

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ADILSON LEANDRO ESNOLDE

**PERCEPÇÃO DOS *CONTROLLERS* SOBRE A GESTÃO TRIBUTÁRIA
EM EMPRESAS DO MUNICÍPIO DE BAURU-SP**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Dr. Mauro Fernando Gallo

São Paulo

2008

FOLHA DE APROVAÇÃO

ADILSON LEANDRO ESNOLDE

PERCEPÇÃO DOS *CONTROLLERS* SOBRE A GESTÃO TRIBUTÁRIA EM EMPRESAS DO MUNICÍPIO DE BAURU-SP

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira

Universidade de São Paulo – USP

Prof. Dr. Claudio Parisi

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP

Prof. Dr. Orientador: Mauro Fernando Gallo

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

São Paulo, 10 de novembro de 2008

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais Antonio e Cecília, à minha irmã Adriana, a meu sobrinho Pietro, aos meus amigos Fábio Maia, Otávio Cabello e Fábio Cavalheiro e à minha noiva Fernanda.

AGRADECIMENTOS

Digno de todos os meus agradecimentos é Deus, pois cada passo da minha vida é guiado por Ele. Agradeço ao imenso amor e apoio que sempre tive dos meus pais Antonio e Cecília, pela ajuda financeira, pela paciência e pela cumplicidade demonstrada em todos estes 29 anos de convívio; à minha irmã Adriana e ao meu cunhado Antonio por ter me dado um motivo a mais para enfrentar as dificuldades desta fase da minha vida, força esta que é o meu sobrinho Pietro, a mais nova jóia rara da família; à minha noiva Fernanda, pelo incentivo, pelo carinho, pela compreensão e pela imensa paciência que, sem dúvida nenhuma, foram de grande ajuda para minimizar a carga destes 25 meses de curso; aos meus grandes amigos e atuais sócios Fabio Maia, Otávio Cabello e Fábio Cavalheiro pelo apoio, incentivo e compreensão pelas minhas inúmeras ausências no dia-a-dia de trabalho e a meu outro grande amigo e mestre, Prof. Dr. Mauro Gallo pelas orientações dadas mesmo antes do meu ingresso ao programa de mestrado e pelos conselhos que só recebemos de verdadeiros amigos.

Outras pessoas importantes, a quem eu não poderia deixar de agradecer, são:

Meu primo Marcelo e minha prima Janaína, pela hospedagem e pelo carinho;

Minha amiga Marlene, pelas correções textuais;

Minha amiga Nanny, pela ajuda com a língua inglesa;

Prof. Gino, pela ajuda no tratamento estatístico;

Minha avó Filomena, pelo grande exemplo de força, garra, coragem e longevidade.

Este trabalho não existiria se eu não pudesse contar com cada uma dessas pessoas. Muito obrigado!

***Amarás o Senhor teu Deus, de todo o teu
coração, de toda a tua alma e de todo o
teu entendimento. Este é o grande
primeiro mandamento.***

***O segundo semelhante a este é:
amarás o teu próximo com a ti mesmo.”***

Mateus (capítulo 22, versículos 37 a 39)

Bíblia Sagrada

RESUMO

Analisa-se neste trabalho a percepção dos *controllers* sobre as práticas de gestão tributária em empresas com sede na cidade de Bauru-SP. No cenário atual, a carga tributária tem sido representativa, impactando os resultados das organizações, o que demanda a gestão de tributos em busca da minimização deste impacto a fim de fortalecer a empresa frente à concorrência. O *controller* é um profissional que participa das tomadas de decisões importantes, atua nos momentos estratégicos das organizações e tem como uma de suas principais funções a administração tributária, o que exige desse profissional conhecimento do sistema tributário nacional e da legislação específica sobre o assunto. Nesse contexto, a gestão tributária é um diferencial, pois a carga tributária, uma vez bem administrada, promove a continuidade e a competitividade de forma justa diante do avanço do mercado competitivo. Nesta pesquisa procura-se responder à seguinte pergunta: qual é a percepção dos *controllers* das empresas de Bauru quanto às práticas de gestão tributária? Para tanto, elabora-se uma revisão em literatura relacionada às atividades da controladoria e do *controller*, suas responsabilidades e funções, bem como sobre gestão tributária, com exemplos concretos de aplicabilidade e resultados possíveis de economia tributária. Após a revisão teórica, aplica-se um questionário cujo foco são os *controllers* e, através de técnicas de estatística, avalia-se o perfil dos respondentes quanto à função exercida, o nível de escolaridade, o curso de formação e o tempo de experiência na área tributária; avaliou-se também o perfil das empresas quanto ao ramo de atividade, regime tributário e faixa de faturamento. Conclui-se que a percepção dos *controllers* quanto às práticas de gestão tributária é baixa e que o tempo de experiência deles na área tributária é insuficiente para a absorção dos conhecimentos da área. Em consequência, esses profissionais estão vulneráveis a opinar de forma incorreta sobre as práticas de gestão tributária, o que aumenta os riscos de uma tomada de decisão equivocada.

Palavras-Chave: Controladoria. Tributos. Administração

ABSTRACT

It is analyzed in this work the perception of controllers on the practice of tax management in companies in the city of Bauru-SP. In the present scenario, tax burden has been representative impacting the results of organizations what requires the tax management in search of minimizing this impact in order to fortify the company before competition. The controller is a professional that participates in important decision taking processes and that acts in strategic moments of the organization, and has as its main duty tax management what demands from this professional knowledge of the national tributary system and of the legislation that creates legal principals about the issue. In this context, tax management is the differential, the tax burden once administrated promotes the continuity and fair competitiveness before the competitive market. This research aims to answer the following question: what is the perception of controllers in companies in the city of Bauru regarding the practice of tax management. Therefore, it is elaborated a literary review of controlling and controllers, their responsibility and duties, and about tax management with examples of applicability and possible results of tributary economies. After the literary review, it is applied a questionnaire focusing the controller and, with statistic techniques it is evaluated the profile of the respondents as their duties, scholar, college course and experience in tributary field; It is also analyzed the companies profiles as their work field, tributary regime and invoicing. It is concluded that controllers' perception as the practice of management is low and that their experience in the tributary field is not long for acquiring all the necessary knowledge. As a consequence, this professional might opine wrongly in the practice of tax management what increases the risk of wrong decision taking.

Key-words: Controllershship. Taxes. Administration.

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – Distribuição percentual por livros de controladoria.....	69
GRÁFICO 2 – Distribuição percentual por ano de publicação.....	70
GRÁFICO 3 – Livros de contabilidade – área tributária.....	73
GRÁFICO 4 – Livros da área contábil/tributária.....	73

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Pesquisa – Livros de controladoria.....	68
QUADRO 2 – Pesquisa – Livros de contabilidade.....	71

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Carga tributária global - 1947/2006.....	20
TABELA 2 – Carga tributária média (em % do PIB)	20
TABELA 3 – Resumo das atividades de controladoria mais citadas, segundo a literatura.....	33
TABELA 4 – Carga tributária potencial.....	53
TABELA 5 – Lucro real trimestral.....	57
TABELA 6 – Lucro real anual.....	58
TABELA 7 – IPI – diferença de alíquota.....	59
TABELA 8 – Regime de caixa no lucro presumido.....	61
TABELA 9 – Depreciação pelo critério geral – aquisição de bens novos.....	62
TABELA 10 – Depreciação pelo Decreto 3.000/99 – aquisição de bens usados	63
TABELA 11 – Tabela comparativa – Depreciação.....	63
TABELA 12 – Forma geral de uma tabela de contingência bidimensional.....	83
TABELA 13 – Distribuição dos entrevistados por função exercida.....	88
TABELA 14 – Distribuição dos entrevistados por nível de formação escolar...	89
TABELA 15 – Distribuição dos entrevistados por tipo de curso.....	89
TABELA 16 – Distribuição dos entrevistados por tempo de experiência na área tributária.....	90
TABELA 17 – Distribuição dos entrevistados por ramo de atividade.....	91
TABELA 18 – Distribuição dos entrevistados por regime tributário atual das empresas.....	91
TABELA 19 – Distribuição dos entrevistados por faixa de faturamento em 2007	92

TABELA 20 – Percepção dos controllers quanto as questões técnicas.....	94
TABELA 21 – Evasão fiscal e sua prática.....	95
TABELA 22 – Teste de significância 01.....	95
TABELA 23 – Medidas de correlação 01.....	95
TABELA 24 – Gestão tributária e a integração com as diversas áreas da empresa.....	96
TABELA 25 – Teste de significância 02.....	96
TABELA 26 – Medidas de correlação 02.....	97
TABELA 27 – Gestão tributária e ICMS.....	98
TABELA 28 – Teste de significância 03.....	98
TABELA 29 – Medidas de correlação 03.....	98
TABELA 30 – Atualização constante do conhecimento.....	99
TABELA 31 – Teste de significância 04.....	100
TABELA 32 – Medidas de correlação 04.....	100

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	15
1.1 Questão de pesquisa	17
1.2 Objetivo.....	18
1.3 Metodologia	18
1.4 Justificativa do trabalho	19
1.5 Limitações da pesquisa	23
1.6 Estrutura do trabalho	23
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	25
2.1 Aspectos da organização empresarial.....	25
2.1.1 Definição de controladoria	29
2.1.2 Missão, objetivos e responsabilidade da controladoria	31
2.1.3 <i>Controller</i> – o profissional da controladoria	35
2.1.3.1 Habilidades do <i>controller</i>	37
2.1.3.2 Responsabilidades do <i>controller</i>	38
2.2 Percepção e conhecimento	40
2.2.1 Conhecimento: sua importância nas organizações	40
2.2.2 Componentes básicos do conhecimento	44
2.3 Gestão tributária	46
2.3.1 Elisão tributária X Evasão tributária.....	52
2.3.2 Algumas possibilidades de gestão tributária	56
2.3.2.1 Lucro Real: apuração trimestral x apuração anual	57
2.3.2.2 Consulta à Receita Federal do Brasil	58
2.3.2.3 Regime de caixa no lucro presumido	60
2.3.2.4 Depreciação de ativo imobilizado: aquisição de bens usados	62

2.4 A importância da controladoria na gestão tributária	64
2.4.1 Funções da controladoria na gestão tributária	65
2.4.2 Estudos sobre controladoria e gestão tributária	67
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	75
3.1 Considerações iniciais	75
3.2 Universo e amostra	76
3.3 Técnica de pesquisa	78
3.4 Elaboração do questionário	78
3.5 Premissas dos testes estatísticos	81
3.5.1 Tabelas de contingência	82
3.5.2 Teste de Fisher	84
3.5.3 Teste de Phi	84
3.5.4 Estatística Qui-quadrado	85
3.5.5 Coeficiente de correlação de postos de Spearman	86
4 ANÁLISE DA PESQUISA E RESULTADOS	87
4.1 Estatística descritiva	87
4.1.1 Análise descritiva dos <i>controllers</i> e características das empresas	87
4.1.1.1 Função exercida	88
4.1.1.2 Nível de formação escolar	88
4.1.1.3 Formação escolar	89
4.1.1.4 Tempo de experiência na área tributária	90
4.1.1.5 Ramo de atividade de empresa	91
4.1.1.6 Regime tributário no ano de 2008	91
4.1.1.7 Faixa de faturamento em 2007	92
4.2 Percepção dos <i>controllers</i> quanto às práticas de gestão tributária	93
4.2.1 Resultados dos testes não-paramétricos	94

4.3 Análise geral da pesquisa.....	100
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	104
REFERÊNCIAS	106
APÊNDICE A – EMBASAMENTO TEÓRICO DO QUESTIONÁRIO.....	113
APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO	118
ANEXO A - Lei 8.137/90	120
ANEXO B - DECRETO 70.235/72	122
ANEXO C - Lei 9.430/96.....	125
ANEXO D - Instrução Normativa n.º 104/98	128
ANEXO E - LEI N.º 11.638/2007	130
ANEXO F - LEI COMPLEMENTAR N.º 123/2006	131

1 INTRODUÇÃO

O quinto do ouro era um tributo pago pelos brasileiros a Portugal no período do Brasil colonial; esse tributo era tão indesejado pelos trabalhadores que serviu como inspiração para o surgimento da expressão “o quinto dos infernos”.

Nessa época, ocorreu um crescente esgotamento na produção das minas de ouro, o que refletiu na queda dos rendimentos tributários. No entanto, para os dirigentes portugueses, o problema da queda de arrecadação tributária não era resultado do esgotamento das minas, mas sim um aumento da sonegação fiscal.

Partindo desse princípio, determinaram que os brasileiros pagassem os impostos atrasados, calculados de maneira arbitrária pelo fisco português. Surgiu então a chamada derrama, que consistia na cobrança impiedosa e violenta dos valores arbitrados, com o confisco dos bens dos devedores.

O aumento do consumo dos metais brasileiros na época da colonização é explicado por Amed e Negreiros (2000):

O transtorno maior ocorreu quando se introduziu a moeda metálica na Colônia. Este fato fez com que a situação dos colonos só piorasse. Tendo a lógica do sistema colonial, como pilar básico, retirar riquezas do espaço explorado, também no momento de dar valor às moedas de ouro e prata o governo português buscava tirar vantagens. A forma mais usual de ganhar ainda mais no Brasil foi praticar constantes desvalorizações dessas moedas. Assim, sempre era preciso mais ouro ou prata para a manutenção de um mesmo valor. (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 54)

A violência na cobrança dos tributos também é abordada pelos autores, que dizem:

Se, por um lado, havia a forte preocupação do fisco português em sistematizar a cobrança de tributos, fazendo dessa tarefa uma forma de arrecadar mais e melhor, os contribuintes sentiram concretamente os abusos cometidos pelos agentes fiscais. Vários momentos da atividade de recolhimento e fiscalização dos tributos tornavam-se arbitrários, muito em função da extrema autonomia conferida a esses agentes. Violência e cobrança de tributos, não poucas vezes, caminham juntos. Sofria, como não poderia ser diferente, o contribuinte, à mercê da vontade pessoal e econômica dos fiscais e dos outros funcionários do Erário português. (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 52)

Como se pode ver, não faz pouco tempo que os brasileiros são castigados quando se trata de pagamento de tributos. É uma nação “acostumada” a suportar altas cargas tributárias, com um fator agravante: grande parcela da população não sabe exatamente quanto paga de tributos e, muito menos, sobre o que eles incidem.

Portanto, em decorrência de uma alta carga tributária existente há muito tempo no Brasil, são comuns discussões e grandes reclamações a respeito deste assunto entre as pessoas que atuam nas empresas do país. No entanto, para a maioria dessas pessoas, há falta de conhecimento suficiente sobre o sistema tributário brasileiro, de modo que podem encontrar dificuldades quando procuram agir legalmente para minimizar o impacto da carga tributária no resultado das suas organizações.

Dessa maneira, muitas vezes a opção dessas empresas é a sonegação, o que dá origem a um círculo vicioso – o governo aumenta a carga tributária para minimizar o efeito da sonegação e as empresas tentam aumentar a sonegação para suavizar a carga tributária.

Nesse sentido, Gallo et al. (2006) afirmam:

A sonegação, sem dúvida nenhuma, constitui o maior inimigo da justiça fiscal, pois sua existência faz com que sejam utilizadas alíquotas nominais excessivamente altas nos tributos para compensar perdas e garantir determinado nível de arrecadação. Contudo, estas mesmas alíquotas elevadas, em vez de compensarem a perda de arrecadação, podem estar incentivando ainda mais a prática da sonegação, dando origem ao ciclo vicioso da injustiça fiscal. (GALLO et al., 2006, p.07)

Nasser (2007) ressalta que a informalidade é praticada pelas empresas brasileiras no intuito de pagarem menos tributos, visando obter vantagens competitivas em seus custos:

No Brasil, como em muitas outras economias em desenvolvimento, grande número de empresas informais em vários setores sonegam impostos e obrigações sociais trabalhistas, ignoram as normas de segurança e qualidade, infringem direitos autorais. Com isso, ganham vantagem nos custos que permitem uma vantagem competitiva com relação às empresas formais. Essas últimas perdem lucro e fatia do mercado e assim têm menos capital para investir em tecnologia e outras medidas para melhorar a produtividade. (NASSER, 2007, tradução nossa)

Por outro lado, com o passar dos anos, muitas ações vêm sendo tomadas por parte das autoridades fiscais, com o objetivo de restringir a sonegação fiscal e a perda da arrecadação de tributos. Para alcançar esse objetivo, as secretarias fazendárias estão investindo fortemente em tecnologia de informação e treinamento de pessoal.

No entanto, convém observar que, com uma carga tributária menor – mais justa – a probabilidade de a informalidade reduzir significativamente é grande, o que impactaria positivamente os cofres públicos, uma vez que, conseqüentemente, haveria um aumento da quantidade de contribuintes.

Enquanto isso não ocorre, obter o conhecimento, se não do todo, mas de grande parte do sistema tributário brasileiro é necessário para todo cidadão, inclusive para quem exerce a função de *controller* nas empresas, visto que, além da carga tributária efetiva ser elevada, os brasileiros desinformados estão mais propensos a pagarem seus tributos erroneamente - muitas vezes, antes do prazo estabelecido em lei - ou desembolsando valores além do determinado pela legislação.

1.1 Questão de pesquisa

A princípio, antes da explicitação do problema desta pesquisa, é importante citar algumas definições dessa palavra. Para Andrade, “os problemas podem ser chamados de diagnóstico, de propaganda, de planejamento ou de investigação.” (ANDRADE, 1995, p.115)

Cervo e Bervian (2002, p. 84) colocam que “problema é uma questão que envolve intrinsecamente uma dificuldade teórica ou prática, para a qual se deve encontrar uma solução”.

Dentro dessa linha de pensamento, esta pesquisa aborda, principalmente, as atividades e responsabilidades do departamento de controladoria nas empresas da cidade de Bauru, estado de São Paulo, dando destaque àquelas relacionadas à gestão tributária.

Nesse sentido, a situação problema pode ser formulada da seguinte forma:

Qual é a percepção dos *controllers* das empresas de Bauru quanto às práticas de gestão tributária?

1.2 Objetivo

Dado o elevado grau de importância dos encargos tributários nas empresas, o objetivo principal desta pesquisa é avaliar a percepção dos *controllers* em relação ao desenvolvimento das práticas de gestão tributária.

O objetivo secundário é identificar se o número de livros existentes sobre a gestão tributária é satisfatório ao aprimoramento em gestão tributária, necessário aos *controllers*.

1.3 Metodologia

Inicialmente, foi desenvolvida uma pesquisa bibliográfica sobre os aspectos da organização empresarial, dando enfoque ao departamento de controladoria, sua origem e responsabilidades. Na seqüência, ainda na pesquisa bibliográfica, abordou-se sobre a importância da gestão tributária nas organizações, já que este é o assunto norteador deste trabalho.

Posteriormente, foi realizada uma pesquisa de campo do tipo exploratória, através do método de coleta de dados por questionário, tendo sido utilizadas informações dos *controllers* ou dos responsáveis pela contabilidade que acumulam a função de *controller*.

Piovesan e Temporini (2008) abordam sobre o objetivo da pesquisa exploratória:

A pesquisa exploratória, ou estudo exploratório, tem por objetivo conhecer a variável de estudo tal como se apresenta, seu significado e o contexto onde ela se insere. Pressupõe-se que o comportamento humano é melhor compreendido no contexto social onde ocorre. (PIOVESAN; TEMPORINI, 2008, p. 03)

Os mesmos autores ainda sobre a pesquisa exploratória dizem que:

A pesquisa exploratória permite um conhecimento mais completo e mais adequado da realidade. Assim, o alvo é atingido mais eficientemente, com mais consciência. A pesquisa exploratória corresponderia a uma visualização da face oculta da realidade. Esta corresponde ao Universo de Respostas, desconhecido. Esta face seria iluminada pela pesquisa exploratória. (PIOVESAN; TEMPORINI, 2008, p. 05)

Na análise dos dados coletados na pesquisa de campo, foi utilizada a análise descritiva juntamente com a aplicação dos testes estatísticos possíveis, sendo tomada por base a maneira com que tais dados se apresentaram. Os testes estatísticos utilizados foram: tabelas de contingência, teste de Fisher, teste de Phi, estatística Qui-Quadrado e coeficiente de correlação de postos de Spearman.

1.4 Justificativa do trabalho

O Brasil possui não só um sistema tributário que onera o contribuinte, como também uma estrutura que traz uma constante insegurança em relação a estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco, por conta de sua complexidade e pelas constantes mudanças apresentadas pelo governo.

Segundo Khair e Melo (2004), entre os anos de 1940 e 1980, o Brasil teve sua taxa média de crescimento anual em 7%, contra apenas 2% de crescimento ao ano após este período. Os autores informam que essa desaceleração, entre outros fatores, tem a ver com a forte elevação na carga tributária. As tabelas adiante permitem uma visualização da crescente evolução da carga tributária brasileira em relação ao PIB do país.

TABELA 1 – Carga tributária global - 1947/2006

(em % do PIB)

Ano	Carga								
1947	13,84	1960	17,41	1973	25,05	1986	26,19	1999	32,15
1948	14,03	1961	16,38	1974	25,05	1987	23,77	2000	32,95
1949	14,39	1962	15,76	1975	25,22	1988	22,43	2001	34,01
1950	14,42	1963	16,05	1976	25,14	1989	24,13	2002	35,61
1951	15,74	1964	17,02	1977	25,55	1990	28,78	2003	34,92
1952	15,41	1965	18,99	1978	25,70	1991	25,24	2004	35,88
1953	15,20	1966	20,95	1979	24,66	1992	25,01	2005	37,37
1954	15,82	1967	20,47	1980	24,52	1993	25,78	2006	38,80
1955	15,05	1968	23,29	1981	25,25	1994	29,75		
1956	16,42	1969	24,87	1982	26,34	1995	29,41		
1957	16,66	1970	25,98	1983	26,97	1996	28,97		
1958	18,70	1971	25,26	1984	24,34	1997	29,03		
1959	17,86	1972	26,01	1985	24,06	1998	29,74		

Fonte: IPEA, 1998 (dados de 1947 a 1995); a partir de 1996, dados da Receita Federal do Brasil (sem considerar ajustes no cálculo do PIB)

Agrupando os dados da tabela 1 dispostos por décadas, fica mais visível a constante majoração da carga tributária brasileira, conforme demonstrado na tabela 2.

TABELA 2 – Carga tributária média (em % do PIB)

<i>Período</i>	<i>Carga média (%)</i>
1947 a 1949	14,09
Década de 50	16,13
Década de 60	19,12
Década de 70	25,36
Década de 80	24,80
Década de 90	28,39
2000 a 2006	35,65

Fonte: elaborada pelo autor

Khair e Melo fazem um paralelo entre a injustiça e a carga tributária imposta às empresas brasileiras:

O não aproveitamento do potencial tributário desses impostos acaba por supertributar a atividade econômica através de impostos e contribuições que oneram a população e o consumo, aumentando custos de produção, elevando preços... (KHAIR; MELO, 2004, p.254)

Weiss (2007) mostra que o governo brasileiro, em especial o governo do Presidente Lula, precisa tratar com prioridade a carga tributária do país:

As eleições presidenciais acabaram e o governo do presidente Lula permanecerá por mais quatro anos em um segundo mandato. Alta carga tributária e problemas sociais permanecem e precisam ser rapidamente tratados pelo governo. Alguns dos principais assuntos que precisam ser considerados são; a antecipação da reforma das leis do ICMS dos 27 estados em uma única lei federal, para reduzir o número de regras atualmente aplicáveis de 44 para bem menos e a redução do impacto da alta carga tributária. A tarefa será difícil, mas a mudança é necessária para manter o país como um importante membro da economia mundial e com um mercado atrativo para investidores estrangeiros. (WEISS, 2007, tradução nossa)

Weiss (2007) mostra-se preocupado com a estrutura da carga tributária brasileira, o que não poderia ser diferente, pois ela atinge diretamente o resultado econômico das empresas.

Considerando que, em termos médios, temos no Brasil uma carga tributária de, aproximadamente, 35% em relação ao PIB, pode-se dizer que, na média, 35% do valor adicionado gerado pelas empresas no país são transferidos ao governo.

Nos dias de hoje, dado o elevado nível dos encargos tributários e seus impactos nos preços e, conseqüentemente, na competitividade das empresas nos mercados em que atuam, torna-se primordial que elas pratiquem eficientemente a gestão tributária legal, visando à minimização dos efeitos tributários nos seus resultados como forma de eficiência gerencial.

Com isso, as empresas terão possibilidades de serem mais competitivas no mercado, sem se utilizarem de métodos ilegais de redução dos tributos, pois tais métodos são crimes contra a ordem tributária – a chamada sonegação.

Dessa forma, o conhecimento relacionado às questões tributárias é cada vez mais imprescindível para o profissional que atua estrategicamente dentro das organizações. Saber lidar com tributos a ponto de os mesmos fazerem o diferencial

no preço dos produtos, ou até mesmo na maneira de produzi-los, são habilidades cada vez mais valorizadas pelas empresas.

A questão do conhecimento é bastante peculiar quando se trata da inter-relação controladoria e gestão tributária, pois poucas obras acadêmicas abordam o assunto; conforme pesquisa realizada e apresentada neste trabalho no capítulo 2, item 2.4.2, a quantidade de publicações que abordam a atuação da controladoria na gestão tributária das empresas é pequena. Espera-se que este trabalho venha contribuir para a diminuição dessa escassez, procurando despertar os autores para a importância deste assunto.

Este estudo foca empresas com sede em Bauru, cidade de grande expressividade para o estado de São Paulo, situada geograficamente no centro do estado, com área de 673,49 km².

A cidade contou com um PIB total no ano de 2005 de aproximadamente R\$ 4.100.000,00 e um PIB per capita no mesmo ano de aproximadamente R\$ 11.700,00 – segundo dados da fundação SEADE (Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados). No mesmo período, o PIB do Brasil foi de R\$ 1,937 trilhão e o do estado de São Paulo foi de R\$ 727,05 bilhões – segundo dados do IBGE.

