UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS
MESTRADO EM CONTABILIDADE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

O GRAU DE ENVOLVIMENTO DOS CONTADORES DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA NAS OPERAÇÕES DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DAS PESSOAS JURÍDICAS

JOSÉ LUIZ DOS SANTOS

CURITIBA
2013

JOSÉ LUIZ DOS SANTOS

O GRAU DE ENVOLVIMENTO DOS CONTADORES DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA NAS OPERAÇÕES DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DAS PESSOAS JURÍDICAS

CURITIBA
2013

JOSÉ LUIZ DOS SANTOS

O GRAU DE ENVOLVIMENTO DOS CONTADORES DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA NAS OPERAÇÕES DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DAS PESSOAS JURÍDICAS

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Mestre, no Programa de Pós-graduação Mestrado em Contabilidade – Área de Concentração Contabilidade e Finanças, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.
Orientador: Prof. Dr. Vicente Pacheco

CURITIBA
2013

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. SISTEMA DE BIBLIOTECAS.

CATALOGAÇÃO NA FONTE

Santos, José Luiz dos Santos

O grau de envolvimento dos contadores da Região Metropolitana de Curitiba nas operações de planejamento tributário das pessoas jurídicas / José Luiz dos Santos. - 2013.

99 f.

Orientador: Vicente Pacheco.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

Defesa: Curitiba, 2013

1. Contadores - Curitiba, Região Metropolitana de (PR). 2. Contabilidade tributária. 3. Planejamento tributário. I. Pacheco, Vicente. II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Titulo.

CDD 657.46

FOLHA DE APROVAÇÃO

Em seguida, enviaram-lhe alguns fariseus e partidários de Herodes, a fim de o apanharem em alguma palavra. Aproximando-se, disseram-lhe: "Mestre, sabemos que és sincero, que não te deixas influenciar por ninguém, porque não olhas à condição das pessoas mas ensinas o caminho de Deus, segundo a verdade. Diz-nos, pois: é lícito ou não pagar tributo a César? Devemos pagar ou não?"

Jesus, conhecendo-lhes a hipocrisia, respondeu: "Porque me tentais? Trazei-me um denário para Eu ver." Trouxeram-lho e Ele perguntou: "De quem é esta imagem e a inscrição?" Responderam: "De César." Jesus disse: "Dai a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus." E ficaram admirados com Ele.

(Mc 12, 13-17)

Aos meus queridos pais, José e Luiza, que como mestres da vida souberam transmitir o mais importante conhecimento, o caráter.

À minha amada Alessandra (Vida), esposa e companheira de todas as horas, pelo apoio incondicional a este projeto, mesmo quando significou minha ausência em momentos importantes de nossa história.

AGRADECIMENTOS

Inicio esta página agradecendo a Deus pelo dom da vida, do qual, certamente emanam todos os outros dons. Também agradeço a Ele pela minha família, que é o bem mais precioso que possuo e o esteio para que eu pudesse chegar até aqui.

Não posso deixar de expressar minha profunda gratidão ao meu orientador, Professor Vicente Pacheco, que com sua paciência e temperança soube entender minhas limitações, encaminhando com maestria este trabalho, desde o nosso primeiro contato até a sua conclusão.

Pelas inestimáveis contribuições para a concretização desta pesquisa, apresento meu mais profundo respeito, admiração e gratidão aos Professores Pedro José Steiner Neto e Lauro Brito de Almeida.

Agradeço à Professora Simone Bernardes Voese, meu primeiro contato com este Programa de Mestrado (ainda como aluno não-regular), por imbuir meu espírito com o desejo de participar deste projeto.

Aos demais professores que tive o privilégio de conhecer: Ademir Clemente, Ana Paula Mussi Szabo Cherobim, Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo e Romualdo Douglas Colauto, agradeço pela generosidade na transmissão dos seus conhecimentos.

Apresento à senhora Carla Dornelles Pacheco, presidente do Instituto Paranaense da Mulher Contabilista – IPMCONT, meu profundo agradecimento, assim como, a todos os contadores e contadoras que aceitaram responder ao questionário desta pesquisa, que constitui seu elemento dorsal.

Deixo consignado meu carinho e agradecimento à amiga [irmã] Claudinéia, que sempre me incentivou, mormente quando os estudos suplantavam meus limites e o desanimo se aproximava. Sua amizade, companheirismo e solidariedade foram muito importantes.

Aos amigos e amigas da turma de 2011: Célio, Divane, Ernani, Guilherme, Jazmin, Joyce, Leandro, Marcel, Marcos, Moacir, Patricia, Ramon, Raquel, Renata, Sayuri, Valdir e Veronica, agradeço pelo carinho que sempre demonstraram.

Não poderia deixar de registrar a importância do amigo Eliceu Pedroso Júnior (*in memoriam*), que tão bruscamente teve seu talento e brilhantismo ceifados, mas que sem dúvida continua a sua jornada em busca do conhecimento, agora muito mais próximo Daquele que é a sua fonte.

Por derradeiro, agradeço a todos que de maneira direta ou indireta propiciaram a conclusão deste trabalho.

