutura	40	3.935,55	0,0455	178,89
Depreciação posto padrão	40	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	40	396,10	0,0455	18,00
Mão-de-obra	40	92.631,87	0,0455	4.210,54
Material de consumo de uso	40	129,08	0,0455	5,87
Material de escritório	40	115,71	0,0455	5,26
Material e Serviços de Informática	40	252,74	0,0455	11,49
Total da atividade no departamento				5.533,33
Conferir as prestações de contas dos municipais				
Custo da infraestrutura	40	3.935,55	0,3000	1.180,66
Depreciação posto padrão	40	378,91	0,3000	113,67
Mão-de-obra	40	92.631,87	0,3000	27.789,56
Material de consumo de uso	40	129,08	0,3000	38,72
Material de escritório	40	115,71	0,3000	34,71
Telefone	40	811,24	0,3000	243,37
Total da atividade no departamento				29.400,71
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais (Prestações de Contas)				
Aluguel de software	40	411,84	0,3500	144,14
Custo da infraestrutura	40	3.935,55	0,3500	1.377,44
Depreciação posto padrão	40	378,91	0,3500	132,62
Impressão de documentos	40	396,10	0,3500	138,63
Internet	40	86,83	0,3500	30,39
Mão-de-obra	40	92.631,87	0,3500	32.421,15
Material de consumo de uso	40	129,08	0,3500	45,18
Material de escritório	40	115,71	0,3500	40,50
Material e Serviços de Informática	40	252,74	0,3500	88,46
Total da atividade no departamento				34.418,52
Conferir Lançamentos				
Aluguel de software	40	411,84	0,0227	9,36
Custo da infraestrutura	40	3.935,55	0,0227	89,44
Depreciação posto padrão	40	378,91	0,0227	8,61
Impressão de documentos	40	396,10	0,0227	9,00
Mão-de-obra	40	92.631,87	0,0227	2.105,27
Material de consumo de uso	40	129,08	0,0227	2,93
Material de escritório	40	115,71	0,0227	2,63
Material e Serviços de Informática	40	252,74	0,0227	5,74
Telefone	40	811,24	0,0227	18,44
Total da atividade no departamento				2.251,43
Controlar o Patrimônio				
Custo da infraestrutura	40	3.935,55	0,1364	536,67
Custo da infraestrutura	23	3.935,55	0,1364	536,67
Depreciação posto padrão	40	378,91	0,1364	51,67
Depreciação posto padrão	23	378,91	0,1364	51,67
Impressão de documentos	40	396,10	0,1364	54,01
Impressão de documentos	23	396,10	0,1364	54,01
Internet	40	86,83	0,1364	11,84
Internet	23	86,83	0,1364	11,84
Mão-de-obra	40	92.631,87	0,1364	12.631,62
Mão-de-obra	23	149.385,93	0,1364	20.370,81
Material de consumo de uso	40	129,08	0,1364	17,60
Material de consumo de uso	23	129,08	0,1364	17,60