A cidade foi escolhida devido à proximidade com o pesquisador e à quantidade de empresas nela sediadas. Segundo o SEBRAE (2008) são 17.226 até o ano de 2005, das quais 243 são ligadas à agropecuária/pesca, 1.572 são do ramo industrial, 9.256 do segmento comércio, 6.119 prestadoras de serviços e 36 são empresas do setor público.

Bauru conta ainda com oito instituições de ensino superior, entre elas a USP (Universidade de São Paulo) e a UNESP (Universidade Estadual Paulista). Possui aproximadamente 350 mil habitantes, dos quais 57% estão entre a faixa etária de 14 a 49 anos, ou seja, mais da metade da população é economicamente ativa ou tem potencial para tal situação.

Apesar de a cidade ser considerada um bom campo de pesquisa para este trabalho, alguns limitadores foram encontrados em seu desenvolvimento, o que exigiu um esforço extra para sua conclusão.

1.5 Limitações da pesquisa

A pesquisa foi voltada a todas as empresas com sede na cidade de Bauru-SP, exceto aquelas enquadradas como micro e pequenas empresas optantes pelo sistema de tributação do Simples Nacional no ano de 2008, pois, devido ao tamanho destas, a chance de serem encontrados profissionais que trabalham na área de controladoria é reduzida.

As empresas selecionadas como alvo desta pesquisa totalizam 392 neste ano de 2008, porém apenas 193 puderam ser contatadas por telefone; as demais não foram contatadas devido a não localização dos dados para contato ou a impossibilidade de comunicação com o *controller*.

O questionário foi enviado para as empresas contatadas, sendo que 167 por e-mail e 26 entregues pessoalmente. Para este total de questionários enviados, 45 retornaram respondidos após muita insistência, visto que a resistência em respondê-lo por parte dos *controllers* foi grande - apesar da insistência e justificativa da importância científica dos dados - sob a alegação da falta de tempo disponível devido ao acúmulo de trabalho no dia-a-dia. Aqueles que responderam o questionário solicitaram a preservação dos nomes das empresas, o que foi atendido.

Sendo assim, o resultado desta pesquisa não pode ser generalizado, mas é um indicador importante da situação na cidade.

1.6 Estrutura do trabalho

O tema foi abordado primeiramente analisando-se a expressividade da carga tributária brasileira e o desconhecimento por parte da população sobre a mesma; sob o enfoque teórico, abordou-se o departamento de controladoria, com suas principais funções e responsabilidades, dentre elas a de gestão tributária das empresas.

Dessa forma, além da introdução, apresentam-se no capítulo 2, denominado revisão da literatura, os aspectos da organização empresarial, a

percepção e o conhecimento, a gestão tributária e a importância da controladoria na gestão tributária.

No capítulo 3, explica-se a metodologia utilizada nesta pesquisa; na seqüência, no capítulo 4, é efetuado o tratamento dos dados, a apresentação e a análise dos resultados, e, finalmente, no capítulo 5, são apresentadas as conclusões e considerações finais da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Aspectos da organização empresarial

Para compreensão do conceito de controladoria e da função do *controller*, é importante antes fazer uma breve explanação sobre a organização estrutural das empresas.

Toda empresa exerce uma atividade econômica caracterizada por eventos, tais como o consumo, a troca e a produção de recursos econômicos. Estes últimos são assim denominados pelo fato de o seu valor ser validado pelo mercado em função de sua escassez, e podem ser divididos em:

- financeiros;
- humanos;
- materiais;
- tecnológicos;
- de informação.

A empresa é um conjunto organizado desses recursos; para este trabalho, o recurso econômico que merece maior destaque são os recursos humanos, uma vez que as empresas são formadas por pessoas e o aspecto comportamental delas está presente em todas as áreas da mesma.

De acordo com Figueiredo e Caggiano (2004, p.24), “empresa é uma unidade produtora que visa criar riquezas, transacionando em dois mercados, um fornecedor, outro consumidor”. Essas riquezas, porém, somente serão criadas com o empenho e envolvimento de pessoas, que são as verdadeiras responsáveis pela continuidade das atividades das empresas.

Lauzel *apud* Mosimann e Fisch (1999) define empresa da seguinte maneira:

Empresa é um grupamento humano hierarquizado que põe em ação meios intelectuais, físicos e financeiros, para extrair, transformar,

transportar e distribuir riquezas ou produzir serviços, conforme objetivos definidos por uma direção, individual ou de colegiado, fazendo intervir em diversos graus, motivação de benefício e de utilidade social. (MOSIMANN; FISCH, 1999, p.18)

Como nas empresas existem várias atividades diferentes, as quais exigem pessoas com competências diversificadas, organizam-se as diversas áreas com seus respectivos responsáveis, os quais, por sua vez, devem estar sintonizados com o objetivo geral da direção.

Para que ocorra o crescimento da riqueza em uma empresa, as pessoas que nela trabalham são responsáveis por promover tal incremento no decorrer das atividades empresariais. Dessa maneira, a ação humana se faz presente nos vários subsistemas que compõem o sistema organizacional da empresa, os quais interagem interdependentemente, possibilitando o alcance dos objetivos traçados pelos dirigentes.

Os principais subsistemas apresentados por Mosimann e Fisch (1999) são:

- institucional;
- organizacional ou formal;
- de gestão;
- de informação;
- físico-operacional;
- sócio-psico-cultural.

Entre os subsistemas citados, o sistema de gestão ganha destaque nesta pesquisa, tendo em vista que a área de controladoria se insere nele. Esse subsistema é qualificado por abranger os processos de planejamento, execução e controle que fazem parte do processo decisório de uma empresa.

O subsistema destacado, o sistema de gestão, impacta todos os demais, pois ele é responsável pelo bom desempenho do restante, sendo suportado pelo subsistema de informação, que é necessário ao planejamento, ao conhecimento da realidade e ao controle.

O subsistema de informação também merece destaque, pois há algum tempo as informações são recursos cada vez mais necessários à continuidade das

empresas, já que as mudanças no ambiente externo ocorrem de maneira muito rápida, exigindo adaptações em seu ambiente interno em um prazo muito pequeno. Além disso, quando se trata de legislação tributária brasileira, essa afirmativa ganha mais força, tendo em vista a complexidade e as contínuas alterações existentes no sistema tributário nacional.

No sistema organizacional das empresas, as atividades operacionais originam-se das decisões dos gestores. Por outro lado, os fenômenos do cotidiano ocorrem no ambiente externo da empresa e não dependem de tais decisões para ocorrerem, mas acabam influenciando nas novas decisões. A sistemática tributária é um exemplo de evento ambiental externo que, no caso do Brasil, se modifica com muita frequência.

Para diminuir os impactos ambientais externos, a gestão empresarial, mais conhecida por administração empresarial, tem papel fundamental.

Pereira, C. A. (2001) define gestão da seguinte forma:

A gestão caracteriza-se pela atuação em nível interno da empresa que procura otimizar as relações recursos-operação-produtos/serviços, considerando as variáveis dos ambientes externo e interno que impactam as atividades da empresa, em seus aspectos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais. (PEREIRA, C. A., 2001, p.57)

Uma gestão, para ser considerada eficaz, deve estar focada na continuidade da empresa, objetivando seu desenvolvimento e a otimização dos resultados.

Seguindo esse raciocínio, Ribeiro (2005, p.33) diz que “a capacidade de gestão responde ao avanço da competitividade entre as empresas e a evolução do pensar em resultados e de mensurar o desempenho”.

Palavras como competitividade, desempenho e resultado são constantemente citadas pelos autores, o que deixa clara a importância de uma dedicação especial do gestor no sentido de conhecer muito fortemente os ambientes internos e externos das empresas e suas alterações, pois no mundo corporativo aquele que estiver mais bem informado tem maiores chances de alcançar melhores resultados.

Pereira, C. A. (2001) destaca que o gestor deve procurar interagir três elementos fundamentais na sua gestão - modelo de gestão, processo de gestão e sistemas de informações da empresa.

O modelo de gestão, como ensina Ribeiro (2005), juntamente com a capacidade de administração da empresa, orienta o gestor no planejamento e na tomada de decisão e controle.

Pereira, C. A. (2001) contribui dizendo que:

Toda empresa possui um modelo de gestão, que se constitui de um conjunto de crenças e valores sobre a maneira de administrá-la. O modelo de gestão é fortemente influenciado pelas crenças e valores dos principais executivos da empresa, principalmente de seus proprietários e da alta administração. (PEREIRA, C. A., 2001, p.57)

O modelo de gestão não se aprende em cartilhas ou livros; é algo muito mais complexo, pois está ligado a uma série de fatores que influenciam o administrador, seus objetivos e a forma com que ele pretende agir para alcançá-los.

Compartilhando do mesmo pensamento, Figueiredo e Cagianno (2004) definem modelo de gestão da seguinte maneira:

conjunto de princípios e definições que decorrem de crenças específicas e traduzem o conjunto de idéias, crenças e valores dos principais executivos, impactando assim todos os demais sistemas empresariais, é, em síntese, um modelo de controle, pois nele são definidas as diretrizes de como os gestores vão ser avaliados, e os princípios de como a empresa vai ser administrada. (FIGUEIREDO; CAGIANNO, 2004, p.30)

É importante destacar, contudo, que as alterações no modelo de gestão acontecem por conta de mudanças nas pessoas e não no ambiente.

Algumas vezes o modelo não é devidamente definido nem divulgado claramente; nascem assim, conflitos entre os gestores, originando, em alguns casos, tomadas de decisões que levam a ações não condizentes com os objetivos essenciais da empresa. Desta maneira, é possível afirmar que o intuito do modelo de gestão é fomentar condições de potencializar a atuação dos gestores.

2.1.1 Definição de controladoria

Alguns fatores, entre outros, tiveram grande influência para o advento da controladoria, tais como: o crescimento da complexidade organizacional das empresas; o aumento da atuação do governo através de políticas tributárias; a valorização de uma conduta ética na administração dos negócios; a diversificação das fontes de recursos para o desenvolvimento das atividades e a necessidade de práticas de gestão mais eficientes em busca constante por melhores resultados.

Esses fatores criaram a necessidade de um sistema contábil eficaz e mais adequado, a fim de possibilitar um controle gerencial confiável. Assim, as funções e a responsabilidade do executivo financeiro sofreram algumas mutações, de modo que a separação entre as funções contábil e financeira foi o caminho mais viável a ser trilhado.

Há bastante tempo é discutida e criticada a real eficiência da contabilidade financeira calcada em princípios fundamentais, no que se refere à construção e manutenção de informações úteis e em tempo hábil para que os gestores possam conduzir as atividades empresariais com eficácia.

Segundo Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 343), essa discussão foi acalorada a partir da segunda metade dos anos 80, com a obra de Johnson & Kaplan, *Relevance lost*, na qual afirmam que os sistemas contábeis para a administração são inadequados.

A contabilidade financeira preocupa-se com a mensuração de eventos econômicos passados, na maioria das vezes para atender aos requisitos fiscais. No entanto, para uma gestão com foco na continuidade da empresa, há a necessidade de se fazer projeções de eventos que ainda ocorrerão, visto que as decisões tomadas no presente terão seus reflexos no futuro.

Sem abdicar da base conceitual enquanto ciência, a contabilidade deve interagir de forma multidisciplinar com os demais ramos do conhecimento, buscando outras opções para modelar as informações destinadas ao uso dos gestores.

A evolução das atividades econômicas nos últimos anos - com o perceptível incremento na concorrência - promoveu o aumento da busca pela competitividade, tida como fator de sobrevivência para as organizações. Uma parcela considerável das empresas nas quais os gestores não acompanharam essa tendência sofreu sérias conseqüências, provocando muitos casos de fechamento, além da venda para terceiros. Entretanto, esse novo cenário exigiu que as pessoas ligadas à gestão de empreendimentos integrassem ao vocabulário corrente as atividades de controle, não só no âmbito interno, mas também no externo.

O avanço econômico e tecnológico, no decorrer das últimas décadas, tornou ainda mais evidente a necessidade que as empresas sempre tiveram de mostrar suas informações ao público (clientes, bancos, fornecedores, governo) de uma forma coerente, sintética e explicativa.

Com isso, constata-se a importância real de uma ciência que passou a ser o meio de registro dos mais diversos tipos de negócio e hoje pode ser considerada como principal instrumento de controle de uma empresa, por ter como objetivo a tomada de decisões, além de fornecer base de dados para uma perfeita elaboração de planejamento. Essa atuação, portanto, está sob a responsabilidade da controladoria, sendo o profissional encarregado dessa função chamado de *controller*.

Muitas definições distintas de controladoria são encontradas entre os principais autores, porém é muito comum verificar a convergência delas para duas vertentes importantíssimas, uma delas apontando para o conceito de controladoria como um órgão administrativo da empresa e a outra que considera a controladoria como ramo do conhecimento.

Almeida, Parisi e Pereira (2001) assim a definem:

A controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo **respondendo pela disseminação de conhecimento**, modelagem e implantação de sistemas de informação. (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001, p.344, grifo nosso)

Compartilhando da mesma base conceitual, Mosimann e Fisch (1999) dizem que controladoria consiste de:

um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- a. como um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores, definidos no modelo de gestão do sistema empresa e
- b. como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências. (MOSIMANN; FISCH, 1999, p.88)

No enfoque “a”, a controladoria representa um setor da empresa, com funções definidas, que fazem parte da sua estrutura. Em outras palavras, é parte de um organograma funcional, o qual obedece a determinadas diretrizes. Já no enfoque “b”, caracteriza uma área do conhecimento humano. No entanto, os autores não reconhecem sua autonomia, afirmando que sua fundamentação epistemológica está alocada em outras ciências. Conclui-se que a controladoria não é uma ciência, pois todas as ciências devem ter, no mínimo, objeto e objetivos próprios.

Embora tenha importante atuação dentro das organizações, ainda hoje é comum serem encontradas empresas de pequeno/médio porte que não possuem departamentos de controladoria. Em virtude disso, seus gestores, que na grande maioria são os proprietários, precisam estar constantemente atentos às mutações no ambiente interno e, principalmente, no ambiente externo, para conseguir gerir com eficiência, evitando ser surpreendidos pela concorrência. Em resumo, os proprietários precisam ser os verdadeiros *controllers* de suas empresas, tamanha a importância das funções desempenhadas por esse tipo de profissional.

2.1.2 Missão, objetivos e responsabilidade da controladoria

O compromisso da controladoria é administrar diligentemente, objetivando a continuidade da empresa e garantindo um resultado global satisfatório, de acordo com os objetivos da alta administração.

Esse órgão administrativo tem por objetivo buscar informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os administradores na busca incansável pela eficácia na gestão. Mosimann e Fisch (1999, p.89) dizem que “a controladoria,

assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa, deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização”.

Um ponto bastante importante e que merece ser frisado é a incumbência da controladoria de buscar um resultado global convincente de maneira sinérgica entre os diversos departamentos da organização. Nesse sentido, Mosimann e Fisch (1999, p. 89) dizem que “o papel fundamental da controladoria é coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, ou seja, superior à soma dos resultados de cada área”. Os autores complementam dizendo que “o objetivo da controladoria é a gestão econômica, ou seja, todo conjunto de decisões e ações orientando por resultados desejados mensurados segundo conceitos econômicos”.

Já para Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 347) os objetivos da controladoria são: “promoção da eficácia organizacional; viabilização da gestão econômica e promoção da integração das áreas de responsabilidade”. De uma forma bem objetiva, os autores dizem ainda que a missão da controladoria (2001, p. 346) é “assegurar a otimização do resultado econômico da organização”.

Para o cumprimento da missão e o alcance dos objetivos, a controladoria precisa estar focada na coordenação de esforços, visando o comportamento simultâneo das ações; participar ativamente do processo de planejamento; interagir e apoiar as áreas operacionais e transmitir credibilidade, motivação e persuasão para toda a organização.

O *controller* é um profissional de extrema importância na organização, tendo em vista o nível de responsabilidade a que é submetido. A controladoria, como uma área de responsabilidade, tem seu papel claramente definido na organização, respondendo pelas gestões operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas atividades, conforme a proposta de Modelo de Gestão do GECON.

Essa responsabilidade, para Almeida, Parisi e Pereira (2001), consiste de:

ser a indutora dos gestores, no que diz respeito à melhora das decisões, pois sua atuação envolve implementar um conjunto de ações cujos produtos materializam-se em instrumentos disponibilizados aos gestores. (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001, p. 348)

Os autores apresentam três ações da controladoria e o respectivo instrumento utilizado em cada uma delas:

- a) classificar como as decisões são ou deveriam ser tomadas (instrumento: modelo de decisão);
- b) mensurar corretamente o resultado dos eventos, produtos, atividades e áreas (instrumento: modelo de mensuração) e
- c) informar adequadamente os gestores (instrumento: modelo de informação).

Em uma pesquisa na literatura nacional e internacional realizada no ano de 2006, Borinelli (2006) demonstra as principais atividades da área de controladoria apontando o percentual de autores que abordam tais atividades, conforme tabela 3 a seguir:

TABELA 3 – Resumo das atividades de controladoria mais citadas, segundo a literatura

ATIVIDADES	AUTORES (em %)	
	BRASILEIROS	ESTRANGEIROS
Gerenciar o departamento de contabilidade.	29	21
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação.	14	32
Implementar e manter todos os registros contábeis.	21	58
Elaborar demonstrações contábeis.	25	58
Atender os agentes de mercado (preparar informações).	36	47
Realizar o registro e controle patrimonial (ativos fixos).	14	32
Gerenciar impostos (registro, recolhimento, supervisão, etc.).	25	37
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos.	29	42
Realizar auditoria interna.	25	26
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais.	82	11
Promover suporte ao processo de gestão, com informações.	79	63
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia).	39	11
Elaborar, coordenar e assessorar na elaboração do planejamento da organização (agrupadas).	36	32
Elaborar, coordenar, consolidar e assessorar na elaboração do orçamento das áreas (agrupadas).	29	58
Desenvolver, acompanhar e assessorar o controle do planejamento/orçamento (agrupadas).	39	47
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.	11	37

Fonte: BORINELLI, 2006, p. 133, grifo nosso.

Para um melhor entendimento, Borinelli (2006) aponta algumas das principais responsabilidades e funções da área de controladoria:

- a) **função contábil:** abrange as atividades de gerenciamento da contabilidade, implementação e manutenção de todos os registros contábeis, elaboração das demonstrações contábeis, realização da análise interpretativa de tais demonstrações e desenvolvimento de políticas e procedimentos contábeis e de controle;
- b) **função gerencial-estratégica:** consiste no fomento de informações de natureza contábil, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão como um todo, com foco no subsídio aos gestores para as devidas tomadas de decisões. Atividades como coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamento e previsões também fazem parte da função gerencial-estratégica;
- c) **função de custos:** abarca as atividades de registro, mensuração, controle, análise e avaliação dos custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços e resultados destes;
- d) **função tributária:** compreende as atividades pertinentes à contabilidade tributária, também chamada de contabilidade fiscal, ou seja, o atendimento das obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar tributos, bem como **elaborar o planejamento tributário** da organização;
- e) **função de controle interno:** incluem-se as atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.

É possível observar, na tabela 3, que a atividade de gerenciar impostos é mais citada pelos autores estrangeiros do que pelos brasileiros. O total de 37% de autores estrangeiros que citam a atividade de gerenciar impostos não é um

percentual ideal, pois, na outra ponta, temos ainda 63% que não consideram esta atividade em suas obras. Na realidade brasileira, são 75% de autores que não apontam como atividade de controladoria a gerência dos tributos.

Com relação à função tributária, o *controller* precisa se empenhar no aprendizado sobre impostos; Karayan, Swenson e Neff (2002) colocam que:

Administradores/controllers precisam aprender sobre os impostos, porque otimizar a alta carga tributária de um empreendimento é importante para o sucesso e esses profissionais são os principais tomadores de decisão em uma organização. Saber os fundamentos da tributação e como aplicá-las permite que eles tomem as melhores decisões, tornando-os mais eficientes em seus trabalhos. Administradores que são capazes de identificar problemas tributários podem também fazer de forma mais efetiva o uso dos boletins tributários, porque esses profissionais podem reconhecer e debater um problema quando esse surge. (KARAYAN; SWENSON; NEFF, 2002, p. XVI, tradução nossa)

2.1.3 Controller – o profissional da controladoria

Para compreender o objeto proposto neste estudo, é necessário conhecer quem é o *controller* dentro da organização, como atua e quais são suas responsabilidades, tendo em vista que esse profissional é o alvo da pesquisa.

O *controller* exerce um cargo de muita confiança por parte da alta administração, uma vez que concretiza a ligação entre as fases do processo operacional da empresa e a cúpula administradora da organização.

Dessa maneira, esse campo de atuação requer do profissional um conhecimento multidisciplinar, passando pelas áreas de contabilidade, administração, economia, informática e estatística, entre outras.

O prestígio do *controller* aumenta na medida em que sua contribuição para a administração geral da empresa ganha expressividade. Assim, não mais basta a limitação das correções feitas a partir dos conjuntos de demonstrações contábeis que mencionam exclusivamente aspectos financeiros da gestão.

Portanto, esse profissional precisa contar com a ajuda de um sistema de informação completo e eficaz para que a precisão das decisões apontadas por ele seja elevada.

Figueiredo e Cagianno (2004) definem a atuação do cargo de *controller* da seguinte maneira:

O *controller* é o gestor encarregado do departamento de controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente. (FIGUEIREDO; CAGIANNI, 2004, p. 28)

O profissional da controladoria tem a obrigação de manter o principal executivo da organização - ou os principais, quando for o caso - munido de informações para que ele possa decidir quanto aos caminhos que a empresa deve trilhar - aonde pode ir e que rumo tomar.

É oportuno mencionar que os profissionais da contabilidade foram os primeiros a ocuparem o cargo de *controller*, devido à disponibilidade que possuem de grande quantidade de informações sobre a empresa. Nesse sentido, Kanitz, *apud* Figueiredo e Cagianno (2004), declara que:

Os controladores foram inicialmente recrutados entre os indivíduos das áreas de contabilidade e finanças das empresas, **por possuírem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa** que os habilita a enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais. (FIGUEIREDO; CAGIANNI, 2004, p. 29, grifo nosso)

Com o passar do tempo, à medida que outros profissionais foram ganhando capacidade multidisciplinar, também começaram a ocupar o cargo de *controller*. Portanto, é comum hoje serem encontradas, além de profissionais da área contábil, pessoas de algumas áreas, como administração, economia e engenharia, entre outras, exercendo a função de *controller*; porém, evidentemente, qualquer profissional dessas outras áreas terá a necessidade de desenvolver seus conhecimentos de contabilidade.

2.1.3.1 Habilidades do *controller*

Como ocorre em qualquer área, Figueiredo e Cagianno (2004) nos ensinam que, para exercer a função de *controller*, o profissional precisa possuir e exteriorizar algumas habilidades:

- a) **visão para o futuro:** pressupõe-se esta como a capacidade de analisar os resultados do passado, fazendo uma projeção para melhorar os resultados futuros;
- b) **iniciativa:** para antever problemas no campo da gestão econômica global e passar as informações precisas aos gestores das áreas atingidas;
- c) **facilidade de comunicação:** suas informações devem atender as áreas de maneira simples, objetiva e útil aos gestores, de forma que não exijam um trabalho interpretativo em demasia dos usuários da informação;
- d) **justiça:** as informações sobre a avaliação do resultado econômico das áreas devem chegar à alta administração, mesmo quando apresentarem pontos de ineficácia dos gestores. Apesar do reflexo negativo, em termos de relacionamento interpessoal, o controle organizacional deve estar sempre em primeiro plano;
- e) **perseverança:** os desempenhos das áreas devem ser acompanhados constantemente e interpretados, permitindo a cobrança das ações sugeridas para a contínua melhoria do resultado econômico global da organização;
- f) **convicção:** suas sugestões não devem ser impostas, os gestores devem estar convencidos da eficiência da ação sugerida;
- g) **ética:** sua conduta profissional deve ser calcada em valores morais aceitos de forma plena e por toda a sociedade.

Para o bom desempenho da função, o *controller* deve ainda preencher alguns requisitos, segundo Figueiredo e Cagianno (2004):

- a) um bom conhecimento do ramo de atividade do qual a empresa faz parte, assim como dos problemas e das vantagens que afetam o setor;
- b) um conhecimento da história da empresa e uma identificação com seus objetivos, suas metas e suas políticas, assim como com seus problemas básicos e suas possibilidades estratégicas;
- c) habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos que são a base direcionadora de sua ação e conhecimento de informática suficiente para propor modelos de aglutinação e simulação das diversas combinações de dados;
- d) habilidade de bem expressar-se oralmente e por escrito e profundo conhecimento dos princípios contábeis e **das implicações fiscais que afetam o resultado empresarial**. (FIGUEIREDO; CAGIANNI, 2004, p.29, grifo nosso)

Diante dessas posições, quando se mencionam todas as áreas da organização, inclui-se a tributária também; considera-se assim que o profissional da controladoria deve ser ainda uma pessoa versátil, atenta às mudanças do ambiente e pronta para agir sempre que algo ameaçar a sinergia das diversas áreas da organização. No entanto, não basta querer ser um *controller*, é necessário estar preparado para isso.

2.1.3.2 Responsabilidades do *controller*

Todas as características citadas, necessárias para ser um profissional da área de controladoria com grandes chances de sucesso, justificam-se pelas inúmeras e diversas responsabilidades atribuídas a ele.

Segundo Mosimann e Fisch (1999), entre as responsabilidades do *controller* podem ser destacadas as seguintes:

- a) gerenciamento da área de controladoria;
- b) gerenciamento do conjunto de sistemas contábeis utilizados na empresa;
- c) preparação e exposição das análises financeiras;
- d) administração das operações fiscais e tributárias;**

- e) implementação, coordenação e controle de um plano apropriado para a administração das operações da empresa;
- f) acompanhamento e manutenção dos contatos efetuados pela empresa com terceiros;
- g) proteção dos ativos da empresa;
- h) assessoramento aos outros gestores quando não houver sintonia entre o planejamento discutido e a execução;
- i) gerenciamento do sistema de informações que auxilia no processo decisório;
- j) preparação e aprovação de normas internas que procurem adequar as atividades da empresa ao cumprimento de dispositivos legais ou exigências governamentais;
- k) aprovação, em conjunto com o tesoureiro, das atividades do departamento financeiro;
- l) fiscalização dos objetivos e busca da efetivação das políticas internas da empresa, traçadas em conjunto com os demais gestores;
- m) análises econômico-financeiras, abarcando os reflexos de forças econômicas, sociais e governamentais sobre o resultado econômico das atividades da empresa;
- n) organização das informações econômico-financeiras para o governo, acionistas e demais interessados;
- o) realização de auditoria interna.

Apenas um profissional preparado e atualizado consegue juntar todos esses requisitos citados pelos diversos autores. O profissional da controladoria não pode ser um “aventureiro” na função; ele tem que estar ciente disso e, acima de tudo, disposto a enfrentar todas as adversidades que aparecem no dia-a-dia das organizações, além de buscar constantemente o aperfeiçoamento e atualizações em todos os assuntos sob sua responsabilidade, o que inclui a gestão tributária da empresa.

2.2 Percepção e conhecimento

A capacidade perceptiva do indivíduo provém do nível de conhecimento que o mesmo possui. Para que se tenha percepção de alguma realidade à qual se está inserido ou não, se faz necessária a obtenção de conhecimento sobre tudo aquilo que norteia tal realidade. Ferreira (1999) coloca que percepção é o ato de perceber que, por sua vez, consiste em adquirir conhecimento de algo, entender certa situação, abranger com inteligência.

Na gestão tributária não é diferente; para que se tenha percepção sobre este assunto é necessário se obter conhecimento, e mais, que este seja possível colocar-se em prática.

2.2.1 Conhecimento: sua importância nas organizações

A importância do conhecimento nunca deixou de ser reconhecida ao longo do tempo. Desde a origem da civilização, o ser humano, em fases evolutivas, sempre utilizou a mente, porém, nos dias atuais, ela vem apresentando uma grande evolução em razão da utilização crescente da intelectualidade, ou seja, de um aprimorado uso da inteligência, calcado em múltiplos conhecimentos.

Em relação às organizações, a constatação de que apenas sobrevivem as empresas em que as pessoas buscam continuamente o aprendizado promoveu o crescimento do interesse pelo conhecimento.

Para Zabet e Silva (2002, p. 66), o conhecimento é “um trunfo competitivo de extremo poder, e é de extrema importância não só sua aquisição como também sua criação e transferência.”

Dessa maneira, o conhecimento não deve ficar retido ou ter sua propagação limitada, pois, quanto mais pessoas têm acesso a ele, maior é a probabilidade do advento de novos conhecimentos.

Ainda sobre o conhecimento, Davenport e Prusak (1998) corroboram esse posicionamento, dizendo que:

Conhecimento é uma mistura fluida de experiência condensada, valores, informação contextual e *insight* experimentado, a qual proporciona uma estrutura para avaliação e incorporação de novas experiências e informações. Ele tem origem e é aplicado na mente dos conhecedores. (DAVENPORT; PRUSAK, 1998, p.06)

Os autores complementam:

O conhecimento não é puro nem simples: é uma mistura de vários elementos; é fluido como também formalmente estruturado; é intuitivo e, portanto, difícil de colocar em palavras ou de ser plenamente entendido em termos lógicos. (DAVENPORT; PRUSAK, 1998, p.06)

Sendo assim, o conhecimento não se constrói somente com informações adquiridas há pouco tempo, mas sim com o conjunto de todas as adquiridas ao longo de toda a vida, o que constitui a chamada experiência; presume-se, portanto, que, quanto maior o grau de experiência, maior o nível de conhecimento.

Battaglia (1999, p. 209) define que conhecimento “é o conteúdo informacional contido nos documentos, nas várias fontes de informação e na bagagem pessoal de cada indivíduo.”

Como se pode perceber, o conhecimento não surge de forma mágica, é construído. Desse fato decorre que:

- para o indivíduo transformar informação em conhecimento, é necessário que ele compare as informações que está recebendo com outras, relativas a estas, já recebidas;
- é necessário analisar que implicações estas informações trazem para as tomadas de decisão;
- procurar perceber quais as relações que este novo conhecimento tem, com outros já acumulados, é outro fator importante a ser observado e
- por último, o indivíduo deve se preocupar com o que as pessoas pensam da informação.

Depois de cumpridos esses passos para sua criação, o conhecimento é transmitido por indivíduos ou grupos de conhecedores por meio de mensagens ou, em muitos casos, a partir de rotinas organizacionais.

Nas empresas, o profissional que consegue agregar e aplicar vários conhecimentos acaba valorizando economicamente a organização. No entanto, ainda não se encontra registro nos demonstrativos contábeis do ativo individual que abarque a experiência, a educação, os conhecimentos, habilidades, valores e atitudes do colaborador.

É com bastante otimismo que Arnosti et al. (2008) comentam sobre este assunto:

Na sociedade do conhecimento, muitos princípios, conceitos e normas contábeis necessitam ser reavaliados, porém não se pode deixar de focar esta situação, acreditando-se que, num futuro próximo, as informações sobre o capital intelectual estarão mudando a concepção do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício. (ARNOSTI et al, 2008, p. 69)

Ainda demonstrando otimismo, os mesmo autores continuam:

As informações sobre o capital intelectual serão consideradas básicas e indispensáveis para se conhecer a verdade sobre uma entidade. A Contabilidade procura e encontrará os mecanismos que tornarão possível a mensuração desse ativo, como direcionador aos tomadores de decisão. (ARNOSTI, et al, 2008, p. 69)

É notório que uma empresa que possui profissionais com grande quantidade de conhecimento aplicável é mais valorizada em relação a outra que não os possui. Dentro da esfera tributária, por exemplo, pode ser citado que uma empresa na qual atua um colaborador responsável pelos seus tributos, com grande quantidade de conhecimento aplicável no assunto, seguramente pagará apenas o que é devido ao governo; essa organização não se deparará com a situação de pagar além do que deve e nem antes do prazo estipulado pela legislação.

Dessa maneira, essa empresa certamente terá uma vantagem competitiva em relação às concorrentes que não possuem esse tipo de profissional, o que acaba valorizando-a. Esse valor que o conhecimento do colaborador agrega à organização é o que ainda apresenta grande dificuldade de mensuração.

Para mostrar a força e o grande valor do conhecimento nas empresas, Herckert (2002) diz que:

O conhecimento é um agente que pode causar movimento no meio patrimonial. É como uma força que pressiona um corpo para frente. Dependendo da força, este corpo pode se movimentar com lentidão ou rapidamente. Assim, na contabilidade, a pressão exercida pelo conhecimento sobre o meio patrimonial faz com que este se transforme com lentidão ou rapidamente, dependendo da força do conhecimento. Numa empresa onde há pouco conhecimento e interesse na inovação, a tendência é do meio patrimonial se movimentar com lentidão e a tendência para a ineficácia será maior do que numa célula social B onde a direção e pessoal primam por adquirir conhecimento, inovando assim as formas de agir da direção e do pessoal. Onde há o interesse pelo conhecimento, há também uma maior probabilidade de acerto nas decisões de gestão patrimonial, criando-se assim um clima de eficácia e de prosperidade patrimonial. (HERCKERT, 2002, p. 08)

Para as organizações, não é em qualquer tipo de conhecimento que se percebe grande valor, mas sim nos conhecimentos aplicáveis no dia-a-dia da empresa. Davenport e Prusak (1998) colaboram, dizendo que:

Dentro das organizações, as pessoas sempre procuraram, usaram e valorizaram o conhecimento, pelo menos implicitamente. As empresas contratam funcionários mais pela experiência do que pela inteligência ou escolaridade, porque elas entendem o valor do conhecimento desenvolvido e comprovado ao longo do tempo. (DAVENPORT; PRUSAK, 1998, p. 13)

Nos dias de hoje, a inteligência ou escolaridade são fatores fundamentais para se buscar um espaço no mercado de trabalho. No entanto, aquele profissional que tiver mais tempo de experiência na função que pretende, com certeza, estará à frente daquele que tiver menos. Isso é notório nos anúncios de vaga para emprego que, em sua grande maioria, já trazem estipulados os anos de experiência exigidos.

Essa preocupação vem justamente por conta da aplicabilidade do conhecimento; portanto, profissionais que já passaram por diversas experiências terão, ao menos na teoria, maiores condições de resolver problemas com alto grau de complexidade em um espaço de tempo menor do que aqueles que estão iniciando sua vida profissional.

Dessa forma, o conhecimento, quando gera valor, é a chave do sucesso das organizações que competem no contexto econômico, social e tecnológico de nosso tempo.

2.2.2 Componentes básicos do conhecimento

Devido às diversas definições encontradas sobre conhecimento, faz-se necessária uma reflexão sobre seus componentes, que são os seguintes, segundo Zabet e Silva (2002):

- **Experiência**

O conhecimento ganha corpo, com o passar do tempo, pela experiência, pois tudo aquilo que assimilamos dos cursos, das leituras e do aprendizado informal resulta em seu desenvolvimento.

Em decorrência disso, a experiência permite ao indivíduo fazer inter-relações entre o que está acontecendo no momento e o que aconteceu no passado - a aplicação dessa habilidade nas organizações é fundamental.

Nesse sentido, uma frase colocada por Davenport e Prusak (1998, p. 09) lembra que “quando empresas contratam especialistas, elas estão comprando *insights* baseados na experiência.”

- **Verdade-alicerce**

O conhecimento possui uma verdade-alicerce, ou verdade fundamental, que permite distinguir efetivamente o que funciona do que não funciona, o que é possível ser alcançado pelo acúmulo de experiências.

Ao trazer essa assertiva para o enfoque das organizações, fica claro que há uma lacuna / falha quando é traçado um paralelo entre o que se ensina nas escolas de administração e o que realmente acontece nas estratégias de negócios dentro das empresas. Muitas vezes são duas realidades muito distantes e a necessidade de conhecer ambas é algo fundamental, ou seja, é importante o conhecimento teórico alcançado nas escolas, porém torna-se imprescindível não ignorar a “verdade-alicerce”, mostrada no dia-a-dia, pois seu conhecimento permite traçar estratégias mais eficazes.

- **Discernimento**

Conforme vai interagindo com o meio ambiente, o conhecimento cresce e se modifica; quando deixa de se auto-examinar e de evoluir, ele deixa de ser real.

Para Davenport e Prusak (1998), o conhecimento pode julgar a si mesmo, afirmando que:

Diferentemente de dados e informação, o conhecimento contém discernimento. Ele pode julgar novas situações e informações à luz daquilo que já é conhecido, e julgar a si mesmo e se aprimorar em resposta a novas situações e informações. (DAVENPORT; PRUSAK 1998, p. 12)

Nas empresas, a realidade é mutável, pois as variações dos ambientes interno e externo são constantes. Sendo assim, a evolução do conhecimento é primordial para que as decisões dos administradores não sejam eficazes apenas para realidades que não mais se farão presentes.

- **Normatização e intuição**

As normas práticas são o caminho mais curto para a solução de novos problemas com que indivíduos experientes se deparam e resolvem, buscando em sua memória estratégias funcionais já utilizadas anteriormente.

As pessoas providas de conhecimento vêem padrões conhecidos em situações novas e não precisam arquitetar uma resposta partindo do zero para cada situação inédita: para esses indivíduos, é possível perceber que há um aumento na rapidez necessária para a resolução de situações, por mais complexas que sejam, o que não acontece, muitas vezes, com pessoas inexperientes, que ainda não possuem o grau de conhecimento satisfatório.

Essa rapidez adquirida vai aumentando conforme vão se acumulando mais conhecimentos, a ponto de a resposta mais eficiente entre todas as existentes ser encontrada instantaneamente, o que é chamada de resposta intuitiva. Davenport e Prusak (1998) falam sobre intuição, dizendo que:

intuição não é algo místico. Significa que aprendemos tão completamente os passos a serem dados que eles acontecem automaticamente, sem o

pensamento consciente, e, portanto, em alta velocidade. Karl Weick chama essa intuição de *expertise* comprimida, uma expressão que sugere vividamente como o conhecimento funciona e o que ele pode fazer. (DAVENPORT; PRUSAK, 1998, p. 13)

O conhecimento é imprescindível para se atuar com a gestão tributária, de forma que a presença de todos os seus componentes se faz necessária, em especial a experiência.

2.3 Gestão tributária

A realidade tributária brasileira é notoriamente complexa; além de trazer desembolso financeiro às empresas, causa, ainda, a constante insegurança de se estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco.

Essa insegurança ocorre, primeiramente, em função dos aproximadamente 60 tributos cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições.

Em segundo lugar, pela quantidade de normas que regem o sistema tributário (são mais ou menos 300 normas editadas todos os anos, entre leis complementares, leis ordinárias, decretos, portarias, instruções, etc.).

Em terceiro lugar, em virtude de haver aproximadamente 93 obrigações acessórias que as empresas devem cumprir para tentar estar em dia com o fisco, considerando um conjunto de declarações, formulários, livros, guias, etc., conforme informação do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT.

O contribuinte ainda se depara com a cumulatividade dos tributos, ou seja, a incidência em “cascata”, além da multi-incidência sobre uma mesma base de cálculo, somando-se a isso inúmeras incertezas surgidas nos vários elos da cadeia produtiva e comercial.

Um ponto a ser destacado, uma vez que onera a produção e a cadeia de circulação dos produtos, são os tributos indiretos. Eles possuem dois critérios de tributação conhecidos; o primeiro deles é a chamada tributação por fora, na qual o valor do tributo não integra o preço da mercadoria ou do serviço - destaca-se o valor no documento fiscal e o vendedor da mercadoria ou prestador de serviço fica

responsável em receber o valor e repassá-lo ao governo. No Brasil, isso só ocorre com o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, pois todos os demais tributos indiretos são calculados por dentro.

Harada (2007) explica que:

Na tributação por fora, o valor do tributo não integra o preço da mercadoria ou do serviço. O valor do imposto incidente sobre a mercadoria ou o serviço é separado do preço respectivo. O imposto não pertence ao comerciante ou ao prestador de serviço. Seu destaque no documento fiscal significa que o vendedor da mercadoria ou o prestador do serviço fica na condição de depositário daquele valor pertencente ao fisco. É o critério utilizado, dentre outros, pelos Estados Unidos e pelo Japão. Pode-se dizer que tal critério trará problemas relacionados com trocos, quando o preço for pago em dinheiro, mas, além de espelhar um critério transparente, ele inibe a sonegação. Quem deixa de recolher o dinheiro de que é depositário comete crime. (HARADA, 2007)

O segundo critério é a chamada tributação por dentro, segundo o qual o valor do tributo é parte integrante do preço da mercadoria ou prestação de serviço. Este critério possui alguns pontos questionáveis e até mesmo injustos, conforme mostra Harada (2007):

Na tributação por dentro, o valor do imposto é embutido no preço da mercadoria ou do serviço. A alíquota do imposto é aplicada sobre o preço reajustado pelo montante do imposto, isto é, **o imposto incide sobre si próprio**. Por isso, a alíquota nominal do ICMS, por exemplo, de 18% equivalerá a uma alíquota real de 21,38%. A alíquota nominal de 25%, que incide sobre o consumo de energia elétrica, equivalerá a uma alíquota real de 33,35%. Essa questão foi levada aos tribunais, mas a jurisprudência consagrou a constitucionalidade do imposto de cálculo por dentro, que não permite ao consumidor visualizar o preço da mercadoria antes da incidência do imposto, a não ser no caso de tributação do consumo de energia elétrica. Efetivamente, neste caso, a conta de energia elétrica apresenta de forma discriminada o valor da energia consumida, a alíquota de 25% e o preço final da energia consumida. Essa transparência fez com que os consumidores batessem à porta do Judiciário, alegando majoração da alíquota de 25% para 33,35%. Nas vendas de mercadorias não há essa transparência; o valor do imposto acha-se embutido e enrustido no preço, por isso ninguém foi a juízo alegando a majoração indevida da alíquota de 18% para 21,38%. A transparência tem um preço e os governantes sabem disso! (HARADA, 2007, grifo nosso)

A falta de transparência nesse critério é um ponto que chama a atenção, pois o contribuinte não tem a possibilidade de identificar o quanto está pagando pelo produto e o quanto está sendo destinado aos cofres públicos. Outro ponto é a representatividade destes tributos nos preços dos produtos e da prestação de

serviço, pois, quando mal administrados, tiram a força de competição da empresa, já que neste grupo encontram-se o ICMS, ISS, PIS, COFINS, etc.

Com tanta complexidade, muitos contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, acabam não analisando ou considerando o conjunto completo das normas e do sistema tributário brasileiro, e, com isso, oneram-se tributariamente além do devido, por conta do desconhecimento, independentemente de situações de multas e juros como penalidade.

É sabido que a concorrência empresarial tem se ampliado em todos os setores e segmentos; o que vem definindo os vencedores são os diferenciais colocados à disposição dos clientes. Esses diferenciais passam pelo preço mais acessível, pela qualidade superior dos produtos e serviços e por outras variáveis originadas da criatividade dos competidores. No entanto, o preço ainda tem sido o grande vilão, de modo que aquele que pratica o menor preço ainda usufrui de muitas vantagens em relação aos outros.

Evidentemente, as empresas já buscam trabalhar com um custo operacional bastante reduzido, o que acaba colocando-as em um nível muito similar. Como a medida de apenas reduzir os preços pode levar as empresas a prejuízos e até à falência, é claro que a boa administração dos tributos pode constituir-se em fator significativo para o sucesso da companhia no mercado.

A alta carga tributária torna inviáveis muitas operações, cabendo ao administrador tornar possível, em termos de custos, a continuidade de determinados produtos e serviços, dentro de um preço compatível que o mercado consumidor aceite pagar.

Mostrando-se preocupado com a questão, o Ministério da Fazenda apresentou, em 28 de fevereiro de 2008, uma Proposta de Emenda Constitucional – PEC, para alterar o Sistema Tributário Nacional. Assim, a PEC n.º 233/2008 tem como um de seus objetivos a desoneração tributária.

Na Exposição de Motivos n.º 00016/MF, o Ministro da Fazenda, Guido Mantega, destaca os principais objetivos da PEC 233/2008:

Os objetivos principais da Proposta são: simplificar o sistema tributário nacional, **avançar no processo de desoneração tributária** e eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade de nossas empresas, principalmente no que diz respeito à chamada “guerra fiscal” entre os Estados. Adicionalmente, a Proposta

amplia o montante de recursos destinados à Política Nacional de Desenvolvimento Regional e introduz mudanças significativas nos instrumentos de execução dessa Política. Com estas mudanças, pretende-se instituir um modelo de desenvolvimento regional mais eficaz que a atração de investimentos através do recurso à “guerra fiscal”, que tem se tornado cada vez menos funcional, mesmo para os Estados menos desenvolvidos. (BRASIL, 2008, p. 15, grifo nosso)

Como já mencionado, não é nada simples acompanhar as mudanças na legislação tributária brasileira, mas é de suma importância fazê-lo. Como informa Jasper (2007):

Cada empresa brasileira precisa acompanhar de perto aproximadamente 3,2 mil normas, do total de 17,2 mil normas tributárias em vigor no país. De acordo com o IBPT, isso significa que os funcionários responsáveis por esse acompanhamento têm de ler com atenção uma média de 55.767 artigos, 33.374 parágrafos, 23.497 incisos e 9.956 alíneas – que diariamente podem ganhar acréscimos, serem revogados ou substituídos. (JASPER, 2007)

Esse acompanhamento é necessário para a chamada gestão tributária. O mesmo autor complementa:

Para aliviar o peso dos impostos, empresas de médio e grande porte recorrem à gestão tributária, conjunto de mecanismos que inclui ações judiciais para contestar cobranças indevidas. O empresário não pode simplesmente deixar de pagar os impostos. Daí a necessidade de implantar uma gestão para administrar tudo isso (JASPER, 2007)

Para Teixeira e Zanluca (2008, p. 03), gestão tributária “é o processo de gerenciamento dos aspectos tributários de uma determinada empresa, com a finalidade de adequação e planejamento, visando controle das operações que tenham relação direta com tributos”.

Em um artigo intitulado “*Empirical tax research in accounting*”, escrito por Schakelford e Shevlin (2001), publicado no *Journal of Accounting and Economics*, os autores apresentam vários pesquisadores e suas respectivas pesquisas empíricas sobre tributos em contabilidade. No estudo de Schakelford e Shevlin (2001), os autores Scholes e Wolfson, indicados como estudiosos da área tributária, apresentam o conceito de gestão tributária, apontando que três vertentes - “todas as partes”; “todos os tributos” e “todos os custos” (*all parties, all taxes and all costs*) compõem a estrutura de tal gestão:

Os três temas – todas as partes, todos os tributos, e todos os custos – fornecem uma estrutura para a administração tributária alcançar as metas da organização, como o lucro ou a maximização da riqueza. (SCHOLES; WOLFSON *apud* SHACKELFORD; SHEVLIN, 2001, p. 323, tradução nossa).

A vertente “todas as partes” representa a perspicácia do tributarista em considerar as incidências tributárias em todas as partes das transações, considerando todas as empresas e/ou pessoas envolvidas. A vertente “todos os tributos” aponta para a atenção dos tributaristas em considerar não apenas os tributos explícitos, ou seja, aqueles recolhidos diretamente ao governo, mas também os tributos implícitos, aqueles que são pagos indiretamente na forma de menores taxas de retorno antes dos impostos em investimentos incentivados, até porque, muitas vezes, a economia em determinados tributos pode ocasionar a elevação de outros.

Por fim, a vertente “todos os custos” alerta que a economia de tributos pode representar acréscimos de custo, e, portanto, devem ser considerados no processo de planejamento tributário, pois a reestruturação da empresa para pagar menos tributos pode ser dispendiosa.

Os autores destacam, ainda, que a redução de carga tributária não consiste, necessariamente, no objetivo de um efetivo planejamento tributário. A observação de todas as partes e todos os custos pode prever o comportamento dos tributos:

Os temas implicam que a minimização dos tributos não é necessariamente o objetivo de um planejamento tributário efetivo. No entanto, esse deve ser avaliado em uma forma efetiva nas organizações e através da adoção de uma perspectiva contratual. O paradigma implicitamente assume que todas as partes identificadas, todas as taxas (implícitas ou explícitas) e todos os demais custos podem ser identificados e controlados, assim o comportamento observado dos tributos será racional e previsível. (SCHOLES; WOLFSON *apud* SHACKELFORD; SHEVLIN, 2001, p. 323, tradução nossa).

É importante frisar que a gestão tributária é uma forma lícita de buscar a economia tributária, pois qualquer outra ação tomada, visando à redução dos encargos tributários, que não esteja amparada na legislação, não pode ser considerada ato de gestão tributária, mas sim ato de sonegação tributária, o que se configura como crime.

Berkin e Ye (2003) mostram que gestão de tributos não deve ser preocupação somente da empresa; os investidores também precisam conhecer os impactos tributários sobre o capital investido:

Para administrar os ativos tributáveis com eficiência os investidores precisam estar conscientes dos impactos dos impostos nos retornos de investimentos. Até muito recentemente, entretanto, as informações do resultado após a ocorrência do tributo não era disponível para muitos investidores; além disso, o custo dos tributos era ofuscado pela inflação e pelo pedido zeloso dos investidores por uma ação administrativa. (BERKIN; YE, 2003, p. 91, tradução nossa)

Apesar de cuidar dos tributos, a gestão tributária não atua exclusivamente sobre o departamento de impostos da empresa, mas ainda sobre outros que também possam estar envolvidos, pelo fato de influenciarem na geração de impostos.

Para mostrar a importância dessa participação de vários departamentos da empresa na gestão tributária, Borges (2002) afirma que:

O sucesso da Gerência de Tributos, no desempenho de suas atribuições gerais e específicas, depende, entre outros relevantes aspectos, de um positivo relacionamento técnico-profissional com outras *gerências* que integram o universo da administração geral da empresa. (BORGES, 2002, p.52)

O mesmo autor dá continuidade ao assunto, dizendo que:

Este relacionamento técnico-profissional consiste num intercâmbio de idéias, informações, experiências e instruções voltado à satisfação das necessidades departamentais e, por consequência, ao atendimento do objetivo comum dos diversos segmentos gerenciais, que se traduz na obtenção de um elevado índice de produtividade no complexo processo de combinação de elementos produtivos necessários à plena realização do objeto social da empresa. (BORGES, 2002, p.52)

Dentro da gestão tributária, é possível ser encontrado o planejamento tributário que, quando bem estudado e estruturado, amplia os resultados da empresa em razão da redução de carga tributária.

Para Campos (1987, p.21), o planejamento tributário parte do princípio de que todos os contribuintes têm o direito de organizar os seus negócios, com a finalidade de pagar a menor carga tributária possível, desde que dentro da legalidade.

Segundo Silva (2007, p.82), “o planejamento tributário é uma opção pela qual o empresário decide a melhor forma de conduzir os seus negócios”.

Borges (2002) dá sua contribuição, dizendo que:

É correto conceituar o Planejamento Tributário como uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos fiscais inseridos em cada uma das respectivas alternativas **legais** pertinentes para, mediante meios e instrumentos **legítimos**, adotar aquela que possibilita a anulação, redução, ou adiamento do ônus fiscal. (BORGES, 2002, p. 65, grifo nosso)

Para a execução de um planejamento tributário, há a necessidade de o responsável ter um grande preparo técnico, aliado a um vasto conhecimento do sistema tributário no qual a organização está inserida; caso contrário, a possibilidade de avançar para a sonegação fiscal é muito grande, por isso, é altamente importante um acúmulo de conhecimento tributário somado às experiências profissionais.