Material de escritório	40	115,71	0,1364	15,78
Material de escritório	23	115,71	0,1364	15,78
Material e Serviços de Informática	40	252,74	0,1364	34,46
Material e Serviços de Informática	23	252,74	0,1364	34,46
Telefone	40	811,24	0,1364	110,62
Telefone	23	811,24	0,1364	110,62
Total da atividade no departamento				34.667,74
Acompanhar alterações na legislação				
Custo da infraestrutura	40	3.935,55	0,0114	44,72
Depreciação posto padrão	40	378,91	0,0114	4,31
Impressão de documentos	40	396,10	0,0114	4,50
Internet	40	86,83	0,0114	0,99
Mão-de-obra	40	92.631,87	0,0114	1.052,63
Material de consumo de uso	40	129,08	0,0114	1,47
Material de escritório	40	115,71	0,0114	1,31
Material e Serviços de Informática	40	252,74	0,0114	2,87
Telefone	40	811,24	0,0114	9,22
Total da atividade no departamento				1.122,02
ESREG - Caxias				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	14		Serviços de informática	-
Custo da infraestrutura	50482,7		Material de informática	3076,2
Custo da infraestrutura/funcionário	3.605,91		Material e Serviços de Informática /Funcionário	219,73
Material de consumo de uso duradouro	1603,11		Internet	3117,6
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	114,51		Internet/funcionário	222,69
Material de escritório	2816,3		Impressão	8514,14
Material de escritório/Funcionário	201,16		Impressão/Funcionário	608,15
Telefone	12146,24		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	867,59		Correio	1.086,06
Lançar as receitas, pagamentos e transferências no Sistema Contábil				
Aluguel de software	29	411,84	0,0909	37,44
Custo da infraestrutura	29	2.467,05	0,0909	224,28
Depreciação posto padrão	29	378,91	0,0909	34,45
Impressão de documentos	29	608,15	0,0909	55,29
Internet	29	222,69	0,0909	20,24
Mão-de-obra	29	94.540,84	0,0909	8.594,62
Material de consumo de uso	29	114,51	0,0909	10,41
Material de Escritório	29	201,16	0,0909	18,29
Material e Serviços de Informática	29	219,73	0,0909	19,98
Total da atividade no departamento				9.014,99
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correios		1.086,06	1,0000	1.086,06
Custo da infraestrutura	29	2.467,05	0,0909	224,28
Depreciação posto padrão	29	378,91	0,0909	34,45
Impressão de documentos	29	608,15	0,0909	55,29
Mão-de-obra	29	94.540,84	0,0909	8.594,62
Material de consumo de uso	29	114,51	0,0909	10,41
Material de escritório	29	201,16	0,0909	18,29
Material e Serviços de Informática	29	219,73	0,0909	19,98
Total da atividade no departamento				10.043,37
Conferir as prestações de contas dos municipais				
Custo da infraestrutura	29	2.467,05	0,2727	672,83
Depreciação posto padrão	29	378,91	0,2727	103,34
Internet	29	222,69	0,2727	60,73
Mão-de-obra	29	94.540,84	0,2727	25.783,87
Material de consumo de uso	29	114,51	0,2727	31,23
Material de escritório	29	201,16	0,2727	54,86

Telefone	29	867,59	0,2727	236,62
Total da atividade no departamento				26.943,48
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais (Prestações de Contas)				
Aluguel de software	29	411,84	0,2273	93,60
Custo da infraestrutura	29	2.467,05	0,2273	560,69
Depreciação posto padrão	29	378,91	0,2273	86,12
Impressão de documentos	29	608,15	0,2273	138,22
Internet	29	222,69	0,2273	50,61
Mão-de-obra	29	94.540,84	0,2273	21.486,55
Material de consumo de uso	29	114,51	0,2273	26,02
Material de escritório	29	201,16	0,2273	45,72
Material e Serviços de Informática	29	219,73	0,2273	49,94
Telefone	29	867,59	0,2273	197,18
Total da atividade no departamento				22.734,65
Conferir Lançamentos				
Aluguel de software	29	411,84	0,0227	9,36
Custo da infraestrutura	29	2.467,05	0,0227	56,07
Depreciação posto padrão	29	378,91	0,0227	8,61
Mão-de-obra	29	94.540,84	0,0227	2.148,66
Material e Serviços de Informática	29	219,73	0,0227	4,99
Total da atividade no departamento				2.227,69
Controlar o Patrimônio				
Custo da infraestrutura	29	2.467,05	0,1818	448,55
Depreciação posto padrão	29	378,91	0,1818	68,89
Impressão de documentos	29	608,15	0,1818	110,57
Internet	29	222,69	0,1818	40,49
Mão-de-obra	29	94.540,84	0,1818	17.189,24
Material de consumo de uso	29	114,51	0,1818	20,82
Material de escritório	29	201,16	0,1818	36,58
Material e Serviços de Informática	29	219,73	0,1818	39,95
Telefone	29	867,59	0,1818	157,74
Total da atividade no departamento				18.112,84
Acompanhar alterações na legislação				
Custo da infraestrutura	29	2.467,05	0,0455	112,14
Depreciação posto padrão	29	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	29	608,15	0,0455	27,64
Internet	29	222,69	0,0455	10,12
Mão-de-obra	29	94.540,84	0,0455	4.297,31
Material de consumo de uso	29	114,51	0,0455	5,20
Material de escritório	29	201,16	0,0455	9,14
Material e Serviços de Informática	29	219,73	0,0455	9,99
Telefone	29	867,59	0,0455	39,44
Total da atividade no departamento				4.528,21
ESREG - Lajeado				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	18		Serviços de informática	374,00
Custo da infraestrutura	45.216,75		Material de informática	1.363,43
Custo da infraestrutura/funcionário	2.512,04		Material e Serviços de Informática /Funcionário	96,52
Material de consumo de uso duradouro	1.943,95		Internet	1.078,80
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	108,00		Internet/funcionário	59,93
Material de escritório	982,52		Impressão	6.292,66
Material de escritório/Funcionário	54,58		Impressão/Funcionário	349,59
Telefone	5.445,71		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	302,54		Correio	1.086,06
Lançar as receitas, pagamentos e transferências no Sistema Contábil				
Aluguel de software	21	411,84	0,0459	18,91
Custo da infraestrutura	21	2.512,04	0,0459	115,33