2.3.1 Elisão tributária X Evasão tributária

As obrigações tributárias, para parte da sociedade, são motivos de conflito e de insatisfação, por entender que os impostos pagos não são aplicados adequadamente, sem retorno efetivo em forma de benefícios. Segundo Rua, *apud* Hahn e Grzybovski (2005), “a sociedade brasileira, em especial, não acredita que o produto arrecadado está sendo revertido em melhoria das condições de vida da população”.

Essa óptica, aliada à probabilidade de se obter maiores ganhos, provavelmente, fortalece a mentalidade tendenciosa à sonegação de impostos.

Hahn e Grzybovski (2005) complementa, dizendo que:

No Brasil, talvez pela elevada carga tributária, baixo nível de retorno à sociedade e casos de corrupção, prepondera a cultura de não-pagamento de tributos. Uma das pressuposições envolve o desconhecimento da importância do Estado como regulador da vida em sociedade e dos tributos como mantenedores da “máquina pública”.

Nesse contexto se insere o problema relativo ao grau de percepção dos administradores e empresários a respeito da importância do recolhimento

espontâneo dos tributos e da sua aplicação. (HAHN; GRZYBOVSKI, 2005)

No entanto, é pertinente a seguinte indagação: se todos os pagadores de impostos, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, recolhessem todos os tributos de maneira correta, seguindo fielmente a legislação, não sonegando, qual seria a carga tributária real? Pergunta-se isto, devido ao fato de que o governo costuma apresentar como carga tributária o montante da arrecadação recebida em relação ao PIB.

Cézari (2006) diz que um estudo feito pelo IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, considerando dados do ano de 2005, revela que a carga tributária potencial (na qual se considera a arrecadação brasileira, subtraindo os tributos arrecadados de anos anteriores, com o valor das multas, juros e correção, somados à sonegação e informalidade juntamente com a inadimplência) é de 59,38% do PIB, e não 37%, conforme apresentado pelo governo.

O autor explica que:

Para chegar aos 59,38% da carga potencial, o estudo do IBPT parte da carga tributária efetiva (soma de todos os tributos pagos dividida pelo PIB), que foi de 37,82% no ano passado (os 37,82% são resultado dos R\$ 732,87 bilhões em relação ao PIB de R\$ 1,937 trilhão).

Para chegar aos 59,38% da carga potencial, o IBPT exclui da receita total o valor de multas, juros e correção e inclui o que foi sonegado e a inadimplência. (CÉZARI, 2006)

A tabela a seguir demonstra a carga tributária potencial no ano de 2005.

TABELA 4 – Carga tributária potencial

		1	2	3	4	5
ANO:	2005					TOTAL
TOTAL DA ARRECAÇÃO		732,87 *	-52,23 *	286,63 *	183,32 *	1.150,59 *
PIB		1.937,60 *				
PERCENTUAL SOBRE O PIB		37,82%	-2,70%	14,79%	9,46%	59,38%

* Valores em R\$ bilhões

1 = Arrecadação Brasileira

2 = Tributos arrecadados de anos anteriores, com o valor das multas, juros e correção

3 = Sonegação e Informalidade

4 = Inadimplência

5 = Somatória 1,2,3,4 = CARGA TRIBUTARIA POTENCIAL

Fonte: AMARAL et al (2007) – Carga tributária potencial brasileira

É notória a extensão dos valores que não chegam aos cofres públicos brasileiros por conta da sonegação e da inadimplência tributária. Segundo Cézari (2006), um estudo do IBPT sobre evasão tributária no Brasil aponta que 39,11% de toda a capacidade de arrecadação tributária não entram nos cofres do governo devido à sonegação e à informalidade (dados de 2005). Em complemento, o autor diz que:

O IBPT considera como inadimplência os tributos declarados pelas empresas e pessoas físicas, mas que não são pagos no prazo legal (R\$ 183,32 bilhões). No total, R\$ 469,95 bilhões.

Já sonegação e informalidade referem-se a atividades que não passam pelo controle dos fiscos (venda sem nota fiscal, pirataria, contrabando, empregados não-registrados, etc.). (CÉZARI, 2006)

Como já foi dito anteriormente, a carga tributária brasileira é considerada alta, portanto é primordial o contribuinte buscar a redução da mesma, porém utilizando-se de meios legais, se informando e buscando conhecimentos constantemente para não cair no crime da evasão.

Fossati (2006) define evasão fiscal, dizendo que:

a conduta evasiva implica a utilização de comportamentos proibidos pelo ordenamento, colimando diminuir, deixar de pagar ou retardar o pagamento do tributo. É a economia ilícita ou fraudulenta de tributos, porquanto se utiliza de práticas proibidas pela ordem tributária ou de práticas tidas como fraudulentas. (FOSSATI, 2006, p. 64)

É importante lembrar que a inadimplência, ou seja, o tributo declarado ao órgão arrecadador, porém não recolhido no seu devido prazo, não pode ser considerada prática de evasão tributária.

Seguindo a mesma linha, Bogo (2008, p.190) diz que a evasão tributária é “representada por práticas ilícitas, tais como a simulação, o dolo e a fraude de um modo geral, ou seja, os atos ou negócios ilícitos, civis ou penal-tributários”.

A prática de evasão tributária, quando descoberta pelo órgão fiscalizador, pode trazer sérias consequências ao responsável pelo ato, sendo este passível de pena de reclusão de dois a cinco anos e multa, ou pena de detenção de seis meses a dois anos e multa; é o que prevê a Lei 8.137/90, nos seus artigos 1.º e 2.º, cujo texto encontra-se no anexo A.

A evasão tributária não é uma prática encontrada apenas no Brasil e nem faz pouco tempo que este crime é praticado; ao contrário, ele está presente, há muito tempo, em todos os países do mundo, inclusive nos mais desenvolvidos, como diz Fossati (2006):

A evasão é fenômeno indissociável de todos os sistemas tributários, inclusive daqueles dos países mais desenvolvidos. A ânsia de fugir do Estado repressivo e fiscalizador remonta à Antiguidade, onde desde os integrantes de estrato social mais baixo até os de mais elevado faziam o que podiam para evitar a visita do fiscal tributário, do arrecadador de impostos. No antigo Egito, onde a arrecadação de tributos geralmente tinha uma única dotação, um único destino – qual seja, alargar o patrimônio do faraó, tido como deus vivo na terra, ou construir palácios e pirâmides – as formas de evasão tributária muitas vezes incluíam até mesmo o suicídio do contribuinte, desesperado por não ter encontrado outra forma de evitar o pagamento do tributo. (FOSSATI, 2006, p. 65)

Apesar de muito praticada, a evasão tributária, que é crime contra a ordem tributária, pode ser substituída pela elisão tributária, que é lícita, mas para isso o contribuinte tem que estar muito envolvido com o sistema tributário nacional e atento às constantes alterações na legislação realizadas pelo governo.

Várias são as nomenclaturas encontradas para se referir à elisão tributária: evasão lícita, evasão legal, fraude lícita, fraude legal, economia fiscal, evasão permitida, etc.

Para Dória, *apud* Bogo (2008), a elisão, que também pode ser chamada de evasão lícita, pode ser definida da seguinte maneira:

a evasão como **conduta legítima** decorre da ação consciente e voluntária do contribuinte tendente a, por meios sempre lícitos, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido. Essa conduta é sempre **preventiva**, ou seja, realizada antes da ocorrência do fato jurídico tributário, sendo que os processos empregados são **lícitos**. (BOGO, 2008, p. 188, grifo nosso)

O objetivo da elisão tributária é o mesmo da evasão tributária, ou seja, reduzir a carga tributária, porém a primeira procura os meios legais, baseando-se na legislação, o que não acontece na segunda.

Bogo (2008) diz que a elisão tributária é:

considerada como a conduta lícita, praticada pelo contribuinte com o objetivo de impedir a realização do fato jurídico tributário ou reduzir a carga tributária sobre determinada operação comercial ou financeira, praticando outro ato ou negócio jurídico, normalmente atípico ou não

usual, que não se subsume à hipótese de incidência tributária, mas que atinge resultado econômico e/ou jurídico idêntico ou semelhante àquele do ato ou negócio típico que estaria submetido à norma de incidência tributária. (BOGO, 2008, p. 190).

Para Silva (2007, p.48), a elisão tributária não é fruto do acaso, mas sim da licitude do comportamento de vários profissionais - ora advogados, ora contadores - no trato com os tributos.

Duas espécies de elisão tributária podem ser encontradas: uma induzida pela lei e a outra que é resultante de lacunas da lei. Fossati (2006, p. 76) explica que na primeira, também chamada de elisão imprópria, o contribuinte não precisa alterar a configuração do seu negócio para adequar-se à lacuna da lei tributária, tendo em vista que a própria lei já contempla o benefício almejado. Para a segunda espécie, há omissão involuntária do legislador, incapaz de prever todas as hipóteses negociais possíveis realizadas pelo contribuinte, ou que venham a ser viabilizadas pelas transformações sociais ou pela dinâmica da economia.

Dessa forma, a evasão fiscal é a maneira de reduzir a carga tributária ilicitamente, sendo o autor passível de punição pela prática do crime de sonegação. Já a elisão fiscal é a forma de reduzir o peso dos tributos licitamente, através do conhecimento e da experiência acumulada daquele que gere os impostos. No caso das empresas que não possuem essa área em separado, pode-se destacar o profissional da controladoria como o responsável pela gestão tributária.

2.3.2 Algumas possibilidades de gestão tributária

Para demonstrar a aplicabilidade da gestão tributária nas empresas, seguem alguns exemplos que possibilitam a redução da carga tributária de maneira legal, seguindo as regras contábeis e a legislação brasileira vigente, ou seja, praticando a elisão tributária.

2.3.2.1 Lucro Real: apuração trimestral x apuração anual

À empresa que optar pelo regime de Lucro Real Trimestral, recomenda-se alterar para a opção de Lucro Real Anual a partir do ano seguinte, quando apresentar oscilações entre lucro e prejuízo. O fato é que, se no 1.º trimestre do ano, por exemplo, estando no Lucro Real Trimestral a empresa apurar prejuízo fiscal, o mesmo só poderá ser compensado em até 30% do Lucro Real dos trimestres seguintes. Essa limitação não se aplica no caso do Lucro Real Anual, podendo compensar, neste caso, 100% do prejuízo fiscal, no mesmo ano-calendário.

Para ficar mais claro, com o intuito de demonstrar as incidências de IRPJ e CSLL, segue um exemplo numérico:

TABELA 5 – Lucro real trimestral

Prejuízo fiscal - 1º trimestre/2008	Lucro Real - 2º trimestre/2008	Prejuízo Compensável (80.000,00 x 30%)	Lucro após compensação (80.000,00 - 24.000,00)
(300.000,00)	80.000,00	24.000,00	56.000,00
Tributo		base de cálculo x alíquota	valor do tributo
IRPJ (15%) -	(56.000,00 x 15%)		8.400,00
CSLL (9%) -	(56.000,00 x 9%)		5.040,00

Fonte: elaborada pelo autor

Nesse caso, se optasse pelo Lucro Real Anual, a empresa teria a possibilidade de fazer balancetes mensais, suspendendo o IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) e a CSLL (Contribuição Social sobre Lucro Líquido), ficando assim no final do segundo trimestre:

TABELA 6 – Lucro real anual

Prejuízo fiscal - 1º trimestre/2008	Lucro Real - 2º trimestre/2008	Prejuízo Acumulado (80.000,00 - 300.000,00)
(300.000,00)	80.000,00	(220.000,00)

Tributo	base de cálculo x alíquota	valor do tributo
IRPJ (15%) -	(não se aplica em prejuízo fiscal)	0,00
CSLL (9%) -	(não se aplica em base negativa)	0,00

Fonte: elaborada pelo autor

Apesar de ser mensal o cálculo da estimativa ou da apuração no lucro real anual, neste exemplo hipotético, para possibilitar a comparação com a apuração do lucro real trimestral, utilizou-se esse formato de período – o trimestre.

2.3.2.2 Consulta à Receita Federal do Brasil

Em caso de surgir alguma dúvida com relação à forma de tributar suas operações no âmbito da Receita Federal do Brasil, o contribuinte tem à disposição gratuitamente, e baseada em critérios legais, a consulta administrativa, a qual tem que ser protocolada por escrito no órgão citado. Contudo, com este procedimento, o contribuinte tem a oportunidade de tirar suas dúvidas com relação à tributação e não correr o risco de pagar tributos indevidos, ou até mesmo pagar a maior aqueles que são devidos.

A base legal da consulta está disposta nos artigos 46 a 58 do Decreto 70.235/1972 e nos artigos 48 a 50, da Lei 9.430/1996, cujos textos encontram-se nos anexos B e C.

Caso a resposta para a dúvida apresentada seja favorável ao contribuinte, a administração tributária fica vinculada e se torna responsável pela reparação de qualquer dano que venha a ser sofrido por ele, mesmo que o fisco evolua e altere

seu posicionamento inicial. Para tanto, se faz necessário um registro por escrito, uma vez que uma simples consulta verbal não produz a eficácia comentada.

Como exemplo, o contribuinte pode consultar sobre a classificação fiscal pertinente ao IPI (imposto sobre produtos industrializados) em que se enquadram seus produtos, ou sobre um produto adquirido que poderia lhe conceder crédito de PIS e COFINS, ou seja, uma consulta cuja resposta viabilize menor ônus fiscal do que outra que possibilite uma interpretação genérica do assunto consultado.

Suponha-se que uma empresa fabrica vários materiais elétricos, e entre eles encontram-se condutores elétricos para tensão não superior a 80v. Esse material, se o contribuinte não estiver atento, corre o risco de ser tributado a maior, pois a TIPI (Tabela de Incidência sobre Produtos Industrializados) separa este produto em duas alíquotas diferentes, dependendo para qual tensão (em volts) ele foi produzido. Segue tabela para ilustrar.

TABELA 7 – IPI – diferença de alíquota

Capítulo 85.44

FIOS, CABOS (INCLUÍDOS OS CABOS COAXIAIS) E OUTROS CONDUTORES, ISOLADOS PARA USOS ELÉTRICOS (INCLUÍDOS OS ENVERNIZADOS OU OXIDADOS ANODICAMENTE), MESMO COM PEÇAS DE CONEXÃO; CABOS DE FIBRAS ÓPTICAS, CONSTITUÍDOS DE FIBRAS EMBAINHADAS INDIVIDUALMENTE, MESMO COM CONDUTORES ELÉTRICOS OU MUNIDOS DE PEÇAS DE CONEXÃO

8544.5 - Outros condutores elétricos, para tensão superior a 80V, mas não superior a 1.000V

8544.51.00 - Munidos de peças de conexão alíquota - 10%

8544.4 - Outros condutores elétricos, para tensão não superior a 80V

8544.41.00 - Munidos de peças de conexão alíquota - 5%

Valor do produto no mês	alíquota	Valor do tributo
200.000,00	10%	20.000,00
200.000,00	5%	10.000,00
Economia tributária no mês		10.000,00

Fonte: elaborada pelo autor

Nesse exemplo, a alíquota correta a ser utilizada é a de 5%. Sendo assim, se o contribuinte tiver dúvida e por algum motivo não localizar esse produto na tabela TIPI, corre o risco de tributá-lo com a alíquota de 10%. Neste caso, uma consulta à

Receita Federal do Brasil evitaria o montante recolhido do tributo acima do efetivamente devido.

2.3.2.3 Regime de caixa no lucro presumido

As empresas optantes pela sistemática de tributação do Lucro Presumido podem pagar o Imposto de Renda, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS e COFINS, reconhecendo as receitas com a utilização do regime de caixa. Esta prática está regulamentada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal – IN SRF 104/98, transcrita no anexo D.

É importante lembrar que se denomina regime de caixa a sistemática na qual se apura a base de cálculo dos impostos pelas receitas efetivamente recebidas, ou seja, é o regime contábil que apropria as receitas no período de seu recebimento, independentemente de quando são realizadas. Esse regime diferencia-se do chamado regime de competência, pois considera as saídas e as entradas de caixa como “gatilho” para o registro contábil da transação.

Conforme observado na legislação, algumas condições devem ser respeitadas para a utilização dessa sistemática:

- emitir a nota fiscal por ocasião da entrega do bem ou da conclusão do serviço;
- registrar, no livro caixa, a nota fiscal individualmente a cada recebimento;
- na contabilidade, registrar em conta específica os recebimentos, a cada nota fiscal.

Segue um exemplo:

Considerando-se uma empresa de prestação de serviços que realizou um trabalho em 10 de junho de 2008, gerando um valor a ser recebido em 25 de julho de 2008, de R\$ 100.000,00, utilizando-se o regime de caixa, a economia tributária para o mês de junho é de R\$ 12.530,00, como demonstrado adiante:

TABELA 8 – Regime de caixa no lucro presumido

Receita do serviço	100.000,00	
Base de cálculo para IRPJ e CSLL	32%	
Alíquota IRPJ	15%	
Alíquota adicional IRPJ	10%	
Alíquota CSLL	9%	
Alíquota PIS	0,65%	
Alíquota COFINS	3%	

Tributo	Cálculo	Economia Tributária
IRPJ	[(100.000 x 32%) x 15%]	4.800,00
Adicional IRPJ	[(32.000 - 20.000) x 10%]	1.200,00
CSLL	[(100.000 x 32%) x 9%]	2.880,00
PIS	(100.000 x 0,65%)	650,00
COFINS	(100.000 x 3%)	3.000,00
	TOTAL	12.530,00

Fonte: elaborada pelo autor

Deve ficar claro neste exemplo que não se trata, de imediato, de uma economia tributária efetiva, representando sim uma alteração no fluxo de caixa, pois se as vendas forem realizadas com 30 dias de prazo para pagamento, tal recolhimento poderá ser prorrogado por até 90 dias, devido à apuração ser trimestral.

Com isto, a vantagem real está relacionada ao fluxo de caixa, pois, supondo o valor de R\$ 12.530,00 e a empresa captando recursos de empréstimos para pagamento a uma taxa de juros de 4% ao mês, a economia financeira efetiva de três meses seria no montante de R\$ 1.503,60.

Porém o montante de R\$ 12.530,00 poderia se tornar uma efetiva economia tributária, quando adotado o regime de caixa, no caso de não recebimento da respectiva venda, tendo em vista que o tributo não seria devido, enquanto que no regime de competência o mesmo seria devido.

2.3.2.4 Depreciação de ativo imobilizado: aquisição de bens usados

No caso de empresa tributada pelo lucro real adquirir bens usados, a taxa de depreciação, para fins de apuração do custo ou despesa operacional, tem parâmetros fixados pelo decreto n.º 3.000/99 art. 311 do Regulamento do Imposto de Renda (BRASIL, 1999), transcrito a seguir; por esses dados pode-se calcular a depreciação - considerando o prazo de vida útil - e fazer a opção pelo maior prazo previsto em duas alternativas:

- a) metade do prazo de vida útil admissível para o bem adquirido novo;
- b) restante da vida útil do bem, considerada em relação à primeira instalação para utilização.

Decreto n.º 3.000/99

Art. 311. A taxa anual de depreciação de bens adquiridos usados será fixada tendo em vista o maior dos seguintes prazos:

I – metade da vida útil admissível para o bem adquirido novo;

II – restante da vida útil, considerada esta em relação à primeira instalação para utilização do bem. (BRASIL, 1999)

Para melhor ilustração, considere-se o exemplo abaixo, cujos dados sugeridos podem ser numericamente demonstrados da seguinte maneira:

TABELA 9 – Depreciação pelo critério geral – aquisição de bens novos

Aquisição de um caminhão (3 anos após sua fabricação)	Vida útil do bem	Depreciação (100% / 5 anos)	Valor da depreciação anual (70.000,00 x 20%)	Lucro real (hipotético)
R\$ 70.000,00	5 anos	20%	14.000,00	100.000,00
Lucro antes da depreciação		Depreciação		Lucro depois da depreciação
100.000,00		14.000,00		86.000,00
Tributo	Base de cálculo x alíquota		Valor do tributo	
IRPJ (15%)	(86.000,00 x 15%)		12.900,00	
CSLL (9%)	(86.000,00 x 9%)		7.740,00	

Fonte: elaborada pelo autor

TABELA 10 – Depreciação pelo decreto 3.000/99 – aquisição de bens usados

Aquisição de um caminhão (3 anos após sua fabricação)	Vida útil do bem	Depreciação (100% / 2,5 anos)	Valor da depreciação anual (70.000,00 x 40%)	Lucro real (hipotético)
R\$ 70.000,00	5 anos	40%	28.000,00	100.000,00
Lucro antes da depreciação	Depreciação		Lucro depois da depreciação	
100.000,00	28.000,00		72.000,00	
Tributo	Base de cálculo x alíquota		Valor do tributo	
IRPJ (15%)	(72.000,00 x 15%)		10.800,00	
CSLL (9%)	(72.000,00 x 9%)		6.480,00	

Fonte: elaborada pelo autor

Observa-se que a metade do prazo da vida útil do bem adquirido novo é de dois anos e seis meses; sendo assim, para essa situação, a depreciação é de 40% ao ano. Na segunda hipótese, tratada pelo Decreto 3.000/99, considera-se o restante da vida útil do bem a partir da instalação do mesmo na empresa. Para o exemplo dado, o prazo é de dois anos, porém não pode ser adotado, tendo em vista que o maior prazo entre os dois é o de dois anos e seis meses, considerando a vida útil do bem.

Não é raro os contadores utilizarem o critério geral de bens novos para depreciar bens usados, prática esta que onera tributariamente a empresa de maneira desnecessária.

A economia tributária neste caso foi de R\$ 3.360,00, conforme demonstrado na tabela 11:

TABELA 11 – Tabela comparativa - Depreciação

	Critério geral	RIR/99	Economia tributária
Base de Cálculo	86.000,00	72.000,00	
IRPJ (15%)	12.900,00	10.800,00	2.100,00
CSLL (9%)	7.740,00	6.480,00	1.260,00
Total (IRPJ + CSLL)	20.640,00	17.280,00	3.360,00

Fonte: elaborada pelo autor

2.4 A importância da controladoria na gestão tributária

Todo processo de decisão está diretamente ligado à controladoria. É este departamento que filtra todos os dados dos demais departamentos da empresa e os utiliza para a tomada de decisão, que deve ser eficiente e segura, em busca de alcançar os objetivos traçados pela alta administração da companhia.

O processo de tomada de decisão com o auxílio da controladoria é, acima de tudo, resultado da produção de conhecimentos, os quais, juntamente com o detalhamento do objetivo empresarial, darão subsídios para os tomadores de decisão visualizarem as melhores alternativas a serem escolhidas.

Além disso, quando se fala em estratégia, a controladoria tem papel importante, pois cabe a ela levar informações úteis à alta diretoria da empresa em reuniões estratégicas.

Nascimento e Reginato (2007) colaboram dizendo que:

Estratégias são caminhos escolhidos para posicionar ou reposicionar a empresa em seu ambiente. Essa sucinta definição reflete uma das funções mais importantes da estratégia empresarial, que é seu uso no processo de realinhamento da empresa às condições ambientais, para assegurar sua permanência no mercado, com o propósito de preservar a sua funcionalidade, no sentido em que ela possa atingir seus objetivos primários de sobrevivência. Contudo, além disso, busca melhorar seu posicionamento frente a competidores, a fornecedores e a outros componentes ambientais, mantendo e melhorando, conseqüentemente, a lucratividade do negócio. (NASCIMENTO; REGINATO, 2007, p. 124)

É nesse contexto que a controladoria está inserida; dessa maneira, havendo efeitos negativos que a organização pode sofrer através das variações do ambiente externo, o *controller* deve buscar conhecer, por intermédio da obtenção de informações, as variáveis que estão impactando a empresa, o que permitirá a tomada de decisões sobre alternativas estratégicas que reconduzam a organização ao equilíbrio.

2.4.1 Funções da controladoria na gestão tributária

Como já dito anteriormente, a competição entre as empresas está cada vez mais acirrada, não havendo, portanto, espaço para erros. As empresas devem estar atentas a todas as mudanças que ocorrem à sua volta e reagir rapidamente para adaptar-se a elas.

Nascimento, Luz e Guidotti (2007) corroboram com esse fato, dizendo que:

Na atual conjuntura, o ambiente competitivo em que as empresas estão inseridas apresenta modificações constantes. Neste contexto, para manter-se no mercado, a organização deve reagir rapidamente às mudanças nas condições tecnológicas, econômicas e políticas, bem como ampliar continuamente sua capacidade de inovação e de modernização, objetivando um melhor posicionamento estratégico frente ao que se pode chamar de modelo concorrencial. (NASCIMENTO; LUZ; GUIDOTTI, 2007, p. 234)

As constantes alterações tornam-se ainda mais relevantes quando o assunto são os tributos, pois, como também já foi abordado, a complexidade do sistema tributário brasileiro é muito grande e passa freqüentemente por alterações. Isso se reflete de forma direta na produção e no resultado das organizações, exigindo da controladoria atenção permanente. É o que explicam Nascimento, Luz e Guidotti (2007), quando dizem que:

O sistema tributário brasileiro contém dispositivos que afetam o desenvolvimento e a expansão de certas atividades produtivas no país. A criação de novos tributos e/ou o aumento das alíquotas vigentes pode prejudicar as decisões de investimento, as quais refletem diretamente no crescimento da produção, na oferta de empregos e no próprio desenvolvimento econômico social do país. (NASCIMENTO; LUZ; GUIDOTTI, 2007, p. 233)

Portanto, não tem como afastar as questões tributárias das atividades da controladoria, tendo em vista o caráter estratégico das decisões tomadas com base nos tributos incidentes sobre a empresa, que continuamente busca sobreviver na feroz concorrência do mercado.

Sendo assim, Padoveze (2004) diz que:

Apesar do forte componente jurídico, o desenvolvimento dessa atividade (gestão de impostos) pela Controladoria impõe-se pela natural tendência de a Contabilidade dispor e utilizar as informações relativas aos impostos. Acrescente-se a isso que a maior parte dos impostos permeia as

atividades operacionais de compra e venda; portanto, tem um forte componente operacional, impactando todas as atividades da companhia. Como é função precípua da Controladoria o apoio aos demais gestores, é uma tendência natural que as questões tributárias envolvendo as operações tenham a assessoria e o monitoramento da Controladoria. (PADOVEZE, 2004, p. 67)

Além das responsabilidades da controladoria apresentadas nos tópicos 2.1.2 e 2.1.3.2, Nascimento, Luz e Guidotti (2007, p. 237) apresentam as responsabilidades específicas voltadas para a gestão tributária:

- monitorar e expor para os gestores as principais informações contidas nas declarações de impostos, inclusive ressaltar algum possível efeito que elas possam gerar para a empresa;
- supervisionar todas as questões relacionadas à apuração de tributos, incluindo a condução de um programa eficaz de gerenciamento que envolva todos os segmentos da corporação e forneça regras e procedimentos padronizados para atender às leis, normas e regulamentos pertinentes;
- coordenar a integração entre as dimensões de controle de custos, controle de estoques, controle de ativos e controle contábil, na qual estão inseridos os tributos;
- estabelecer um adequado sistema de informações tributárias que permita à administração conhecer os fatos ocorridos e os resultados obtidos com as atividades da organização;
- comparar, permanentemente, o desempenho tributário esperado com o realmente obtido, especialmente os decorrentes de planejamentos tributários;
- propor a adoção de medidas corretivas, quando necessário.

Autores internacionais também tratam desse assunto, atribuindo a administração dos impostos ao *controller*. É o que mostram Anderson e Bragg (2000), quando sugerem no capítulo 1 - *The Controller's Job* -, de seu livro *The Controller's Function*, que:

O momento correto de preparação e arquivamento de retorno dos tributos, assim como a supervisão global relacionada aos impostos da empresa, tais como a condução de um programa efetivo na administração dos tributos, e, ambos, providenciar e reforçar políticas e procedimentos relacionados ao consentimento de todos os funcionários com a aplicação das leis tributárias. (ANDERSON; BRAGG, 2000, p. 5, tradução nossa)

Os mesmos autores complementam dizendo que:

A responsabilidade pelos impostos deve ser de um executivo financeiro, que compreende a relação das funções da contabilidade com as leis tributárias. Se os tributos afetarem o fluxo de caixa e determinações contábeis, então ela se torna função do *controller*. (ANDERSON; BRAGG, 2000, p. 327, tradução nossa)

Apesar de muitas organizações possuírem um departamento voltado às questões tributárias, é imprescindível que o responsável pela controladoria também domine o assunto, já que centraliza toda a informação referente à operação da organização. Como toda a atividade da empresa reflete-se, direta ou indiretamente, nos tributos incidentes sobre ela, o *controller* tem que estar capacitado tecnicamente para ser capaz de agir estrategicamente, a fim de reduzir, de maneira legal, o impacto dos tributos no resultado da empresa.

2.4.2 Estudos sobre controladoria e gestão tributária

Apesar de notório que a controladoria deve estar intimamente ligada aos tributos e que suas decisões devem estar respaldadas em uma análise tributária prévia, ainda não se encontram muitas publicações de livros ligando gestão tributária à controladoria.

Para comprovar essa afirmação, foi feito um levantamento de vinte e um livros que tratam de controladoria, visando observar se havia algum capítulo que tratasse especificamente de tributos ou gestão tributária. Essa pesquisa foi desenvolvida no *site* da editora Atlas, na biblioteca central da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, na cidade de São Paulo, e na biblioteca 1.º de Agosto, da Faculdade de Ciências Econômicas da Instituição Toledo de Ensino – ITE, na cidade de Bauru, estado de São Paulo, entre os dias 05 e 23 de maio de 2008.

Os dados obtidos nessa pesquisa estão demonstrados adiante:

	<i>Título</i>	<i>Autor (es)</i>	<i>ano</i>	<i>Edição</i>	<i>Editora</i>	<i>Capítulo sobre gestão de tributos</i>
1	Contabilidade e Controladoria em Agribusiness	José Carlos Marion	1996	1ª	Atlas	6 - Sociedade e Tributos em agribusiness
2	Controladoria e Gestão: Teoria e Prática	Armando de Oliveira Pestana - José Hernandez Perez Junior - Sérgio Paulo Cintra Franco	1997	2ª	Atlas	Não
3	Controladoria e Governança na gestão pública	Valmor Slomski	2005	1ª	Atlas	não
4	Controladoria Estratégica	Carlos Alberto dos Santos Silva - José Hernandez Prerez Junior - Luis Martins de Oliveira	2007	4ª	Atlas	12 - Planejamento Tributário Estratégico
5	Controladoria Hospitalar	José Francisco Ribeiro Filho	2005	1ª	Atlas	Não
6	Controladoria no atacado e varejo: logística integrada e modelo de gestão sob a ótica da gestão econômica logistica	Osmar Coronado	2001	1ª	Atlas	Não
7	Controladoria: seu papel na administração de empresas	Clara Pellegrinello Mosimann - Silvio Fisch	1999	2ª	Atlas	Não
8	Controladoria: teoria e prática	Paulo César Caggiano - Sandra Figueiredo	2004	3ª	Atlas	Não
9	Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional	Auster Moreira Nascimento - Luciane Reginato	2006	1ª	Atlas	14 - Gestão Tributária
10	Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON	Armando Catelli	2001	2ª	Atlas	Não
11	Fluxo de caixa: a visão da tesouraria e da controladoria	Carlos Alexandre Sá	2008	2ª	Atlas	Não
12	Fundamentos de controladoria - 17	José Luiz dos Santos - Paulo Schmidt	2006	1ª	Atlas	Não
13	Introdução à controladoria: conceitos, sistemas e implementação	Masayuki Nakagawa	1993	1ª	Atlas	Não
14	Controladoria avançada	Clóvis Luís Padovese	2005	1ª	Thomson	Não

15	Controladoria básica	Clóvis Luís Padovese	2004	1ª	Thomson	5.1 - Gestão de Impostos
16	Controles de gestão: controladoria financeira das empresas	Américo Oswaldo Campiglia - Oswaldo Roberto P. Campiglia	1993	1ª	Atlas	Não - (15.1 - Contabilidade fiscal)
17	Controller's function: the work of the managerial accountant	Janice M. Roehl-Anderson - Steven M. Bragg	2000	2ª	John Wiley & Sons	21 - Taxes
18	Agribusiness: contabilidade e controladoria	Jesiomar Antonio de Medeiros	1999	1ª	Agropecuária	Não
19	Controladoria: agregando valor para a empresa	Paulo Schmidt	2002	1ª	Bookman	Não
20	Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões	Ivam Ricardo Peleias	2002	1ª	Saraiva	Não
21	Controladoria: teoria e estudo de casos	Stephen Charles Kanitz	1976	1ª	Pioneira	Não

QUADRO 1 – Pesquisa – Livros de controladoria

Fonte: elaborado pelo autor

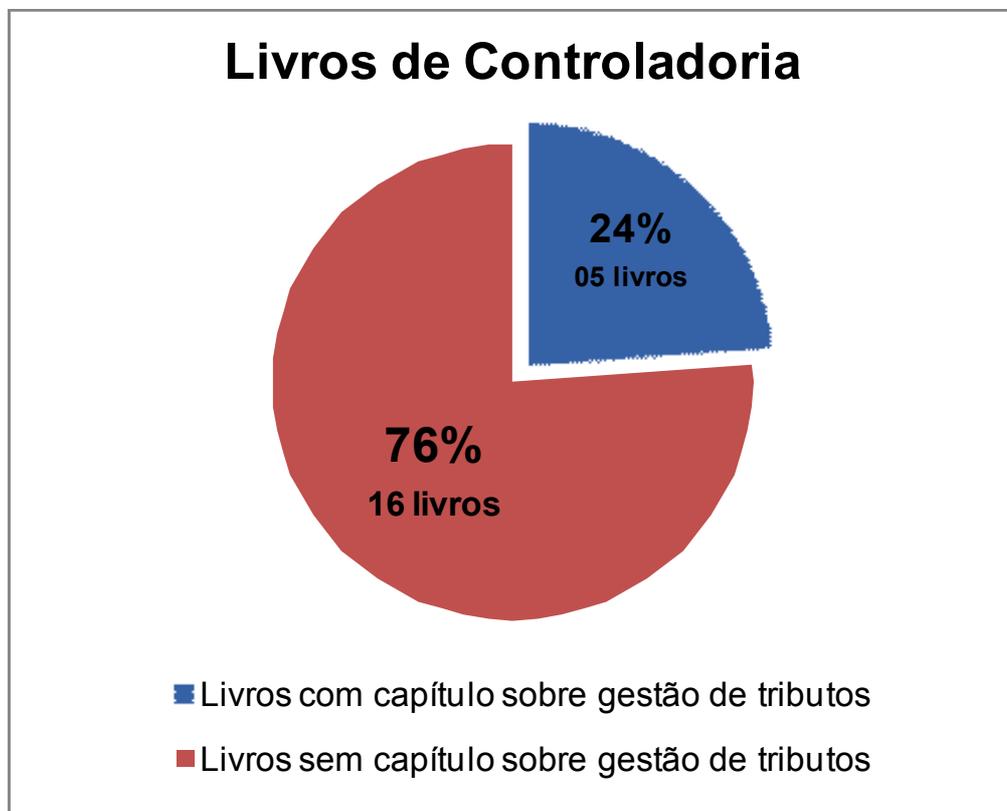


GRÁFICO 1 – Distribuição percentual por livros de controladoria

Fonte: elaborado pelo autor

Conforme mostrado no gráfico, 76% dos livros de controladoria pesquisados não abordam nenhum capítulo que trata sobre gestão tributária.

Outro dado que chama a atenção refere-se a dois livros, escritos pelo mesmo autor; um deles ocupando a 15.^a posição no quadro chamado “Controladoria básica” que foi publicado no ano de 2004, no qual consta um capítulo com o título de “Gestão de Impostos”.

Em contrapartida, o outro livro, ocupando a 14.^a posição do quadro, chamado “Controladoria avançada”, embora seja mais recente - do ano de 2005 - curiosamente não traz capítulo algum sobre gestão de tributos.

Foi feita uma análise em relação ao ano de publicação dos livros, com o intuito de identificar quantos foram publicados depois do ano 2000, considerados livros novos. O resultado pode ser visto no gráfico adiante:



GRÁFICO 2 – Distribuição percentual por ano de publicação

Fonte: elaborado pelo autor

Como é possível observar no gráfico, 67% dos livros pesquisados foram publicados no ano 2000 ou depois desta data. Pode-se concluir que, mesmo se

tratando de obras novas, um assunto tão importante e pertinente à área de controladoria não é abordado pela maioria dos autores.

Isso mostra que ainda há muito que evoluir no assunto, pois, como já comentado, a participação do *controller* na gestão dos assuntos tributários e seu profundo conhecimento na área são de extrema importância para as organizações, tendo em vista que a economia tributária lícita ou elisão tributária se dá, quase sempre, no momento do planejamento estratégico, quando a participação do profissional de controladoria tende a ser efetiva.

Contudo, o *controller* que percebe a importância do conhecimento e atuação na gestão tributária pode se apoiar em outras bibliografias, as quais são voltadas para a área de contabilidade.

Foi realizada outra pesquisa sobre livros de obras que tratam deste assunto, porém vinculados à área de contabilidade. A população destes livros foi encontrada no *site* www.livrariasaraiva.com.br, o qual apresentou 466 obras; deste total, foram retiradas aquelas que, observadas no título, tivessem mencionado palavras como: tributos, tributário, imposto de renda, PIS, COFINS, ICMS, IPI, ISS, etc.

A partir daí, houve a tentativa de identificar algum capítulo que tratasse de gestão e/ou planejamento tributário. A seguir, segue o quadro com os dados desta pesquisa:

	<i>Título</i>	<i>Autor (es)</i>	<i>ano</i>	<i>Edição</i>	<i>1ª edição (ano)</i>	<i>Editora</i>	<i>Capítulo sobre gestão/planej. de tributos</i>
1	Contabilidade Tributária	Láudio Camargo Fabretti	2006	10ª	1996	Atlas	1.3.1 - Planejamento tributário
2	Gerência de Impostos	Humberto Bonavides Borges	2007	6ª	1996	Atlas	2.1.1 - Gerência de tributos
3	Manual de contabilidade tributária	Luís Martins de Oliveira - Renato Chierigato - José Hernandez Perez Junior - Mariete Bezerra Gomes	2007	6ª	2002	Atlas	2.4 - Planejamento tributário
4	Manual de contabilidade tributária	Paulo Henrique Pêgas	2005	3ª	2004	Freitas Bastos	55 - Planejamento Tributário: normas antielisivas
5	Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IPI	Humberto Bonavides Borges	2006	9ª	1997	Atlas	p. 35 - Planejamento tributário como técnica de economizar impostos
6	Planejamento tributário: PIS/Cofins - Importação e Disposições Legais	Cândido Henrique de Campos	2006	1ª	-	Saraiva	3 - Planejamento Tributário

7	Planejamento tributário - coleção prática contábil	Lúcia Helena Briski Young	2008	4ª	2006	Juruá	3.4 - Legislação tributária e planejamento tributário lícito
8	Contabilidade tributária	Gustavo Pedro de Oliveira	2008	2ª	2005	Saraiva	6 - Planejamento Tributário
9	Contabilidade geral e tributária	Lourivaldo Lopes da Silva	2007	4ª		IOB	Não
10	Contabilidade avançada e tributária	Lourivaldo Lopes da Silva	2007	2ª		IOB	Não
11	Auditoria de Impostos e contribuições	Edmar Oliveira Andrade Filho	2007	2ª		Atlas	Não
12	Imposto de Renda pessoa jurídica para contadores	Sidney Ferro Bastos e Cleônimo dos Santos	2008	3ª		IOB	Não
13	Como calcular e recolher Pis/Pasep e Cofins	Cleônimo dos Santos	2008	5ª		IOB	Não
14	Contabilidade avançada: aspectos societários e tributários	José Luiz dos Santos; Paulo Schmidt e Luciane Alves Fernandes	2003	1ª		Atlas	Não
15	Contabilização de tributos e contribuições sociais	F. Nepomuceno	2004	1ª		IOB	Não
16	Auditoria de tributos: IPI, ICMS, ISS	Humberto Bonavides Borges	2003	3ª		Atlas	Não
17	Imposto de renda das empresas	Hiromi Higuchi; Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi	2008	33ª		IR Publicações	Não
18	Manual de Contabilidade e tributos de construtoras e imobiliárias	Paulo Joaquim Antônio	2003	1ª		Atlas	Não
19	Perícia contábil: assuntos tributários	José Barbosa da Silva Junior	2003	1ª		Atlas	Não

QUADRO 2 – Pesquisa – Livros de contabilidade

Observa-se que, dos 466 livros de contabilidade localizados, apenas 4,08% deles são voltados para a área tributária, ou seja, 19 livros. No gráfico a seguir outros dados chamam a atenção.



GRÁFICO 3 – Livros de contabilidade – área tributária

No gráfico 3 é possível perceber que, a exemplo dos livros de controladoria, uma pequena parte dos livros de contabilidade trata da área tributária, totalizando aproximadamente 4%; desse percentual, 2% possuem capítulos sobre gestão e/ou planejamento tributário. Se a análise for feita sobre os 19 livros da área tributária, o resultado pode ser assim demonstrado:

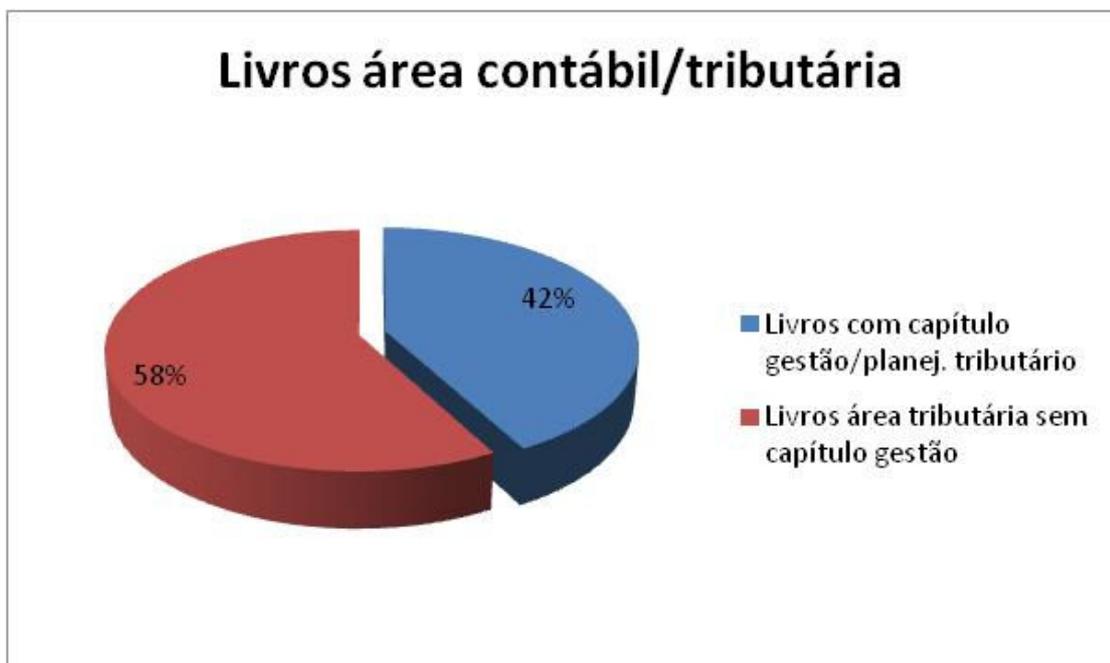


GRÁFICO 4 – Livros da área contábil/tributária

Dos 19 livros da área tributária, apenas 42% apresentam capítulos sobre gestão e/ou planejamento tributário. Esse número não é expressivo, diante da importância e relevância que os tributos mostram ter na economia brasileira.

No quadro 2, pode ainda ser observado que a bibliografia pesquisada é relativamente recente, pois a primeira edição dos livros que possuem capítulos sobre gestão tributária aparece da seguinte maneira:

- 2 livros foram publicados em 1996;
- 1 livro foi publicado em 1997;
- 1 livro foi publicado em 2002;
- 1 livro foi publicado em 2004;
- 1 livro foi publicado em 2005;
- 1 livro foi publicado em 2006.

Os livros mais antigos desta pesquisa são datados do ano de 1996 (2 deles), o que demonstra ser recente a bibliografia sobre o assunto. No ano seguinte é publicado mais um livro e, em seguida, aparece uma lacuna preocupante, pois somente cinco anos mais tarde é que aparece uma nova publicação totalizando, no ano de 2002, apenas 4 livros. Nos anos de 2004, 2005 e 2006 houve uma publicação a cada ano, não havendo nenhuma publicação nos anos de 2007 e 2008.

Apesar da importância do assunto, bem como da necessidade de sua permanente atualização para o acompanhamento das atualizações na legislação tributária, verifica-se que não há uma boa disponibilidade de bibliografia tributária na área contábil.

O *controller* que quiser buscar conhecimento sobre gestão tributária na bibliografia encontrará poucas opções. Porém, nos livros ligados à contabilidade encontram-se algumas delas.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 Considerações iniciais

Esta pesquisa apresenta um estudo sobre a área de controladoria, mais especificamente sobre a percepção do *controller* em relação aos assuntos tributários e também sobre o seu conhecimento e envolvimento com a carga tributária incidente sobre a empresa em que atua, uma vez que, nos dias atuais, é de vital importância para a melhor performance das organizações.

O trabalho foca as empresas com sede na cidade de Bauru, no estado de São Paulo, devido à sua expressividade para o estado e à sua proximidade com o pesquisador, sem fazer distinção quanto ao ramo de atividade, abrangendo assim indústrias, empresas comerciais e prestadoras de serviços.

A única condição para que a empresa fizesse parte do estudo é que não tivesse optado pelo sistema simplificado de tributação (Simples Nacional) no ano de 2008, pois, se essas empresas fossem consideradas, a pesquisa se tornaria inviável, devido à grande quantidade das que estão nessa condição, segundo o SEBRAE (Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas).

Apesar de o estudo ser voltado para a área de controladoria, sabe-se que nem toda empresa possui esse departamento; contudo, no caso da não existência desse profissional na empresa, a pesquisa foi direcionada para o contador responsável que acumulava a função de *controller* e, quando não havia o *controller* e nem o contador, a opção foi direcionar a pesquisa para o sócio-proprietário.

Para tanto, foi elaborado um questionário que serviu como instrumento utilizado para o levantamento de dados por amostragem. Para Andrade (1995), o questionário com perguntas padronizadas consiste em:

Fazer uma série de perguntas a um informante, segundo um roteiro preestabelecido. Esse roteiro pode ser um formulário que será aplicado da mesma forma a todos os informantes, para que se obtenham respostas às mesmas perguntas (ANDRADE, 1995, p. 118)

Para Oliveira (2003), o questionário:

constitui-se de uma série ordenada de perguntas relacionadas a um tema central, que são respondidas sem a presença do entrevistador. É uma das formas mais utilizadas para a obtenção de dados, por permitir mensuração mais exata. (OLIVEIRA, 2003, p. 71).

As perguntas do questionário foram formuladas de forma fechada e objetiva com a intenção de facilitar a maneira de responder aos participantes, de modo que suas respostas fossem dadas após alguma reflexão, reduzindo ao máximo qualquer possibilidade de desvios das mesmas. Andrade (1995) coloca que:

Para elaborar as perguntas de um questionário é indispensável levar em conta que o informante não poderá contar com explicações adicionais do pesquisador. Por este motivo, as perguntas devem ser muito claras e objetivas. A preferência deve recair sobre o emprego de perguntas fechadas, ou seja, as que pedem respostas curtas e previsíveis. Perguntas fechadas são aquelas que indicam três ou quatro opções de resposta ou se limitam à resposta afirmativa ou negativa, e já trazem espaços destinados à marcação de escolha. (ANDRADE, 1995, p. 120)

Em suma, esta pesquisa é baseada em revisão bibliográfica e na pesquisa de campo através de questionários dirigidos aos responsáveis pela controladoria em algumas empresas da cidade de Bauru, no estado de São Paulo.

3.2 Universo e amostra

A pesquisa foi realizada na cidade de Bauru, no estado de São Paulo, sendo utilizados como base os dados do SEBRAE (2008), onde constam os totais de empresas existentes na cidade de Bauru até o ano de 2005. Em relação aos anos seguintes - 2006, 2007 e 2008, até o mês de junho, a informação partiu da JUCESP (Junta Comercial do Estado de São Paulo) de Bauru.

A população-alvo é formada por todas as empresas, com exceção das micro e pequenas, que optaram pelo Sistema Simplificado de Tributação (Simples Nacional), no ano de 2008, na cidade de Bauru. Como informado no site do SEBRAE, cerca de 98% das empresas da cidade são desse tipo.

Segundo Malhotra (2001, p. 301), “população é a soma de todos os elementos que compartilham algum conjunto comum de características, conformando o universo para o propósito da pesquisa”.

Maroco (2003) define população, dizendo que:

Em terminologia estatística, esse termo possui um significado ligeiramente diferente do correntemente utilizado: não se refere apenas à inteira população portuguesa, francesa ou de Lisboa, mas também a grupos de objetos, eventos, observações ou outras “coisas” que podem ser agregáveis e sobre a(s) qual(is) estamos interessados em generalizar. (MAROCO, 2003, p. 18)

O universo pesquisado sob as condições especificadas é composto de 392 (trezentas e noventa e duas) empresas, sem fazer distinção quanto ao ramo de atividade delas.

Devido ao tamanho da população, esta pesquisa se valeu da técnica de utilização de amostragem. Para Maroco (2003), a utilização de amostra é uma estratégia muito válida, no entanto, é necessário observar alguns pontos:

Depois de identificada a população do estudo é ainda necessário definir como vão ser selecionados os sujeitos ou objetos que constituem a amostra, isto é, que tipo de amostragem vai ser feita, vão ser selecionados ao acaso, todos os indivíduos ?, através da Internet?, nas escolas? etc, etc,...O processo de amostragem é complicado. A(s) amostra(s) tem de ser constituída(s) de forma a que as conclusões obtidas a partir da caracterização da amostra (o objeto da estatística descritiva) sejam generalizáveis para a população teórica. (MAROCO, 2003, p. 18)

Para atingir uma amostra significativa frente ao universo exposto, usou-se o banco de dados do CIESP (Centro das Indústrias do Estado de São Paulo), registrado em CD (*compact disc*), sob o título de Anuário das Indústrias, disponibilizado pelo órgão citado. É importante ressaltar que nesse banco de dados não há apenas indústrias, mas há também empresas comerciais e prestadoras de serviços.

3.3 Técnica de pesquisa

A técnica de pesquisa utilizada neste trabalho, a respeito da formação do referencial teórico, foi a revisão bibliográfica em publicações e pesquisas já existentes sobre o assunto. Com relação ao levantamento de dados, foi utilizado um questionário com a aplicação de questões estruturadas, prevendo que o respondente fosse o *controller*, ou o contador responsável que acumulasse a função de *controller*; não havendo esses profissionais, o respondente foi o proprietário da empresa.

Foram distribuídos 193 questionários, sendo que 167 foram mandados por *e-mail* e 26 foram levados em mãos.

3.4 Elaboração do questionário

Depois de analisar várias alternativas, decidiu-se por desenvolver um questionário composto por questões fechadas e assertivas. Para estas últimas, a opção foi a escala Likert, criada por Rensis Likert em 1932, na qual os respondentes, geralmente, avaliam um fenômeno em uma escala de cinco alternativas; solicita-se não só a concordância ou discordância das questões propostas, mas também o grau de concordância/discordância. A cada questão é atribuída uma escala que reflete a direção da atitude do respondente em relação a cada afirmação. É importante frisar que o balanceamento das questões é primordial, independentemente do número de questões apresentadas.