Depreciação posto padrão	21	378,91	0,0459	17,40
Impressão de documentos	21	349,59	0,0459	16,05
Internet	21	59,93	0,0459	2,75
Mão-de-obra	21	101.199,21	0,0459	4.645,96
Material de consumo de uso	21	108,00	0,0459	4,96
Material de Escritório	21	54,58	0,0459	2,51
Material e Serviços de Informática	21	96,52	0,0459	4,43
Telefone	21	302,54	0,0459	13,89
Total da atividade no departamento				4.842,18
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correios		1.086,06	1,0000	1.086,06
Custo da infraestrutura	21	2.512,04	0,0909	228,37
Depreciação posto padrão	21	378,91	0,0909	34,45
Impressão de documentos	21	349,59	0,0909	31,78
Internet	21	59,93	0,0909	5,45
Mão-de-obra	21	101.199,21	0,0909	9.199,93
Material de consumo de uso	21	108,00	0,0909	9,82
Material de escritório	21	54,58	0,0909	4,96
Material e Serviços de Informática	21	96,52	0,0909	8,77
Total da atividade no departamento				10.609,59
Conferir as prestações de contas dos municipais				
Custo da infraestrutura	21	2.512,04	0,2727	685,10
Depreciação posto padrão	21	378,91	0,2727	103,34
Internet	21	59,93	0,2727	16,35
Mão-de-obra	21	101.199,21	0,2727	27.599,78
Material de consumo de uso	21	108,00	0,2727	29,45
Material de escritório	21	54,58	0,2727	14,89
Telefone	21	302,54	0,2727	82,51
Total da atividade no departamento				28.531,42
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais (Prestações de Contas)				
Aluguel de software	21	411,84	0,1705	70,20
Custo da infraestrutura	21	2.512,04	0,1705	428,19
Depreciação posto padrão	21	378,91	0,1705	64,59
Impressão de documentos	21	349,59	0,1705	59,59
Internet	21	59,93	0,1705	10,22
Mão-de-obra	21	101.199,21	0,1705	17.249,87
Material de consumo de uso	21	108,00	0,1705	18,41
Material de escritório	21	54,58	0,1705	9,30
Material e Serviços de Informática	21	96,52	0,1705	16,45
Total da atividade no departamento				17.926,81
Conferir Lançamentos				
Aluguel de software	21	411,84	0,0455	18,72
Custo da infraestrutura	21	2.512,04	0,0455	114,18
Depreciação posto padrão	21	378,91	0,0455	17,22
Impressão de documentos	21	349,59	0,0455	15,89
Internet	21	59,93	0,0455	2,72
Mão-de-obra	21	101.199,21	0,0455	4.599,96
Material de consumo de uso	21	108,00	0,0455	4,91
Material de escritório	21	54,58	0,0455	2,48
Material e Serviços de Informática	21	96,52	0,0455	4,39
Total da atividade no departamento				4.780,48
Controlar o Patrimônio				
Custo da infraestrutura	21	2.512,04	0,0682	171,28
Depreciação posto padrão	21	378,91	0,0682	25,83
Impressão de documentos	21	349,59	0,0682	23,84
Internet	21	59,93	0,0682	4,09
Mão-de-obra	21	101.199,21	0,0682	6.899,95
Material de consumo de uso	21	108,00	0,0682	7,36
Material de escritório	21	54,58	0,0682	3,72
Material e Serviços de Informática	21	96,52	0,0682	6,58
Total da atividade no departamento				7.142,65

Acompanhar alterações na legislação				
Custo da infraestrutura	21	2.512,04	0,0284	71,36
Depreciação posto padrão	21	378,91	0,0284	10,76
Impressão de documentos	21	349,59	0,0284	9,93
Internet	21	59,93	0,0284	1,70
Mão-de-obra	21	101.199,21	0,0284	2.874,98
Material de consumo de uso	21	108,00	0,0284	3,07
Material de escritório	21	54,58	0,0284	1,55
Material e Serviços de Informática	21	96,52	0,0284	2,74
Telefone	21	302,54	0,0284	8,59
Total da atividade no departamento				2.984,70
ESREG - Ijuí				
Dados do Centro de Custo				
Funcionários do Núcleo	13		Serviços de informática	970,00
Custo da infraestrutura	60.088,29		Material de informática	691,70
Custo da infraestrutura/funcionário	4.622,18		Material e Serviços de Informática /Funcionário	127,82
Material de consumo de uso duradouro	1.794,00		Internet	2.299,20
Material de consumo de uso duradouro/Funcionário	138,00		Internet/funcionário	176,86
Material de escritório	30.335,40		Impressão	13.461,24
Material de escritório/Funcionário	2.333,49		Impressão/Funcionário	1.035,48
Telefone	13.719,82		Posto padrão	378,91
Telefone/funcionário	1.055,37		Correio	1.086,06
Lançar as receitas, pagamentos e transferências no Sistema Contábil				
Aluguel de software	55	411,84	0,1000	41,18
Custo da infraestrutura	55	4.622,18	0,1000	462,22
Depreciação posto padrão	55	378,91	0,1000	37,89
Impressão de documentos	55	1.035,48	0,1000	103,55
Internet	55	176,86	0,1000	17,69
Mão-de-obra	55	40.905,16	0,1000	4.090,52
Material de consumo de uso	55	138,00	0,1000	13,80
Material de Escritório	55	183,85	0,1000	18,39
Material e Serviços de Informática	55	127,82	0,1000	12,78
Total da atividade no departamento				4.798,01
Preparar prestação de contas (Documentos Contábeis e Fiscais)				
Correios		1.086,06	1,0000	1.086,06
Custo da infraestrutura	55	4.622,18	0,0667	308,15
Depreciação posto padrão	55	378,91	0,0667	25,26
Impressão de documentos	55	1.035,48	0,0667	69,03
Internet	55	176,86	0,0667	11,79
Mão-de-obra	55	40.905,16	0,0667	2.727,01
Material de consumo de uso	55	138,00	0,0667	9,20
Material de escritório	55	183,85	0,0667	12,26
Material e Serviços de Informática	55	127,82	0,0667	8,52
Telefone	55	1.055,37	0,0667	70,36
Total da atividade no departamento				4.327,64
Conferir as prestações de contas dos municipais				
Custo da infraestrutura	55	4.622,18	0,3333	1.540,73
Depreciação posto padrão	55	378,91	0,3333	126,30
Internet	55	176,86	0,3333	58,95
Mão-de-obra	55	40.905,16	0,3333	13.635,05
Material de consumo de uso	55	138,00	0,3333	46,00
Material de escritório	55	183,85	0,3333	61,28
Telefone	55	1.055,37	0,3333	351,79
Total da atividade no departamento				15.820,11
Lançar Documentos Contábeis e Fiscais (Prestações de Contas)				
Aluguel de software	55	411,84	0,1667	68,64
Custo da infraestrutura	55	4.622,18	0,1667	770,36

Depreciação posto padrão	55	378,91	0,1667	63,15
Impressão de documentos	55	1.035,48	0,1667	172,58
Internet	55	176,86	0,1667	29,48
Mão-de-obra	55	40.905,16	0,1667	6.817,53
Material de consumo de uso	55	138,00	0,1667	23,00
Material de escritório	55	183,85	0,1667	30,64
Material e Serviços de Informática	55	127,82	0,1667	21,30
Telefone	55	1.055,37	0,1667	175,90
Total da atividade no departamento				8.172,58
Conferir Lançamentos				
Aluguel de software	55	411,84	0,0667	27,46
Custo da infraestrutura	55	4.622,18	0,0667	308,15
Depreciação posto padrão	55	378,91	0,0667	25,26
Impressão de documentos	55	1.035,48	0,0667	69,03
Internet	55	176,86	0,0667	11,79
Mão-de-obra	55	40.905,16	0,0667	2.727,01
Material de consumo de uso	55	138,00	0,0667	9,20
Material de escritório	55	183,85	0,0667	12,26
Material e Serviços de Informática	55	127,82	0,0667	8,52
Telefone	55	1.055,37	0,0667	70,36
Total da atividade no departamento				3.269,03
Apurar e recolher ISS				
Aluguel de software	55	411,84	0,0114	4,68
Custo da infraestrutura	55	4.622,18	0,0114	52,52
Depreciação posto padrão	55	378,91	0,0114	4,31
Impressão de documentos	55	1.035,48	0,0114	11,77
Internet	55	176,86	0,0114	2,01
Mão-de-obra	55	40.905,16	0,0114	464,83
Material de consumo de uso	55	138,00	0,0114	1,57
Material de Escritório	55	183,85	0,0114	2,09
Material e Serviços de Informática	55	127,82	0,0114	1,45
Total da atividade no departamento				545,23
Controlar o Patrimônio				
Custo da infraestrutura	55	4.622,18	0,0667	308,15
Depreciação posto padrão	55	378,91	0,0667	25,26
Impressão de documentos	55	1.035,48	0,0667	69,03
Internet	55	176,86	0,0667	11,79
Mão-de-obra	55	40.905,16	0,0667	2.727,01
Material de consumo de uso	55	138,00	0,0667	9,20
Material de escritório	55	183,85	0,0667	12,26
Material e Serviços de Informática	55	127,82	0,0667	8,52
Telefone	55	1.055,37	0,0667	70,36
Total da atividade no departamento				3.241,58
Acompanhar alterações na legislação				
Custo da infraestrutura	55	4.622,18	0,0333	154,07
Depreciação posto padrão	55	378,91	0,0333	12,63
Impressão de documentos	55	1.035,48	0,0333	34,52
Internet	55	176,86	0,0333	5,90
Mão-de-obra	55	40.905,16	0,0333	1.363,51
Material de consumo de uso	55	138,00	0,0333	4,60
Material de escritório	55	183,85	0,0333	6,13
Material e Serviços de Informática	55	127,82	0,0333	4,26
Telefone	55	1.055,37	0,0333	35,18
Total da atividade no departamento				1.620,79