As escalas do tipo Likert são do tipo ordinal, permitindo uma melhor disposição de indivíduos quanto à sua tendência a determinado fato ou circunstância. Sendo assim, oferece uma ordenação aproximativa das pessoas, com relação à característica medida.

Sobre o assunto, Pereira, T. A. C. (2004) diz que:

A escala desenvolvida por Rensis Likert, no início dos anos 30, consiste de um conjunto de itens apresentados em forma de afirmações, ou juízos diante dos quais se pede aos sujeitos que externem suas reações, escolhendo um dentre cinco ou sete pontos de uma escala. A

cada ponto da escala associa-se um valor numérico. (PEREIRA, T. A. C., 2004, p. 25)

Esta mensuração permite a manifestação da intensidade de sentimento, ao menos dentro dos limites das opções oferecidas de respostas. Pereira, T. A. C. (2004) afirma que:

A escala de Likert é também chamada de escala de pontuações somadas ou escala somativa, porque, supostamente, é uma escala unidimensional e mede apenas uma propriedade. Convencionalmente, a “quantidade” dessa propriedade é obtida pela soma das pontuações obtidas nos vários itens, levando em conta sua polaridade (itens negativamente orientados têm pontuação invertida em relação a itens positivamente orientados) (PEREIRA, T. A. C., 2004, p. 25)

Esta escala é amplamente usada nas ciências sociais com foco no levantamento de dados sobre atitudes, opiniões e avaliações. É o que informa Günther (2003), quando diz que:

Escala Likert. Esta mensuração é mais utilizada nas ciências sociais, especialmente em levantamentos de atitudes, opiniões e avaliações. Nela pede-se ao respondente que avalie um fenômeno numa escala de, geralmente, cinco alternativas: aplica-se totalmente, aplica-se, nem sim nem não, não se aplica, definitivamente não se aplica. As afirmações podem ser auto-referentes: “Eu considero importante ter uma área de lazer perto de casa”. Ou hétero-referentes: “É importante para uma comunidade ter uma área de lazer”. Dependendo do tema subjacente, as alternativas podem, além da dimensão “aplica-se”, seguir dimensões como: “bom – ruim” ou “concordo – discordo”. (GÜNTHER, 2003, p. 26)

O mesmo autor orienta a confecção da escala:

Considerando o conjunto de itens que compõe uma escala tipo Likert, é importante que parte dos itens seja invertida de tal maneira que ora “concordo” (bom - aplica-se) ora “discordo” (ruim - não se aplica) represente atitude favorável nos dois itens da escala de ambiente de trabalho (EAT) (GÜNTHER, 2003, p. 27)

As escalas de Likert, também chamadas de escalas somadas, requerem que os entrevistados indiquem seu grau de concordância ou discordância com declarações relativas à atitude que está sendo medida. Para tanto, atribui-se valores numéricos às respostas para refletir a força e a direção da reação do entrevistado à declaração. As declarações de concordância recebem valores

positivos ou altos, enquanto as declarações das quais discordam recebem valores negativos ou baixos.

Neste trabalho optou-se por atribuir os valores da escala da Likert da seguinte maneira:

Alternativas	Pontuação
Concordo totalmente	1
Concordo parcialmente	2
Indiferente	3
Discordo parcialmente	4
Discordo totalmente	5

Na elaboração das questões dessa escala, tomou-se o cuidado de fazer somente questões afirmativas, com o objetivo de não induzir o respondente a respostas que não refletissem aquilo que realmente gostariam de informar.

O questionário, conforme apêndice B, foi dividido em três partes, a saber:

- **perfil** – compreende as sete primeiras questões, que têm a finalidade de traçar um perfil dos respondentes;
- **constructo 1 – Percepção sobre ambiente** – são questões que procuram identificar se o ambiente de trabalho é favorável à busca de conhecimento na área tributária e se este ambiente é um estimulador para que o *controller* busque o aprofundamento nesta área. As questões que fazem parte deste constructo são: 9, 10, 13, 17, 18, 21, 23, 25, 27 e 32;
- **constructo 2 – Percepção sobre gestão tributária** – são questões mais técnicas da área tributária, que têm a finalidade de identificar a

percepção dos respondentes quanto a algumas questões relevantes dessa área, mais especificamente a gestão de tributos. As questões que fazem parte deste constructo são: 8, 11, 12, 14, 15, 16, 19, 20, 22, 24, 26, 28, 29, 30, 31, 33, 34.

3.5 Premissas dos testes estatísticos

Assim que todos os questionários foram recebidos, os dados coletados foram tabulados em planilha eletrônica do Excel, da Microsoft; com a utilização de ferramentas disponíveis neste *software*, realizaram-se cálculos matemáticos e estatísticos para a realização das análises apresentadas no capítulo 5. As análises foram realizadas através da estatística descritiva e, na parte inferencial, foram utilizados testes estatísticos não-paramétricos.

O uso da estatística é explicado por Stevenson (1981), que aponta três ramos distintos para esse método de análise:

estatística descritiva, compreende a organização, o resumo e, em geral a simplificação de informações que podem ser muito complexas. A finalidade é tornar as coisas mais fáceis de entender, de relatar e de discutir.

probabilidade, é útil para analisar situações que envolvem o acaso. Jogos de dados e de cartas ou o lançamento de uma moeda para o ar enquadram-se na categoria do acaso.

inferência, diz respeito à análise e interpretação de dados amostrais. A amostragem é um exemplo vivo do adágio “Não é preciso comer um bolo inteiro para saber se é bom”. A idéia básica da amostragem é efetuar determinada mensuração sobre uma parcela pequena, mas *típica*, de determinada “população” e utilizar esta informação para fazer inferência sobre a população toda. (STEVENSON, 1981, p. 2)

Martins (2002) corrobora essas colocações, dizendo que:

Diariamente, somos expostos a uma grande quantidade de informações numéricas. [...] Dependendo de situações, ora somos consumidores de informações numéricas dessa natureza (*data users*), ora precisamos produzi-la (*data producers*). Assim, necessitamos de conhecimentos e capacitações para compreendermos informações numéricas produzidas por outros, bem como nos habilitarmos a construí-las. Os procedimentos, técnicas e métodos estatísticos são fundamentais para o auxílio à execução dessas tarefas. Sinteticamente, *estatística é a ciência dos dados* – uma ciência para o produtor e o consumidor de informações numéricas. Ela envolve coleta, classificação, sumarização, organização, análise e interpretação de dados. (MARTINS, 2002, p. 18)

Há dois grupos principais de procedimentos estatísticos - os grupos chamados de paramétricos e os grupos chamados de não-paramétricos. Sobre o assunto, Lay e Reis (2005) dizem que:

A abordagem **paramétrica** trata de testes paramétricos. O termo “parâmetro” refere-se a medidas que descrevem a distribuição da população como a média ou variância, daí o termo teste paramétrico. Dados com comportamento paramétrico seguem a curva gaussiana de distribuição normal da frequência dos dados. A abordagem **não-paramétrica**, por sua vez, trata de testes não-paramétricos. Testes não-paramétricos ou de livre-distribuição são assim chamados porque não dependem de formas precisas de distribuição da população da amostra. Logo, os métodos não-paramétricos não assumem uma distribuição probabilística conhecida e permitem inferências independentemente das características ou da forma de distribuição da frequência dos dados. (LAY; REIS, 2005, p. 25, grifo dos autores)

Com o intuito de identificar, frente aos tipos de assertivas e aos atributos identificados no perfil dos respondentes, se há ou não uma percepção em matéria tributária, elaborou-se a análise através das seguintes técnicas:

- tabelas de contingência;
- teste de Fisher;
- teste de Phi;
- Qui-quadrado;
- Coeficiente de correlação de postos de Spearman.

3.5.1 Tabelas de contingência

Em estatística, as tabelas de contingência são usadas para registrar e analisar o relacionamento entre duas ou mais variáveis.

Também chamada de distribuição conjunta de duas variáveis, a tabela de contingência permite descrever o grau de associação que há entre as variáveis, possibilitando a avaliação da “força” do relacionamento entre elas, permitindo prever os valores de uma variável através dos valores da outra, caso o

relacionamento se mostre “forte”, isto é, caso as variáveis sejam dependentes. Se as variáveis forem independentes, ou seja, se a associação entre elas for “fraca”, as freqüências na tabela de contingência devem distribuir-se de forma aleatória, seguindo o padrão dos totais marginais.

Uma tabela de contingência 2 x 2, cujos membros da amostra são classificados segundo dois critérios dicotômicos, é chamada de tabela de contingência bidimensional; uma tabela em que mais de dois critérios presidem a classificação é chamada de tabela de contingência multidimensional.

A forma geral de uma tabela de contingência bidimensional, na qual uma amostra de n observações é classificada relativamente a duas variáveis qualitativas, uma com r categorias e outra com c categorias, é designada tabela de contingência $r \times c$.

A freqüência observada ou contagem na categoria i da variável linha, e na categoria j da variável coluna, é representada por n_{ij} . O total de observações na categoria i da variável linha é $n_{i.}$ e o total de observações na categoria j da variável coluna é $n_{.j}$. Estes são designados por totais marginais, e em termos das freqüências das células, n_{ij} , são expressos por:

TABELA 12 – Forma geral de uma tabela de contingência bidimensional

		<i>Colunas (Variável C)</i>				Total
		1	2	...	c	
<i>Linhas (Variável R)</i>	1	n_{11}	n_{12}	...	n_{1c}	$n_{1.}$
	2	n_{21}	n_{22}	...	n_{2c}	$n_{2.}$
	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
	r	n_{r1}	n_{r2}	...	n_{rc}	$n_{r.}$
Total		$n_{.1}$	$n_{.2}$...	$n_{.c}$	$n_{..} = n$

$$n_{i.} = \sum_{j=1}^c n_{ij} \quad i = 1, 2, \dots, r$$

$$n_{.j} = \sum_{i=1}^r n_{ij} \quad j = 1, 2, \dots, c$$

$$n_{..} = \sum_{i=1}^r \sum_{j=1}^c n_{ij} = \sum_{i=1}^r n_{i.} = \sum_{j=1}^c n_{.j} = n$$

3.5.2 Teste de Fisher

O teste exato de Fisher afere diferenças entre dois grupos independentes (G1 e G2) em relação a uma variável qualquer que só admita duas alternativas como resposta: sim/não, positivo/negativo, ou +/-, o que leva à construção de uma tabela de contingência 2 x 2.

O teste é basicamente um qui-quadrado, porém o teste de Fisher é particularmente adequado para pequenas amostras (com 20 dados ou menos). Em compensação, quando o número de dados da amostra é grande, o teste de Fisher é que não deve ser usado, porque envolve o cálculo de fatoriais, o que pode conduzir a números excessivamente elevados. Nesses casos, a opção deve ser pelo teste do qui-quadrado. Como nesta pesquisa a amostra é considerada de tamanho médio, utilizaram-se os dois testes como forma de confirmação de dados.

3.5.3 Teste de Phi

A consideração do coeficiente Phi é especialmente apropriada para cruzar variáveis nominais dicotômicas, ou seja, variáveis nominais que possuem apenas duas categorias - como, por exemplo, masculino e feminino para a variável gênero - , tendo em vista que, quando uma das variáveis possui três ou mais categorias, o valor do coeficiente pode ser superior a 1, o que seria indesejável.

O uso do coeficiente phi (ϕ) é mais indicado na situação em que a tabela de contingência tem apenas duas colunas e duas linhas (2 x 2). Após ter efetuado uma análise de χ^2 , o valor desse coeficiente é dado por $\phi = (\chi^2 / N)^{1/2}$.

Tal como o r de Pearson, o coeficiente ϕ pode variar entre -1 e +1. Se os valores das duas variáveis puderem ser considerados como sendo dicotômicos e ordenados (codificados «1» ou «0»), então é possível demonstrar que $\phi = r$.

Sendo assim, o valor de ϕ^2 (dado simplesmente por χ^2 / N) pode ser tratado como uma medida de variância contabilizada tal como r^2 . Embora o ϕ^2 possa ser relatado para tabelas com mais de duas colunas ou linhas, essa métrica perde a

sua utilidade em tal circunstância, uma vez que o limite superior poderá então exceder 1.0.

Sobre o coeficiente Phi, Lay e Reis (2005) consideram que:

A mesma tabulação cruzada entre duas variáveis nominais, utilizada, por exemplo, no programa SPSS/PC para determinar o valor de χ^2 , pode gerar a medida de associação denominada de coeficiente Phi. Os valores do coeficiente Phi, obtidos através de tal tabulação cruzada entre duas variáveis nominais, variam de 0 (associação inexistente) a 1 (associação perfeita) e indicam a intensidade da relação ou associação entre tais variáveis, mas não a direção de tal associação; logo, o coeficiente Phi não pode ser confundido como uma medida de correlação. (LAY; REIS, 2005, p. 27)

3.5.4 Estatística Qui-quadrado

O qui-quadrado (X^2) é uma estatística na qual as freqüências observadas e as esperadas são comparadas, medindo-se a discrepância entre os valores, e é definida por:

$$X^2 = \sum \frac{(O - E)^2}{N}$$

onde:

O = freqüência observada

E = freqüência esperada

N = total geral

O valor de X^2 encontrado deve ser comparado com um valor tabelado, o qual denomina-se X^2 crítico. Se X^2 calculado for maior que X^2 crítico, a associação entre as variáveis se faz presente. X^2 tabelado depende do número de graus de liberdade, que se define pelo número de colunas e linhas da tabela, e de uma margem de erro de 5%, utilizada em trabalhos científicos.

Sobre X^2 , o crítico Triola (1999, p. 180) define que “um valor crítico é o número na fronteira que separa os valores das estatísticas amostrais prováveis de ocorrerem dos valores que têm pouca chance de ocorrer”.

A estatística qui-quadrado limita-se a fornecer a informação de associação ou não entre as variáveis. Quanto maior o valor de X^2 , maior será o grau de associação entre as variáveis.

3.5.5 Coeficiente de correlação de postos de Spearman

Charles Edward Spearman (10/09/1863 – 07/09/1945) foi um psicólogo inglês conhecido pelo seu trabalho na área da estatística, como um pioneiro da análise fatorial e pelo chamado coeficiente de correlação de postos de Spearman. Ele também fez bons trabalhos de modelos da inteligência humana, incluindo a descoberta de que escores em testes cognitivos incompatíveis exibiam um fator geral único, batizado de fator "g".

Na estatística, o coeficiente de correlação de postos de Spearman, normalmente denominado pela letra grega ρ (rho), é uma medida de correlação não-paramétrica, isto é, ele avalia uma função monótona arbitrária que pode ser a descrição da relação entre duas variáveis, sem fazer nenhuma suposição sobre a distribuição de frequências das variáveis.

Ao contrário do coeficiente de correlação de Pearson, não requer a suposição que a relação entre as variáveis é linear, nem requer que as variáveis sejam medidas em intervalo de classe; pode ser usado para as variáveis medidas no nível ordinal.

Se não houver nenhum posto estabelecido, isto é:

$$\neg \exists_{i,j} i \neq j \wedge (x_i = x_j \vee y_i = y_j)$$

o ρ é dado por:

$$\rho = 1 - \frac{6 \sum d_i^2}{n(n^2 - 1)}$$

Onde:

d_i = a diferença entre cada posto de valor correspondentes de x e y, e
 n = o número dos pares dos valores.

4 ANÁLISE DA PESQUISA E RESULTADOS

4.1 Estatística descritiva

A estatística descritiva é um ramo da estatística que aplica várias técnicas para descrever e resumir um conjunto de dados, cujo objetivo básico é o de sintetizar uma série de valores de mesma natureza, permitindo dessa forma que se tenha uma visão global da variação desses valores, organizando e descrevendo os dados de três maneiras: por meio de tabelas, de gráficos e de medidas descritivas. Sendo assim, para essa pesquisa temos:

- a) **objetivo** – agrupar e dimensionar as respostas para identificar o perfil dos entrevistados na busca de uma visão geral da amostra recolhida;
- b) **tamanho da amostra** – quarenta e cinco respondentes denominados de controllers, ou contadores que acumulam a função de controller. Foram escolhidos neste trabalho devido à função estratégica que ocupam na organização;
- c) **fonte** – questionário aplicado em empresas situadas na cidade de Bauru, estado de São Paulo, durante os meses de maio a julho e setembro de 2008.
- d) **elaboração** – as tabelas e gráficos foram elaborados pelo autor desta pesquisa, tendo por base o banco de dados montado com as respostas recebidas, utilizando-se dos recursos disponíveis no aplicativo Excel, da Microsoft.

4.1.1 Análise descritiva dos *controllers* e características das empresas

As questões de 1 a 7, detalhadas a seguir, têm como objetivo analisar o perfil dos *controllers*, ou contadores que acumulam a função de *controller*, quanto ao nível de escolaridade e experiência na área tributária, juntamente com as

características da empresa com relação ao ramo de atividade, regime de tributação e faturamento anual.

4.1.1.1 Função exercida

A questão n.º 1 foi formulada da seguinte maneira:

- **“A sua função na empresa é:”**

A questão proposta buscou identificar se há contadores exercendo a função de *controller*, embora não sejam assim denominados, fornecendo o seguinte resultado:

TABELA 13 – Distribuição dos entrevistados por função exercida

Função	Entrevistados	%
Controller	27	60%
Contador que exerce a função de controller	18	40%
TOTAL	45	100%

Fonte: elaborado pelo autor

Nota-se que 40% dos profissionais contadores acumulam a função de *controller* e 60% são *controllers* de fato.

A rotina do departamento contábil é árdua e requer um grande tempo de dedicação do contador. Apesar disso, esse profissional acaba, muitas vezes, acumulando funções e atua como *controller* também.

4.1.1.2 Nível de formação escolar

A questão n.º 2 foi formulada da seguinte maneira:

- **“O seu nível de formação escolar é:”**

A questão ofereceu ao respondente cinco alternativas, para identificar seu nível de formação escolar. O objetivo dessa questão foi identificar o grau de escolaridade de que geralmente dispõe os profissionais da área de controladoria pesquisados. Os resultados obtidos estão demonstrados na tabela 14 adiante.

TABELA 14 – Distribuição dos entrevistados por nível de formação escolar

Nível de formação	Entrevistados	%
Ensino fundamental	0	0%
Ensino médio e/ou técnico	0	0%
Graduação	23	52%
Pós-Graduação (especialização/MBA)	20	44%
Pós-Graduação (mestrado/doutorado)	2	4%
TOTAL	45	100%

Fonte: elaborado pelo autor

Observa-se que 48% possuem o nível de pós-graduação, sendo 44% no nível de especialização/MBA e apenas 4% no nível de mestrado/doutorado; os outros 52% possuem apenas o curso de graduação. É interessante a observação de que nenhum profissional pertencente à amostra limitou-se ao nível de ensino fundamental, médio ou técnico.

4.1.1.3 Formação escolar

A questão n.º 3 foi formulada da seguinte maneira:

- **“A sua formação escolar é:”**

Esta questão teve como objetivo identificar a formação escolar dos respondentes, ou seja, qual tipo de curso escolhido. Para exercer a função de *controller*, o profissional precisa ter um bom nível de conhecimento gerencial das organizações. Alguns cursos universitários facilitam o acesso a este conhecimento, como é o caso dos cursos de administração e contabilidade.

TABELA 15 – Distribuição dos entrevistados por tipo de curso

Formação escolar	Entrevistados	%
Contabilidade	23	51%
Administração	12	27%
Economia	3	7%
Direito	1	2%
Outros	6	13%
TOTAL	45	100%

Fonte: elaborado pelo autor

Pelos dados demonstrados, verifica-se que 78% têm formação nos cursos de contabilidade e administração, sendo 51% em contabilidade e 27% em administração; tem-se ainda 7% com formação no curso de economia, 2% no curso de direito e 13% em outros cursos não especificados.

4.1.1.4 Tempo de experiência na área tributária

A questão n.º 4 foi formulada da seguinte maneira:

-“ **Qual o seu tempo de experiência na área tributária?**”

Esta questão ofereceu ao respondente cinco alternativas para informar seu tempo de experiência na área tributária. Como a capacitação técnica é formada pelo conhecimento teórico somado ao conhecimento prático/vivido, essa questão objetivou saber em que medida os profissionais possuem essa segunda forma de conhecimento mencionada.

TABELA 16 – Distribuição dos entrevistados por tempo de experiência na área tributária

Tempo de experiência	Entrevistados	%
Menos de 1 ano	21	47%
De 1 a 5 anos	18	40%
De 6 a 20 anos	6	13%
Mais de 20 anos	0	0%
TOTAL	45	100%

Fonte: elaborado pelo autor

Nota-se que 87% dos entrevistados possuem cinco anos ou menos de experiência na área tributária, sendo 47% menos de um ano e 40% de um a cinco anos; apenas 13% dos entrevistados possuem de 6 a 20 anos de experiência e, nenhum deles possui mais de 20 anos.

Diante de uma legislação tributária tão complexa como é a brasileira, cinco anos podem ser considerados como um tempo muito pequeno para a absorção do conhecimento na área tributária.

4.1.1.5 Ramo de atividade de empresa

A questão n.º 5 foi formulada da seguinte maneira:

- “O ramo de atividade da empresa é:”

A questão teve por objetivo identificar qual o ramo de atividade das empresas participantes da pesquisa. Os resultados podem ser conhecidos pela tabela 17 adiante.

TABELA 17 – Distribuição dos entrevistados por ramo de atividade

Ramo de atividade da empresa	Entrevistados	%
Indústria	18	40%
Comércio	20	44%
Prestação de serviços	7	16%
TOTAL	45	100%

Fonte: elaborado pelo autor

Verifica-se que 40% das empresas atuam no ramo da indústria, 44% no ramo do comércio e 16% são prestadoras de serviços.

4.1.1.6 Regime tributário no ano de 2008

A questão n.º 6 foi formulada da seguinte maneira:

- “O regime tributário atual da empresa é:”

Como as empresas optantes pelo SIMPLES Nacional não foram alvo da pesquisa, esta questão objetivou identificar se as empresas encontram-se no lucro presumido ou no lucro real. Os números obtidos estão demonstrados na tabela 18.

TABELA 18 – Distribuição dos entrevistados por regime tributário atual das empresas

Regime tributário atual	Entrevistados	%
Lucro Real	25	56%
Lucro Presumido	20	44%
TOTAL	45	100%

Fonte: elaborado pelo autor

Como observado, entre as quarenta e cinco empresas pesquisadas, 56% encontram-se sob o regime do lucro real e os 44% restantes estão sob o regime do lucro presumido.

4.1.1.7 Faixa de faturamento em 2007

A questão n.º 7 foi formulada da seguinte maneira:

- **“A empresa em 2007 enquadra-se na seguinte faixa de faturamento:”**

Apesar de a cidade de Bauru não ser uma cidade que abriga muitas empresas de grande porte, essa questão oferece aos respondentes três alternativas, utilizando-se para a definição de empresa de grande porte, o texto do artigo 3.º, § único da lei n.º 11.638/2007 (BRASIL, 2007), o qual encontra-se no anexo E.

Semelhantemente, para a definição de microempresas e empresas de pequeno porte, a base foi o artigo 3.º, inciso I e II da Lei Complementar n.º 123/2006 (Simples Nacional) (BRASIL, 2006), cujo texto está no anexo F.

Não se entendeu como necessária a separação, nas alternativas apresentadas nesta questão, entre microempresa e empresa de pequeno porte, agrupando-as, desta forma, na primeira alternativa. Os resultados obtidos estão mostrados na tabela 19 adiante.

TABELA 19 – Distribuição dos entrevistados por faixa de faturamento em 2007

Faixa de faturamento em 2007	Entrevistados	%
até R\$ 2.400.000,00 - (ME e EPP)	19	42%
de R\$ 2.400.000,01 até R\$ 300.000.000,00 - (médio porte)	26	58%
acima de R\$ 300.000.000,01 - (Grande porte)	0	0%
TOTAL	45	100%

Fonte: elaborado pelo autor

Sem muita surpresa nesses resultados, em decorrência do perfil da cidade de Bauru, não se obteve respondentes indicando a terceira faixa de faturamento (empresas de grande porte), ficando uma concentração maior na segunda faixa

(empresas de médio porte), totalizando 58% dos respondentes; os 42% restantes ficaram com a primeira alternativa apresentada – correspondente a microempresas e empresas de pequeno porte, porém não optantes pelo Simples Nacional.

4.2 Percepção dos *controllers* quanto às práticas de gestão tributária.

As análises a seguir têm a finalidade de demonstrar a percepção dos profissionais da área de controladoria da cidade de Bauru, com relação à gestão tributária.

Para tanto, foram necessárias algumas adaptações nas respostas obtidas nos questionários:

- as respostas das questões do constructo 1 foram agrupadas em três categorias – A, B e C; quando a resposta esperada foi a de valor 1 ou 2 (concordo totalmente ou concordo parcialmente), considerou-se a letra A; quando a resposta esperada foi a de valor 3 (indiferente), considerou-se a letra B; e quando a resposta esperada foi a de valor 4 ou 5 (discordo parcialmente ou discordo totalmente), considerou-se a letra C;
- as repostas das questões do constructo 2 foram condensadas em apenas duas categorias – A e B. Quando a resposta esperada foi a de valor 1 (concordo totalmente), considerou-se a letra A e todas as demais como B; quando a resposta esperada foi a de valor 5 (discordo totalmente), considerou-se letra B e todas as demais como A.

Apesar de o questionário ser composto por 34 questões (anexo B), algumas delas não foram utilizadas para as análises. Sendo assim, as questões selecionadas foram as de número: 08, 12, 13, 14, 20, 22, 23, 26, 28, 29, 30, 31, 33.