APÊNDICE I – Protocolo do caso

Os detalhes de cada uma das etapas necessária para o desenvolvimento do método de mensuração dos custos de conformidade tributária foi apresentado no capítulo quatro. Neste apêndice estão apresentados cada uma das etapas utilizadas para a coleta dos dados, onde foram utilizadas as técnicas de entrevista, pesquisa documental e observação direta.

Técnica utilizada	Período	Cargo do entrevistado	Descrição
1- Entrevistas	De 02/05/12 a 22/06/12	No Escritório Central foram entrevistadas dezenas de pessoas. As entrevistas iniciaram na área contábil e financeira com o Gerente Adjunto de Finanças, Coordenador do Núcleo de Contabilidade, Coordenador do Núcleo de Orçamento e Finanças, Coordenador do Núcleo de Tesouraria.	Foi possível identificar se existia ou não controles sobre os custos de conformidade tributária. Foi confirmado os tributos com que a empresa tem relação e as obrigações acessórias impostas a empresa. Foi feito a avaliação do método de mensuração dos custos de conformidade tributária. Foram levantados dados para a mensuração dos custos como recursos consumidos, tempo de mão de obra, as atividades desenvolvidas, etc.
	De 02/05/12 a 22/06/12	Ainda no EC foram entrevistados a Gerente de Recursos Humanos, o Gerente da GTI, o Coordenador do Núcleo de Transportes, o Coordenador Interino do Núcleo de Administração de Material, uma Assistente Administrativa do Núcleo de Administração de Pessoal, uma Assessora Especial, um Advogado da empresa, o Técnico Contábil da Classificação, o Técnico Contábil do ESREG de Porto Alegre, um Técnico de Informática.	Foram levantados dados para a mensuração dos custos como recursos consumidos, tempo de mão de obra, as atividades desenvolvidas, etc.
	De 18/06/12 a 26/08/2012	Nos Escritórios Regionais os Técnicos contábeis que executam as atividades (para este grupo foi enviado questionário via email).	Foram levantados dados para a mensuração dos custos como recursos consumidos, tempo de mão de obra, as atividades desenvolvidas, etc.

Técnica utilizada	Período	Cargo do entrevistado	Descrição
	De 18/06/12 a 30/08/12	Nos EMs, UCLs, CETREs foram entrevistados os Assistentes administrativos que executavam as atividades ou os Coordenadores dos escritórios. As entrevistas foram feitas por telefone.	Foram levantados dados para a mensuração dos custos como recursos consumidos, tempo de mão de obra, as atividades desenvolvidas, etc.
2 - Pesquisa documental	De 02/05/12 a 10/09/12	Neste período foram consultados os razões contábeis, balancetes, relatórios da folha de pagamento das remunerações dos funcionários, os malotes de correspondências, planilhas de controle de custos como impressão, contas de telefone, relatórios de custos com aluguéis, relatórios dos centros de custos de todos os escritórios da empresa.	O objetivo foi identificar os tributos da empresa, bem como os custos com mão de obra, telefone, infraestrutura, etc..
3- Observação	De 02/05/12 a 10/09/12	As observações ocorreram simultaneamente ao desenvolvimento das entrevistas e a pesquisa documental.	Foi observada a execução de algumas atividades, para comprovação de dados levantados nas entrevistas.