Ainda utilizando análise descritiva, com o objetivo de identificar a percepção dos *controllers* quanto aos aspectos técnicos da gestão tributária, observaram-se as seis questões com uma carga técnica um pouco maior do que as demais, embora com conceitos básicos para a aplicação da gestão tributária. Sendo assim, seguem os resultados:

TABELA 20 – Percepção dos *controllers* quanto às questões técnicas básicas sobre assuntos tributários.

Questão	Porcentagem	
	Tem percepção	Não tem percepção
Q20	8,89%	91,11%
Q22	31,11%	68,89%
Q28	66,67%	33,33%
Q30	22,22%	77,78%
Q31	46,67%	53,33%
Q33	15,56%	84,44%

Fonte: elaborada pelo autor

Os dados da tabela 20 chamam bastante a atenção no sentido de que grande parte dos entrevistados não tem percepção técnica sobre assuntos tributários, como demonstram (haja vista) as questões 20, 22, 30 e 33, onde mais de 60% deles tiveram respostas não satisfatórias.

4.2.1 Resultados dos testes não-paramétricos

Os testes não-paramétricos são necessários quando se quer estudar a associação ou dependência entre duas variáveis. Apesar disso, os cruzamentos entre elas não permitem assertivas sobre os assuntos ventilados.

Nesta pesquisa, a maneira com que os dados se apresentaram não foi muito favorável à aplicação dos testes, mesmo assim a utilização de alguns deles foi possível, conforme demonstrado a seguir.

Com o objetivo de identificar a percepção dos *controllers* quanto às práticas de evasão fiscal, foi feito o cruzamento da questão 13 com a questão 26, para responder às seguintes hipóteses:

H_0 : Sob o ponto de vista dos entrevistados, a evasão fiscal não é uma prática perigosa;

H_1 : Sob o ponto de vista dos entrevistados, a evasão fiscal é uma prática perigosa.

TABELA 21 – Evasão fiscal e sua prática

Crosstabulation		Q26 - A evasão fiscal, mesmo quando realizada de maneira prudente sem chamar a atenção dos fiscais é uma prática perigosa.		TOTAL
		1.00	2.00	
Q13 - A diretoria da empresa aceita a evasão fiscal como uma prática para economizar tributos.	1.00 Count	9	8	17
	Expected Count	9,8	7,2	17,0
	2.00 Count	1	3	4
	Expected Count	2,3	1,7	4,0
	3.00 Count	16	8	24
	Expected Count	13,9	10,1	24,0
TOTAL	Count	26	19	45
	Expected Count	26,0	19,0	45,0

Fonte: Sistema SPSS

TABELA 22 – Teste de significância 01

Chi-Square Tests	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	2,702	2	0,259
N of Valid Cases	45		

Fonte: Sistema SPSS

TABELA 23 – Medidas de correlação 01

Symmetric Measures	Value	Asymp. Error	Std. Approx. T	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal Spearman Correlation	-0,150	0,148	-0,993	0,326
N of Valid Cases	45			

Fonte: Sistema SPSS

Ao nível de significância de 5%, pode-se concluir que o teste do qui-quadrado não foi estatisticamente significativo; portanto, apesar da associação entre essas variáveis ser considerada frágil, não se rejeita H_0 , ou seja, para os entrevistados, a evasão fiscal não é uma prática perigosa.

Outro cruzamento realizado foi o das questões 12 e 23, com o objetivo de verificar a percepção dos *controllers* quanto à necessidade da participação das diversas áreas da empresa na gestão tributária. Para tanto, duas hipóteses foram consideradas:

H₀: Sob o ponto de vista dos entrevistados, uma boa gestão tributária não depende da integração entre as diversas áreas da empresa.

H₁: Sob o ponto de vista dos entrevistados, uma boa gestão tributária depende da integração entre as diversas áreas da empresa.

Os resultados foram os seguintes:

TABELA 24 – Gestão tributária e a integração com as diversas áreas da empresa

Crosstabulation		Q12 - Para a realização de uma boa gestão tributária, é necessária a integração entre os diversos departamentos da empresa, pois todas, ou quase todas, as ações dentro de uma organização têm reflexos tributários.		TOTAL
		1.00	2.00	
Q23 - A empresa raramente reúne os responsáveis das várias áreas para tratar dos assuntos tributários de suas atividades operacionais.	1.00 Count	19	16	35
	Expected Count	21,0	14,0	35,0
	3.00 Count	8	2	10
	Expected Count	6,0	4,0	10,0
TOTAL	Count	27	18	45
	Expected Count	27,0	18,0	45,0

Fonte: Sistema SPSS

TABELA 25 – Teste de significância 02

Chi-Square Tests	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact. Sig. (2-sided)	Exact. Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	2,143	1	0,143		
Fisher's Exact Test				0,272	0,136
N of Valid Cases	45				

Fonte: Sistema SPSS

TABELA 26 – Medidas de correlação 02

Symmetric Measures	Value	Asymp. Error	Std. Approx. T	Approx. Sig.
Nominal by Nominal Phi	-0,218			0,143
Ordinal by Ordinal Spearman Correlation	-0,218	0,130	-1,466	0,150
N of Valid Cases	45			

Fonte: Sistema SPSS

Em nível de significância de 5%, pode-se concluir que o teste do qui-quadrado não foi estatisticamente significativo; portanto, apesar de a associação entre estas variáveis ser considerada frágil, não se rejeita H_0 , ou seja, sob o ponto de vista dos entrevistados, uma boa gestão tributária não depende da integração entre as diversas áreas da empresa.

Duas questões que também foram analisadas foram as de n.º 8 e 29. Com o cruzamento delas, o objetivo foi analisar a percepção dos *controllers* quanto à aplicação da gestão tributária no ICMS. As hipóteses consideradas nesta análise foram:

H_0 : Apesar do forte impacto do ICMS no resultado das empresas, sob o ponto de vista dos entrevistados, a redução da carga tributária não está associada com a gestão deste tributo.

H_1 : Apesar do forte impacto do ICMS no resultado das empresas, sob o ponto de vista dos entrevistados, a redução da carga tributária está associada com a gestão deste tributo.

Seguem os resultados:

TABELA 27 – Gestão tributária e ICMS

Crosstabulation		Q29 - O ICMS é um tributo que deve ser muito bem administrado, pois impacta fortemente no resultado da empresa		TOTAL
		1.00	2.00	
Q08 - Você adota a gestão tributária como a maneira lícita de reduzir tributos na empresa.	1.00 Count	30	7	37
	Expected Count	28,8	8,2	37,0
	2.00 Count	5	3	8
	Expected Count	6,2	1,8	8,0
TOTAL	Count	35	10	45
	Expected Count	35,0	10,0	45,0

Fonte: Sistema SPSS

TABELA 28 – Teste de significância 03

Chi-Square Tests	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact. Sig. (2-sided)	Exact. Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	1,314	1	0,252		
Fisher's Exact Test				0,349	0,240
N of Valid Cases	45				

Fonte: Sistema SPSS

TABELA 29 – Medidas de correlação 03

Symmetric Measures	Value	Asymp. Error	Std. Approx. T	Approx. Sig.
Nominal by Nominal Phi	0,171			0,252
Ordinal by Ordinal Spearman Correlation	0,171	0,167	1,137	0,262
N of Valid Cases	45			

Fonte: Sistema SPSS

No nível de significância de 5%, pode-se concluir que o teste do qui-quadrado não foi estatisticamente significativo; portanto, apesar de a associação entre estas variáveis ser considerada frágil, não se rejeita H_0 , ou seja, apesar do forte impacto do ICMS no resultado das empresas, a redução da carga tributária não está associada com a gestão deste tributo, sob o ponto de vista dos entrevistados.

Nas práticas de gestão tributária é importante manter a constante atualização dos conhecimentos. Sendo assim, elaborou-se o cruzamento das questões 14 e 22 com o objetivo de verificar a percepção dos *controllers* quanto à atualização dos conhecimentos. Para tanto, duas hipóteses foram consideradas:

H_0 : O conhecimento para a avaliação dos objetivos da P.E.C. 233/2008 em relação à sua empresa, na visão dos entrevistados, independe de atualização constante dos conhecimentos tributários;

H_1 : O conhecimento para a avaliação dos objetivos da P.E.C. 233/2008 em relação à sua empresa, na visão dos entrevistados, depende de atualização constante dos conhecimentos tributários.

Seguem os resultados:

TABELA 30 – Atualização constante do conhecimento

Crosstabulation		Q14 - Você se atualiza em termos tributários mensalmente.		TOTAL
		1.00	2.00	
Q22 - Entre os objetivos da Proposta de Emenda Constitucional 233/2008 estão o de eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira; simplificar o sistema tributário brasileiro; avançar no processo de desoneração tributária e instituir um modelo de desenvolvimento regional mais eficaz. Isto irá trazer benefícios à sua empresa.	1.00 Count	4	10	14
	Expected Count	3,1	10,9	14,0
	2.00 Count	6	25	8
	Expected Count	6,9	24,1	8,0
	TOTAL Count	10	35	45
	Expected Count	10,0	35,0	45,0

Fonte: Sistema SPSS

TABELA 31 – Teste de significância 04

Chi-Square Tests	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact. Sig. (2-sided)	Exact. Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	0,474	1	0,491		
Fisher's Exact Test				0,700	0,373
N of Valid Cases	45				

Fonte: Sistema SPSS

TABELA 32 – Medidas de correlação 04

Symmetric Measures	Value	Asymp. Error	Std. Approx. T	Approx. Sig.
Nominal by Nominal Phi	0,103			0,491
Ordinal by Ordinal Spearman Correlation	0,103	0,155	0,677	0,502
N of Valid Cases	45			

Fonte: Sistema SPSS

No nível de significância de 5%, pode-se concluir que o teste do qui-quadrado não foi estatisticamente significativo; portanto, apesar de a associação entre estas variáveis ser considerada frágil, não se rejeita H_0 , ou seja, o conhecimento para a avaliação dos objetivos da P.E.C. 233/2008 em relação à sua empresa, na visão dos entrevistados, independe de atualização constante dos conhecimentos tributários.

4.3 Análise geral da pesquisa.

Após o uso da estatística descritiva e inferencial empregada nas questões que fizeram parte do questionário aplicado aos profissionais da área de

controladoria que compõem o *corpus* deste trabalho, realizou-se uma análise com a finalidade de identificar não só o perfil dos *controllers* e as características das empresas respondentes, mas também a percepção desses profissionais quanto às práticas de gestão tributária.

O perfil dos *controllers* é traçado pela função exercida, nível de formação escolar, o curso em que se graduou e o tempo de experiência na área tributária. Observou-se que 60% dos entrevistados têm como exclusividade a função de *controller* e que 40% deles, além de *controller*, acumulam as funções da contabilidade.

Já com relação ao nível de formação escolar, 52% dos respondentes possuem apenas a graduação, outros 44% pós-graduação em nível de especialização/MBA e 4% encontram-se no nível de mestrado ou doutorado.

A formação escolar desses profissionais está em sua maioria concentrada no curso de contabilidade, perfazendo um total de 51%; outros 27% possuem formação no curso de administração, 7% em economia, 2% em direito e os 13% restantes em outros cursos não especificados.

A situação fica alarmante quando analisamos o tempo de experiência dos entrevistados com relação à área tributária, pois 86% possuem 5 anos ou menos, outros 7% possuem de 6 a 10 anos e outros 7%, de 11 a 20 anos; nenhum dos respondentes possui mais de 20 anos de experiência na área tributária.

As características das empresas dividem-se em ramo de atividade, regime tributário e faixa de faturamento. Constatou-se que 40% das empresas são do segmento indústria, 44% são do comércio e 16% são prestadoras de serviços.

Com relação ao regime tributário, 56% encontram-se no lucro real e 44% no lucro presumido; as empresas optantes pelo Simples Nacional não fizeram parte desta pesquisa.

Com relação à faixa de faturamento, 42% faturam até R\$ 2.400.000,00 por ano, enquadradas como ME ou EPP, 58% fatura de R\$ 2.400.000,01 até R\$ 300.000.000,00 por ano, consideradas como médio porte, e nenhuma empresa que fez parte desta pesquisa tem faturamento acima de R\$ 300.000.000,00 por ano, ou seja, em nível das que são consideradas de grande porte.

Quanto ao grau de percepção dos *controllers* no que se refere às práticas de gestão tributária, é possível observar na tabela 20, página 98, que esses profissionais, de modo geral, não estão tecnicamente preparados para desenvolver a gestão tributária.

Apesar de 51% serem formados em contabilidade, 91% responderam de maneira insatisfatória a questão n.º 20 (“no decorrer do ano-fiscal, observadas as regras específicas, é possível a alteração do regime tributário, mediante planejamento tributário”); outros 77% responderam, também de maneira insatisfatória a questão 30 (“Para uma empresa que apresenta resultados positivos e negativos nos vários meses do ano e optou pelo lucro real, é recomendável a apuração anual”) e 84% não conseguiram êxito ao responder a questão 33 (“Aliando gestão tributária com a gestão financeira, as empresas enquadradas no Lucro Presumido podem recolher seus tributos com base no regime de caixa”).

Ao avançar na pesquisa, constatou-se que os *controllers* também não têm a percepção do quão nocivo é para as organizações a prática de evasão fiscal, ou seja, sonegação fiscal, uma vez que não foi possível rejeitar, pelos testes estatísticos na página 100, a hipótese de que, para os entrevistados, a evasão fiscal não é uma prática perigosa.

Pouca percepção se verificou nos *controllers* quanto à visão geral sobre a gestão tributária já que, nos testes estatísticos na página 101, não foi possível rejeitar a hipótese de que uma boa gestão tributária não depende da integração entre as diversas áreas da empresa, sob o ponto de vista dos entrevistados.

Seguindo a análise, ainda fazendo referência sobre a visão geral e o impacto de forma globalizada dos tributos na empresa, é reforçada a conclusão de pouca percepção dos *controllers*, já que também não foi possível, através dos testes estatísticos na página 103, rejeitar a hipótese de que, sob o ponto de vista dos entrevistados, a redução da carga tributária não está associada com a gestão do ICMS.

Apesar de ressaltada nesta pesquisa a importância do conhecimento e seu contínuo aperfeiçoamento na área tributária, a percepção dos *controllers* não é muito boa neste sentido, já que, conforme os testes estatísticos na página 104, na visão dos entrevistados, o conhecimento para a avaliação dos objetivos da PEC

233/2008 (BRASIL, 2008), em relação à sua empresa, independe de atualização constante dos conhecimentos tributários.

Desta forma, a pesquisa, de maneira geral, indica uma baixa percepção dos profissionais que exercem a função de *controller* das empresas da cidade de Bauru-SP sobre a gestão tributária, bem como um baixo conhecimento técnico sobre os assuntos da área tributária. Vale ressaltar que esta pesquisa é regionalizada, portanto o seu resultado não pode ser generalizado para todo o país.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho procurou obter evidências empíricas sobre a percepção de *controllers* de empresas com sede na cidade de Bauru-SP, em relação ao desenvolvimento das práticas de gestão tributária, e identificar se as empresas têm no ambiente de trabalho condições que favoreçam tais práticas.

A carga tributária no nível com que as empresas se deparam nos dias atuais exige a adoção de um sistema de controle dos tributos, o que torna crucial a identificação de alternativas que possibilitem economia aos empresários; isso é fundamental para a eficácia das estratégias competitivas das empresas - aquelas que adotam práticas de gestão tributária apresentam ganhos significativos em relação às concorrentes que porventura não as tenham adotado.

A questão elaborada para a pesquisa foi a seguinte: qual é a percepção dos *controllers* das empresas de Bauru quanto às práticas de gestão tributária?

Conclui-se que a percepção dos *controllers* quanto às práticas de gestão tributária é baixa; como verificado, a experiência desses profissionais na área tributária não passa dos cinco anos, fator esse que pode ter contribuído para o baixo nível de percepção. Observou-se também que eles não entendem como perigosa a prática de evasão fiscal e que não procuram se atualizar a respeito dos assuntos tributários do país.

Com relação aos aspectos técnicos básicos sobre questões tributárias, notou-se um despreparo dos entrevistados, já que a grande maioria respondeu de forma insatisfatória às questões que requeriam um grau de conhecimento técnico um pouco mais elevado do que as demais.

Foi realizada também uma pesquisa acerca dos livros disponíveis que possuem capítulos sobre gestão tributária; o resultado foi a constatação de que há poucos livros e de que os que existem são recentes, o que dificulta a busca por conhecimentos sobre o assunto.

Os dados chamam a atenção, já que uma das principais funções do *controller* é o acompanhamento dos tributos da empresa. Para um profissional que ocupa tal posição dentro de uma organização, participando de reuniões

estratégicas e, muitas vezes, decidindo os rumos a serem tomados, o conhecimento tributário se torna imprescindível - o despreparo pode causar desembolsos desnecessários e riscos de autuações fiscais por procedimentos incorretos, muitas vezes ilegais.

Vale ressaltar mais uma vez que este estudo é regionalizado, com foco na cidade de Bauru que, apesar de ser uma cidade importante para o estado de São Paulo, não fornece subsídios suficientes para o resultado ser generalizado para as demais cidades. Cabe aqui uma recomendação para estender este estudo para todas as regiões do país.

Outra recomendação cabível, devido à importância do assunto, é com relação à identificação das razões do despreparo dos *controllers* quando o assunto é gestão tributária.

Para complementar este estudo, seria interessante uma análise sobre o nível de envolvimento dos proprietários das empresas com os assuntos tributários, bem como os incentivos que eles proporcionam aos funcionários para se dedicarem a tais assuntos.

REFERÊNCIAS

ABRANTES, L. A. Tributos Indiretos no Segmento de Torrefação e Moagem do Café em Minas Gerais. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – EnANPAD, 30., Salvador-BA, 2006. **Anais Eletrônicos**. Rio de Janeiro: ANPAD, 2006. CD-ROM.

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica – Gecon**. 2. ed; São Paulo. Atlas, 2001. p. 341-355

AMARAL, G. L. et al. **Carga tributária potencial brasileira**. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 2007. Disponível em: <<http://www.marcoscintra.org/download/CT%20Potencial%20IBPT.pdf>>. Acesso em 05 jun. 2008.

AMED, F. J.; NEGREIROS, P. J. L. C. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 2000.

ANDERSON, J. M. R.; BRAGG, S. M. **The Controller's function: the work of the managerial accountant**. 2nd ed. New York: John Wiley & Sons, 2000.

ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. São Paulo: Atlas, 1995.

ARNOSTI, J. C. M. et al. **Capital intelectual: reconhecimento & mensuração**. Curitiba: Juruá, 2008.

BATTGLIA, M. G. B.. **A inteligência competitiva modelando o sistema de informação de clientes – Finep**, Brasília: Ci. Inf., v. 29, n. 2, p. 200-214, maio/ago. 1999.

BERKIN, A. L.; YE, J. Tax management, loss harvesting, and FIFO accounting. **Financial Analysts Journal**, Charlottesville: vol.59, num. 4; p. 91, Jul/Aug 2003.

BIDERMAN, C.; ARVATE, P. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2004.

BOGO, L. A. **Elisão tributária**: licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2008.

BORGES, H. B. **Gerência de Impostos**: IPI, ICMS e ISS. São Paulo: Atlas, 2002.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria de da *práxis*. 2006. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRASIL. **Decreto n.º 3000**, de 26 mar. 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 abr. 2008.

_____. **Decreto n.º 70.235**, de 6 mar. 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 abr. 2008

_____. **Lei n.º 8.137**, de 27 dez. 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 08 abr. 2008.

_____. **Lei n.º 9.430**, de 27 dez. 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 abr. 2008.

_____. **Lei n.º 11.638**, de 28 dez. 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 jul. 2008.

_____. **Lei Complementar n.º 87**, de 13 set. 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 abr. 2008.

_____. **Lei Complementar n.º 102**, de 11 jul. 2000. Altera dispositivos da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, que "dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de

mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências". Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 abr. 2008.

_____. **Lei Complementar nº123**, de 14 dez. 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nos 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 jul. 2008.

_____. **PEC nº 233/2008**, de 28 fev. 2008. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/540729.pdf>>. Acesso em: 18 abr. 2008.

CAMPOS, C. H. **Planejamento tributário**: imposto de renda das pessoas jurídicas. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CÉZARI, M. **Sem sonegação e calote, carga fiscal é de 59% do PIB**. [2006]. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u111057.shtml>>. Acesso em: 08 abr. 2008.

DAVENPORT, T. H.; PRUSAK, L. **Conhecimento empresarial**: como as organizações gerenciam o seu capital intelectual. Tradução de Lenke Peres. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

FERREIRA, A. B. H. **Aurélio Século XXI**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria**: teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FOSSATI, G. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

GALLO, F.M. et al. Mensuração da carga tributária efetiva: Existem Divergências entre os Enfoques Econômico e Contábil? In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – EnANPAD, 30., Salvador-BA, 2006. **Anais Eletrônicos**. Rio de Janeiro: ANPAD, 2006. CD-ROM.

GÜNTHER, H. **Como elaborar um questionário**. Brasília, DF: UNB, Laboratório de Psicologia Ambiental. 2003. Disponível em: <<http://www.ic.unicamp.br/~wainer/cursos/2s2006/epistemico/01Questionario.pdf>> Acesso em: 03 jun. 2008

HAHN, T. G.. GRZYBOVSKI, D. **Educação fiscal**: premissa para melhor percepção da questão tributária. [2005]. Disponível em: <http://www.upf.br/cepeac/download/td_07_2005.pdf>. Acesso em: 01 abr. 2008.

HARADA, K. **Tributos indiretos representam custos das mercadorias e dos serviços**. [2007]. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9931>>. Acesso em: 18 abr. 2008.

HERCKERT, W. **Conhecimento**: um ativo imaterial. [2002]. Disponível em: <<http://br.monografias.com/trabalhos/conhec/conhec.shtml>>. Acesso em: 26 mar. 2008.

IBPT - INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Com revisão do PIB, carga tributária atinge o índice de 35,21% em 2006, crescendo mais de um ponto percentual**. [2006]. Disponível em: <[http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/2006_-_CARGA_TRIBUTARIA_BRASILEIRA_\(REVISADA\).pdf](http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/2006_-_CARGA_TRIBUTARIA_BRASILEIRA_(REVISADA).pdf)>. Acesso em: 27 mar. 2007.

IPEA - INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Rio de Janeiro, 1998.

JASPER, F. **Enquanto reforma não sai, país cria 50 normas tributárias ao dia**. [2007]. Disponível em: <http://www.depacom.org.br/informativos/2007/621_05_10_07.htm>. Acesso em: 03 abr. 2008.

KARAYAN, J. E.; SWENSON, C. W.; NEFF, J. W. **Strategic corporate tax planning**. New Jersey: John Wiley & Sons, 2002.

KHAIR, A. A., MELO, L. O sistema tributário e os impostos sobre o patrimônio. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2004. p. 253 – 265

LAY, M. C. D., REIS, A. T. L. **Análise quantitativa na áreas de estudos ambiente-comportamento** [2005]. Disponível em: <
<http://www.antac.org.br/ambienteconstruido/pdf/revista/artigos/Doc120132.pdf>>.
Acesso em: 15 jul. 2008

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MAROCO, J. **Análise estatística**: com utilização do SPSS. 1; ed. Lisboa: Edições Sílabo, 2003.

MARTINS, G. A. **Estatística geral e aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, Sívio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NASCIMENTO, A. M.; LUZ, M.; GUIDOTTI, R. Gestão Tributária. In: NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L (Org.). **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. São Paulo: Atlas, 2007. p. 233-250

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. Planejamento Estratégico. In: NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L (Org.). **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. São Paulo: Atlas, 2007. p. 117-136

NASSER, A. Expanding the formal economy. **McKinsey Quarterly**. Special Edition, p. 97-98, 2007.

OLIVEIRA, A. B. S. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

PEREIRA, C. A. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica – Gecon.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 36-80.

PEREIRA, T. A. C. **Análise de componentes principais com escalonamento ótimo:** descrição da metodologia e uma aplicação na gestão de qualidade total. 2004. 107 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

PIOVESAN, A., TEMPORINI, E. R. **Pesquisa exploratória:** procedimento metodológico para o estudo de fatores humanos no campo da saúde pública. [2008]. Disponível em: <http://br.monografias.com/trabalhos2/pesquisa-exploratoria-procedimento>> Acesso em: 12 set. 2008.

RIBEIRO, F. P. **Inteligência fiscal na controladoria:** uma contribuição do uso dos procedimentos de inteligência competitiva como ferramenta de produção e análise de informações fiscais para a controladoria. São Paulo: LCTE editora, 2005.

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. São Paulo, 2008. Disponível em: www.sebrae.com.br>. Acesso em: 15 jul. 2008.

SHACKELFORD, D. A.; SHEVLIN, T. Empirical tax research in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, Rochester, v. 31, p. 321-387, 2001.

SILVA, M. A. C. **Análise das práticas do planejamento tributário nas indústrias brasileiras de bens de capital:** setor gráfico. 2007. 180 f. Dissertação (Mestrado) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2007.

STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à administração.** tradução Alfredo Alves de Farias. São Paulo: Harbra, 1981.

TEIXEIRA, P. H.; ZANLUCA, J. C. **Manual prático de gestão tributária nas empresas.** Curitiba: Portal Tributário Editora: Maph Editora, 2008.

TRIOLA, M. F. **Introdução à estatística.** Rio de Janeiro: LTC, 1999.

WEISS, N. B., JEFFREY P. Tax looks back. **International Tax Review**; São Paulo, vol. 18, p108-109, 2p. dec 2006/jan 2007.

ZABOT, J. B. M.; SILVA L. C. M. **Gestão do conhecimento: aprendizagem e tecnologia: construindo a inteligência coletiva.** São Paulo: Atlas, 2002.

APÊNDICE A – EMBASAMENTO TEÓRICO DO QUESTIONÁRIO

Questão	Objetivo	Conceito	Autor
<p>8- Você adota a gestão tributária como a maneira lícita de reduzir tributos na empresa.</p>	<p>Verificar se os <i>controllers</i> adotam a gestão tributária na empresas.</p>	<p>Para aliviar o peso dos impostos, empresas de médio e grande porte recorrem à gestão tributária, conjunto de mecanismos que inclui ações judiciais para contestar cobranças indevidas. O empresário não pode simplesmente deixar de pagar os impostos. Daí a necessidade de implantar uma gestão para administrar tudo isso.</p>	<p>(JASPER, 2007)</p>
<p>9 - A diretoria da empresa raramente acompanha os resultados tributários mensais da empresa.</p>	<p>Perceber a importância dada aos assuntos tributários pela diretoria da empresa.</p>	<p>O <i>controller</i> deve ter habilidade de bem expressar-se oralmente e por escrito e profundo conhecimento dos princípios contábeis e das implicações fiscais que afetam o resultado empresarial.</p>	<p>(FIGUEIREDO, CAGIANO, 2004, p.29)</p>
<p>10 - Da forma que a empresa atua hoje, a informação tributária é irrelevante para a tomada de decisões.</p>	<p>Verificar a percepção dos tomadores de decisão quanto ao impacto da carga tributária.</p>	<p>O sistema tributário brasileiro contém dispositivos que afetam o desenvolvimento e a expansão de certas atividades produtivas no país. A criação de novos tributos e/ou o aumento das alíquotas vigentes pode prejudicar as decisões de investimento, as quais refletem diretamente no crescimento da produção, na oferta de empregos e no próprio desenvolvimento econômico social do país.</p>	<p>(NASCIMENTO, LUZ, GUIDOTTI, 2007, p. 233)</p>
<p>11- A cada três ou cinco anos você realiza estudos para analisar qual é a forma de tributação mais interessante para a empresa.</p>	<p>Verificar se o <i>controller</i> desempenha a função tributária na empresa.</p>	<p>Função tributária: Compreende as atividades pertinentes à contabilidade tributária, também chamada de contabilidade fiscal, ou seja, o atendimento das obrigações legais, fiscais e acessória previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar tributos, bem como elaborar o planejamento tributário da organização.</p>	<p>(BORINELLI, 2006)</p>

CONTINUAÇÃO - APÊNDICE A

Questão	Objetivo	Conceito	Autor
<p>12- Para a realização de uma boa gestão tributária, é necessária a integração entre os diversos departamentos da empresa, pois todas, ou quase todas, as ações dentro de uma organização têm reflexos tributários.</p>	<p>Verificar a percepção do <i>controller</i> quanto à prática de gestão tributária</p>	<p>O sucesso da Gerência de Tributos, no desempenho de suas atribuições gerais e específicas, depende, entre outros relevantes aspectos, de um positivo relacionamento técnico-profissional com outras gerências que integram o universo da administração geral da empresa</p>	<p>(BORGES, 2002, p.52)</p>
<p>13- A diretoria da empresa aceita a evasão fiscal como uma prática para economizar tributos.</p>	<p>Verificar se a empresa incentiva a busca pelas práticas de gestão tributária</p>	<p>A evasão tributária é representada por práticas ilícitas, tais como a simulação, o dolo e a fraude de um modo geral, ou seja, os atos ou negócios ilícitos, civis ou penal-tributários.</p>	<p>(BOGO, 2008, p.190)</p>
<p>14- Você se atualiza em termos tributários mensalmente.</p>	<p>Verificar se o <i>controller</i> acompanha as constantes mudanças da legislação tributária</p>	<p>Cada empresa brasileira precisa acompanhar de perto aproximadamente 3,2 mil normas, do total de 17,2 mil normas tributárias em vigor no país. De acordo com o IBPT, isso significa que os funcionários responsáveis por esse acompanhamento têm de ler com atenção uma média de 55.767 artigos, 33.374 parágrafos, 23.497 incisos e 9.956 alíneas – que diariamente podem ganhar acréscimos, serem revogados ou substituídos.</p>	<p>(JASPER, 2007)</p>
<p>15- A tributação da empresa está intimamente ligada com a concorrência no mercado.</p>	<p>Verificar se o <i>controller</i> percebe a gestão tributária como diferencial competitivo.</p>	<p>Os três temas – todas as partes, todos os tributos, e todos os custos – fornecem uma estrutura para a administração tributária alcançar as metas da organização, como o lucro ou a maximização da riqueza</p>	<p>(SCHOLES e WOLFSON, 2001)</p>
<p>16- Na apuração do lucro real trimestral, a empresa pode compensar o prejuízo fiscal acumulado apenas até 30% do lucro ocorrido no trimestre.</p>	<p>Verificar o conhecimento técnico básico do <i>controller</i> em matéria tributária.</p>	<p>Conhecimento é o conteúdo informacional contido nos documentos, nas várias fontes de informação e na bagagem pessoal de cada indivíduo</p>	<p>(BATTAGLIA, 1999, p. 209)</p>
<p>17- A direção dispensa o uso de empresas de consultoria tributária.</p>	<p>Analisar o interesse a da empresa em buscar novos conhecimentos aplicáveis na área tributária</p>	<p>Numa empresa onde há pouco conhecimento e interesse na inovação, a tendência é do meio patrimonial se movimentar com lentidão e a tendência para a ineficácia será maior do que numa célula social B onde a direção e pessoal primam por adquirir conhecimento, inovando assim as formas de agir da direção e do pessoal. Onde há o interesse pelo conhecimento, há também uma maior probabilidade de acerto nas decisões de gestão patrimonial, criando-se assim um clima de eficácia e de prosperidade patrimonial</p>	<p>(HERCKERT, 2002, p. 08)</p>

CONTINUAÇÃO - APÊNDICE A

Questão	Objetivo	Conceito	Autor
<p>18- A Controladoria fica ausente das reuniões estratégicas da diretoria da empresa.</p>	<p>Verificar se o <i>controller</i> desempenha a função gerencial-estratégica na empresa</p>	<p>Função gerencial-estratégica: Consiste no fomento de informações de natureza contábil, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão como um todo, com foco no subsídio aos gestores para as devidas tomadas de decisões. Atividades como coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamento e previsões também fazem parte da função gerencial-estratégica</p>	<p>(BORINELLI, 2006).</p>
<p>19- Entre os tributos existentes no Brasil, os indiretos (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS) também devem ser parte do estudo da gestão tributária.</p>	<p>Verificar a visão global <i>controller</i> sobre gestão tributária.</p>	<p>Os três temas – todas as partes, todos os tributos, e todos os custos – fornecem uma estrutura para a administração tributária alcançar as metas da organização, como o lucro ou a maximização da riqueza</p>	<p>(SCHOLES e WOLFSON, 2001)</p>
<p>20- No decorrer do ano-fiscal, observada as regras específicas, é possível a alteração do regime tributário, mediante planejamento tributário.</p>	<p>Verificar o conhecimento técnico básico do <i>controller</i> em matéria tributária.</p>	<p>Conhecimento é o conteúdo informacional contido nos documentos, nas várias fontes de informação e na bagagem pessoal de cada indivíduo</p>	<p>(BATTAGLIA, 1999, p. 209)</p>
<p>21- Os tributos diretos (IRPJ-CSLL-IPVA-IPTU) representam os encargos tributários mais pesados na empresa.</p>	<p>Verificar a percepção do <i>controller</i> quanto a carga tributária da empresa.</p>	<p>Função tributária: Compreende as atividades pertinentes à contabilidade tributária, também chamada de contabilidade fiscal, ou seja, o atendimento das obrigações legais, fiscais e acessória previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar tributos, bem como elaborar o planejamento tributário da organização.</p>	<p>(BORINELLI, 2006)</p>
<p>22- Entre os objetivos da Proposta de Emenda Constitucional 233/2008 estão o de eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira; simplificar o sistema tributário brasileiro; avançar no processo de desoneração tributária e instituir um modelo de desenvolvimento regional mais eficaz. Isto irá trazer benefícios à sua empresa.</p>	<p>Verificar se o <i>controller</i> acompanha a legislação tributária.</p>	<p>Conhecimento é uma mistura fluida de experiência condensada, valores, informação contextual e <i>insight</i> experimentado, a qual proporciona uma estrutura para avaliação e incorporação de novas experiências e informações. Ele tem origem e é aplicado na mente dos conhecedores.</p>	<p>(DAVENPORT, PRUSAK, 1998, p.06)</p>

CONTINUAÇÃO - APÊNDICE A

Questão	Objetivo	Conceito	Autor
<p>23- A empresa raramente reúne os responsáveis das várias áreas para tratar dos assuntos tributários de suas atividades operacionais.</p>	<p>Analisar se há participação coletiva nas questões tributárias da empresa.</p>	<p>O sucesso da Gerência de Tributos, no desempenho de suas atribuições gerais e específicas, depende, entre outros relevantes aspectos, de um positivo relacionamento técnico-profissional com outras gerências que integram o universo da administração geral da empresa.</p>	<p>(BORGES, 2002, p.52)</p>
<p>24- O profissional da área de controladoria deve se envolver com a gestão tributária, juntamente com os demais gerentes da empresa.</p>	<p>Verificar a percepção do <i>controller</i> quanto à participação coletiva nas questões tributárias da empresa.</p>	<p>O sucesso da Gerência de Tributos, no desempenho de suas atribuições gerais e específicas, depende, entre outros relevantes aspectos, de um positivo relacionamento técnico-profissional com outras gerências que integram o universo da administração geral da empresa.</p>	<p>(BORGES, 2002, p.52)</p>
<p>25- A empresa dispensa assinatura(s) de boletins tributários.</p>	<p>Verificar se há fontes de consultas tributárias na empresa.</p>	<p>Numa empresa onde há pouco conhecimento e interesse na inovação, a tendência é do meio patrimonial se movimentar com lentidão e a tendência para a ineficácia será maior do que numa célula social B onde a direção e pessoal primam por adquirir conhecimento, inovando assim as formas de agir da direção e do pessoal. Onde há o interesse pelo conhecimento, há também uma maior probabilidade de acerto nas decisões de gestão patrimonial, criando-se assim um clima de eficácia e de prosperidade patrimonial.</p>	<p>(HERCKERT, 2002, p. 08)</p>
<p>26- A evasão fiscal, mesmo quando realizada de maneira prudente sem chamar a atenção dos fiscais é uma prática perigosa.</p>	<p>Verificar a percepção do <i>controller</i> quanto a responsabilidade pelos atos ilícitos na redução da carga tributária.</p>	<p>A evasão tributária é representada por práticas ilícitas, tais como a simulação, o dolo e a fraude de um modo geral, ou seja, os atos ou negócios ilícitos, civis ou penal-tributários.</p>	<p>(BOGO, 2008, p.190)</p>
<p>27- Os encargos tributários totais da empresa representam 40%, ou mais, do faturamento.</p>	<p>Verificar a percepção do <i>controller</i> quanto a carga tributária da empresa.</p>	<p>Função tributária: Compreende as atividades pertinentes à contabilidade tributária, também chamada de contabilidade fiscal, ou seja, o atendimento das obrigações legais, fiscais e acessória previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar tributos, bem como elaborar o planejamento tributário da organização.</p>	<p>(BORINELLI, 2006)</p>

CONTINUAÇÃO - APÊNDICE A

Questão	Objetivo	Conceito	Autor
<p>28- Na apuração do lucro real anual, a empresa pode pagar o IRPJ e a CSLL mensalmente por estimativa ou fazer balancetes de suspensão e pagar sobre o lucro efetivo do mês.</p>	<p>Verificar o conhecimento técnico básico do <i>controller</i> em matéria tributária.</p>	<p>Conhecimento é o conteúdo informacional contido nos documentos, nas várias fontes de informação e na bagagem pessoal de cada indivíduo</p>	<p>(BATTAGLIA, 1999, p. 209)</p>
<p>29- O ICMS é um tributo que deve ser muito bem administrado, pois impacta fortemente no resultado da empresa.</p>	<p>Verificar a percepção do <i>controller</i> quanto às práticas de gestão tributária específica.</p>	<p>Os três temas – todas as partes, todos os tributos, e todos os custos – fornecem uma estrutura para a administração tributária alcançar as metas da organização, como o lucro ou a maximização da riqueza.</p>	<p>(SCHOLES e WOLFSON, 2001)</p>
<p>30- Para uma empresa que apresenta resultados positivos e negativos nos vários meses do ano e optou pelo lucro real, é recomendável a apuração anual.</p>	<p>Verificar o conhecimento básico do <i>controller</i> quanto às práticas de gestão tributária.</p>	<p>O conhecimento é um agente que pode causar movimento no meio patrimonial. É como uma força que pressiona um corpo para frente. Dependendo da força, este corpo pode se movimentar com lentidão como velozmente.</p>	<p>(HERCKERT, 2002, p. 08)</p>
<p>31- Na apuração do PIS e COFINS não-cumulativos, a empresa pode se apropriar de créditos de despesas de energia elétrica consumida no processo produtivo.</p>	<p>Verificar o conhecimento técnico básico do <i>controller</i> em matéria tributária.</p>	<p>Conhecimento é o conteúdo informacional contido nos documentos, nas várias fontes de informação e na bagagem pessoal de cada indivíduo</p>	<p>(BATTAGLIA, 1999, p. 209)</p>
<p>32- A empresa dispensa a busca de incentivos fiscais nas suas operações.</p>	<p>Verificar se a empresa valoriza a redução lícita de carga tributária.</p>	<p>A elisão tributária não é fruto do acaso, mas sim da licitude do comportamento de vários profissionais, ora advogados, ora contadores no trato com os tributos.</p>	<p>(SILVA, 2007, p 48).</p>
<p>33- Aliando Gestão Tributária com a Gestão Financeira, as empresas enquadradas no Lucro Presumido podem recolher seus tributos com base no regime de caixa.</p>	<p>Verificar o conhecimento técnico básico do <i>controller</i> em matéria tributária</p>	<p>Conhecimento é o conteúdo informacional contido nos documentos, nas várias fontes de informação e na bagagem pessoal de cada indivíduo</p>	<p>(BATTAGLIA, 1999, p. 209)</p>
<p>34- Os custos dos profissionais da área de Gestão Tributária são plenamente recuperados pelos resultados por eles alcançados.</p>	<p>Verificar a percepção do <i>controller</i> quanto ao valor do profissional da área tributária</p>	<p>O conhecimento é um trunfo competitivo de extremo poder, e é de extrema importância não só sua aquisição, como também sua criação e transferência.</p>	<p>Zabot e Silva (2002, p. 66)</p>

APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO

Preencha o quadrado (■) da alternativa correta	
1- A sua função na empresa é: <input type="checkbox"/> Controller <input type="checkbox"/> Contador (quando ocupa a função de controller) <input type="checkbox"/> Sócio Proprietário (se não houver controller e/ou contador interno)	2- O seu nível de formação escolar é: <input type="checkbox"/> Ensino fundamental <input type="checkbox"/> Pós-Graduação (especialização/MBA) <input type="checkbox"/> Ensino médio e/ou técnico <input type="checkbox"/> Pós-Graduação (mestrado/doutorado) <input type="checkbox"/> Graduação
3- A sua formação escolar é: <input type="checkbox"/> Contabilidade <input type="checkbox"/> Direito <input type="checkbox"/> Administração <input type="checkbox"/> Outros <input type="checkbox"/> Economia	4- Qual o seu tempo de experiência na área tributária? <input type="checkbox"/> Menos de 1 ano <input type="checkbox"/> De 11 a 20 anos <input type="checkbox"/> De 1 a 5 anos <input type="checkbox"/> Mais de 20 anos <input type="checkbox"/> De 6 a 10 anos
5- O ramo de atividade da empresa é: <input type="checkbox"/> Indústria <input type="checkbox"/> Comércio <input type="checkbox"/> Prestação de serviços	6- O regime tributário atual da empresa é: <input type="checkbox"/> Lucro Real <input type="checkbox"/> Lucro Presumido
7- A empresa em 2007 enquadra-se na seguinte faixa de faturamento: <input type="checkbox"/> até R\$ 2.400.000,00 <input type="checkbox"/> de R\$ 2.400.000,01 até R\$ 300.000.000,00 <input type="checkbox"/> acima de R\$ 300.000.000,01	
Preencha o quadrado (■) da nota que representa sua resposta nas alternativas abaixo	
1- concordo totalmente 2- concordo parcialmente 3- indiferente 4- discordo parcialmente 5- discordo totalmente	
8	Você adota a gestão tributária como a maneira lícita de reduzir tributos na empresa. <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
9	A diretoria da empresa raramente acompanha os resultados tributários mensais da empresa. <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
10	Da forma que a empresa atua hoje, a informação tributária é irrelevante para a tomada de decisões. <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
11	A cada três ou cinco anos você realiza estudos para analisar qual é a forma de tributação mais interessante para a empresa. <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
12	Para a realização de uma boa gestão tributária, é necessária a integração entre os diversos departamentos da empresa, pois todas, ou quase todas, as ações dentro de uma organização têm reflexos tributários. <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
13	A diretoria da empresa aceita a evasão fiscal como uma prática para economizar tributos. <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
14	Você se atualiza em termos tributários mensalmente. <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
15	A tributação da empresa está intimamente ligada com a concorrência no mercado. <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
16	Na apuração do lucro real trimestral, a empresa pode compensar o prejuízo fiscal acumulado apenas até 30% do lucro ocorrido no trimestre. <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
17	A direção dispensa o uso de empresas de consultoria tributária. <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
18	A Controladoria fica ausente das reuniões estratégicas da diretoria da empresa. <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
19	Entre os tributos existentes no Brasil, os indiretos (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS) também devem ser parte do estudo da gestão tributária. <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
20	No decorrer do ano-fiscal, observada as regras específicas, é possível a alteração do regime tributário, mediante planejamento tributário. <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5

CONTINUAÇÃO APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO

21	Os tributos diretos (IRPJ-CSLL-IPVA-IPTU) representam os encargos tributários mais pesados na empresa.	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
22	Entre os objetivos da Proposta de Emenda Constitucional 233/2008 estão o de eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira; simplificar o sistema tributário brasileiro; avançar no processo de desoneração tributária e instituir um modelo de desenvolvimento regional mais eficaz. Isto irá trazer benefícios à sua empresa.	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
23	A empresa raramente reúne os responsáveis das várias áreas para tratar dos assuntos tributários de suas atividades operacionais.	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
24	O profissional da área de controladoria deve se envolver com a gestão tributária, juntamente com os demais gerentes da empresa.	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
25	A empresa dispensa assinatura(s) de boletins tributários.	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
26	A evasão fiscal, mesmo quando realizada de maneira prudente sem chamar a atenção dos fiscais é uma prática perigosa.	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
27	Os encargos tributários totais da empresa representam 40%, ou mais, do faturamento.	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
28	Na apuração do lucro real anual, a empresa pode pagar o IRPJ e a CSLL mensalmente por estimativa ou fazer balancetes de suspensão e pagar sobre o lucro efetivo do mês.	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
29	O ICMS é um tributo que deve ser muito bem administrado, pois impacta fortemente no resultado da empresa.	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
30	Para uma empresa que apresenta resultados positivos e negativos nos vários meses do ano e optou pelo lucro real, é recomendável a apuração anual.	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
31	Na apuração do PIS e COFINS não-cumulativos, a empresa pode se apropriar de créditos de despesas de energia elétrica consumida no processo produtivo.	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
32	A empresa dispensa a busca de incentivos fiscais nas suas operações.	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
33	Aliando gestão tributária com a gestão financeira, as empresas enquadradas no Lucro Presumido podem recolher seus tributos com base no regime de caixa.	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5
34	Os custos dos profissionais da área de gestão tributária são plenamente recuperados pelos resultados por eles alcançados.	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5

ANEXO A - Lei 8.137/90

Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

CAPÍTULO I

Dos Crimes Contra a Ordem Tributária

Seção I

Dos crimes praticados por particulares

Art. 1.º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2.º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

ANEXO B - DECRETO 70.235/72

Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.

CAPÍTULO II

Do Processo da Consulta

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.

Art. 47. A consulta deverá ser apresentada por escrito, no domicílio tributário do consulente, ao órgão local da entidade incumbida de administrar o tributo sobre que versa.

Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:

I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;

II - de decisão de segunda instância.

Art. 49. A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos.

Art. 50. A decisão de segunda instância não obriga ao recolhimento de tributo que deixou de ser retido ou autolancado após a decisão reformada e de acordo com a orientação desta, no período compreendido entre as datas de ciência das duas decisões.

Art. 51. No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos referidos no artigo 48 só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificado o consulente da decisão.

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

II - por quem tiver sido intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;

III - por quem estiver sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada;

IV - quando o fato já houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente;

V - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

VI - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

VII - quando o fato for definido como crime ou contravenção penal;

VIII - quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

Art. 53. O preparo do processo compete ao órgão local da entidade encarregada da administração do tributo.

Art. 54. O julgamento compete:

I - Em primeira instância:

a) aos Superintendentes Regionais da Receita Federal, quanto aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, atendida, no julgamento, a orientação emanada dos atos normativos da Coordenação do Sistema de Tributação;

b) às autoridades referidas na alínea b do inciso I do artigo 25.

II - Em segunda instância:

a) ao Coordenador do Sistema de Tributação, da Secretaria da Receita Federal, salvo quanto aos tributos incluídos na competência julgadora de outro órgão da administração federal;

b) à autoridade mencionada na legislação dos tributos, ressalvados na alínea precedente ou, na falta dessa indicação, à que for designada pela entidade que administra o tributo.

III - Em instância única, ao Coordenador do Sistema de Tributação, quanto às consultas relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e formuladas:

a) sobre classificação fiscal de mercadorias;

b) pelos órgãos centrais da administração pública;

c) por entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais, de âmbito nacional.

Art. 55. Compete à autoridade julgadora declarar a ineficácia da Consulta.

Art. 56. Cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de trinta dias contados da ciência.

Art. 57. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício de decisão favorável ao consultante.

Art. 58. Não cabe pedido de reconsideração de decisão proferida em processo de consulta, inclusive da que declarar a sua ineficácia.

ANEXO C - Lei 9.430/96

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

Capítulo V

DISPOSIÇÕES GERAIS

Seção I

Processo Administrativo de Consulta

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§ 1.º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia será atribuída:

I - a órgão central da Secretaria da Receita Federal, nos casos de consultas formuladas por órgão central da administração pública federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional;

II - a órgão regional da Secretaria da Receita Federal, nos demais casos.

§ 2.º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

§ 3.º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

§ 4.º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5.º Havendo diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão de que trata o inciso I do § 1.º.

§ 6.º O recurso de que trata o parágrafo anterior pode ser interposto pelo destinatário da solução divergente, no prazo de trinta dias, contados da ciência da solução.

§ 7.º Cabe a quem interpuser o recurso comprovar a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações.

§ 8.º O juízo de admissibilidade do recurso será feito pelo órgão que jurisdiciona o domicílio fiscal do recorrente ou a que estiver subordinado o servidor, na hipótese do parágrafo seguinte, que solucionou a consulta.

§ 9.º Qualquer servidor da administração tributária deverá, a qualquer tempo, formular representação ao órgão que houver proferido a decisão, encaminhando as soluções divergentes sobre a mesma matéria, de que tenha conhecimento.

§ 10. O sujeito passivo que tiver conhecimento de solução divergente daquela que esteja observando em decorrência de resposta a consulta anteriormente formulada, sobre idêntica matéria, poderá adotar o procedimento previsto no § 5.º, no prazo de trinta dias contados da respectiva publicação.

§ 11. A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento, com imediata ciência ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência.

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

§ 13. A partir de 1.º de janeiro de 1997, cessarão todos os efeitos decorrentes de consultas não solucionadas definitivamente, ficando assegurado aos consulentes, até 31 de janeiro de 1997:

I - a não instauração de procedimento de fiscalização em relação à matéria consultada;

II - a renovação da consulta anteriormente formulada, à qual serão aplicadas as normas previstas nesta Lei.

Art. 49. Não se aplicam aos processos de consulta no âmbito da Secretaria da Receita Federal as disposições dos arts. 54 a 58 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 e do art. 48 desta Lei.

§ 1.º O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.

§ 2.º Da alteração ou reforma mencionada no parágrafo anterior, deverá ser dada ciência ao consulente.

§ 3.º Em relação aos atos praticados até a data da ciência ao consulente, nos casos de que trata o § 1º deste artigo, aplicam-se as conclusões da decisão proferida pelo órgão regional da Secretaria da Receita Federal.

§ 4.º O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pelo órgão de que trata o inciso I do § 1.º do art. 48.

ANEXO D - Instrução Normativa n.º 104/98

Estabelece normas para apuração do Lucro Presumido com base no regime de caixa. Alterada pela IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. (*)

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista as disposições do parágrafo único do artigo 10 da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, do artigo 44, do parágrafo único do art. 45 e do artigo 57 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a nova redação dada pelo art. 1.º da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e do artigo 3.º da Medida Provisória n.º 1676-35, de 29 de julho de 1998, resolve:

Art. 1.º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

I - emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1.º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2.º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3.º Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

§ 4.º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao do recebimento sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do imposto e das contribuições com o acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação vigente.

Art. 2.º O disposto neste artigo aplica-se, também, à determinação das bases de cálculo da contribuição PIS/PASEP, da contribuição para a seguridade social - COFINS, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e para os optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

Art. 3.º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

EVERARDO MACIEL

(*) A IN SRF n.º 247/2002 (art. 108, inciso V) revogou o disposto nesta Instrução Normativa quanto à determinação das bases de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

ANEXO E - LEI N.º 11.638/2007.

Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

Demonstrações Financeiras de Sociedades de Grande Porte

Art. 3.º Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

ANEXO F - LEI COMPLEMENTAR N.º 123/2006

Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nos 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.

CAPÍTULO II

Da Definição de Microempresa e de Empresa de Pequeno Porte

Art. 3.º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I – no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);

II – no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).