RESUMO

O acirramento da concorrência e a elevada carga tributária a que estão expostas as empresas brasileiras, exige a planificação de medidas que sejam capazes de eliminar, reduzir ou postergar os custos de caráter tributário. Neste contexto, em razão da complexidade que envolve a gestão dos tributos, o contador pode contribuir de forma relevante para a racionalização desses gastos. Portanto, o presente trabalho buscou identificar **o grau de envolvimento dos contadores da Região Metropolitana de Curitiba, nas operações de planejamento tributário das pessoas jurídicas**, tendo como objetivos secundários identificar: (1) a importância que tais profissionais atribuem a essas operações, (2) a experiência que possuem na área de planejamento tributário, e (3) as principais práticas que conhecem e aplicam para a redução do ônus tributário. A operacionalização da pesquisa se deu por meio de questionário elaborado com a utilização da ferramenta Google docs e posteriormente foi enviado aos contadores (as) que atuam na Região Metropolitana de Curitiba – RMC. O instrumento utilizado para coleta dos dados apresenta cinco partes: 1ª. (Bloco I) caracteriza o perfil dos respondentes; 2ª. (Bloco II) apura a importância que atribuem ao planejamento; 3ª (Bloco III) colhe a opinião a respeito da importância da interdisciplinaridade profissional; 4ª (Bloco IV) identifica o conhecimento e utilização de práticas que buscam a redução de tributos; e 5ª (Bloco V) levanta o de envolvimento dos respondentes com operações de planejamento tributário. Foram recebidas 193 respostas [a amostra calculada exigia 367 respostas, sendo esta a principal limitação da pesquisa], que foram validadas por meio da Analise Fatorial e coeficiente de Alfa de *Cronbach*. Além disso, com a utilização da Análise de *Clusters*, foram identificados cinco grupos [perfis] de contadores (as), conforme o seu grau de envolvimento nas operações de planejamento tributário: 1 [Alienado ou fora do contexto]: o maior grupo, composto de profissionais que não se envolvem nessas operações; 2 [Só executa]: o menor grupo, formado pelos envolvidos com os aspectos operacionais do planejamento tributário; 3 [Planeja e executa]: que integram equipes de planejamento tributário; 4 [Envolvido]: amplamente envolvidos nas operações, mas sem assumirem a responsabilidade direta; e 5 [Responsáveis únicos]: totalmente envolvidos no planejamento tributário. Como principais achados, pode-se destacar: (I) Todos os profissionais concordam a importância e necessidade do planejamento; (II) A inserção nessa atividade está ligada a prática profissional (experiência) demonstrando uma lacuna no processo de formação fornecido pelas instituições de ensino; (III) Quanto maior a complexidade das práticas de planejamento menor é sua aplicação; (IV) Existe uma clara divisão de gênero quanto a atuação em planejamento tributário, sendo que os contadores apresentam maior envolvimento que as contadoras.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento Tributário. Contabilidade. Pessoa Jurídica.

ABSTRACT

Increased competition and the high tax burden they are exposed to Brazilian companies, requires the planning of measures that are able to eliminate, reduce or defer the costs of tax. In this context, due to the complexity involved in the management of taxes, the accountant can contribute significantly to rationalize these expenditures. Therefore, this study sought to identify the degree of involvement of accountants in the Metropolitan Region of Curitiba, in tax planning operations of legal entities, with the secondary objectives identified: (1) the importance that these professionals attribute to these operations, (2) the experience have in the area of tax planning, and (3) the main practices they know and apply to reduce the tax burden. The operationalization of the research was done through a questionnaire prepared with the use of the Google docs and was subsequently sent to counters who work in the Metropolitan Region of Curitiba - RMC. The instrument used for data collection has five parts: 1ª. (Block I) characterizes the profile of the respondents; 2ª. (Block II) investigate the importance they attach to the planning, 3ª (Block III) collects the opinion regarding the importance of interdisciplinary work; 4ª (Block IV) identifies the knowledge and use of practices that seek to reduce taxes, and 5ª (Block V) lifts the involvement of respondents with tax planning operations. Were received 193 responses [calculated sample required 367 responses, which is the main limitation of the research], which were validated by means of Factor Analysis and *Cronbach's* Alfa coefficient. Moreover, with the use of *Cluster* Analysis identified five groups [profiles] counters, according to their degree of involvement in the operations of tax planning: 1 [Estranged or out of context]: the largest group, composed professionals do not engage in such operations; 2 [Only runs]: the smallest group, formed by those involved with the operational aspects of tax planning; 3 [Plans and executes]: that integrate tax planning teams; 4 [Engaged]: widely involved in the operations, but without assuming direct responsibility, and 5 [Responsible unique]: totally involved in tax planning. Main findings can be highlighted: (I) All professionals agree the importance and necessity of planning; (II) The inclusion in this activity is linked to professional practice (experience) demonstrating a gap in the process of training provided by the institutions education; (III) The greater the complexity of planning practices smaller its application; (IV) There is a clear division of gender as performance in tax planning, and the accountants have greater involvement than the counters.

KEYWORDS: Tax Planning. Accounting. Corporations.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Possibilidade de economia com o pagamento de JCP 45

Tabela 2 – Ganho tributário na incorporação reversa 46

Tabela 3 - Reflexo do diferimento de receitas não recebidas da administração pública.....48

Tabela 4 - Contadores da Região Metropolitana de Curitiba (Jan/2013).....52

Tabela 5 - Distribuição de frequência da principal cidade de atuação 56

Tabela 6- Distribuição de frequência da experiência profissional na área tributária.....59

Tabela 7 - Matriz da variância total explicada – Importância do planejamento tributário 60

Tabela 8 - Matriz da variância total explicada – Importância da interdisciplinaridade 62

Tabela 9 - Matriz da variância total explicada – Práticas conhecidas e adotadas.....63

Tabela 10 - Matriz da variância total explicada – Envolvimento no processo.....64

Tabela 11 - Agrupamento dos clusters.....66

Tabela 12 - Distribuição de frequência da principal cidade de atuação 68

Tabela 13 - Desenvolvimento das atividades em razão dos perfis encontrados.....69

Tabela 14 - Tempo de atuação em tributos em razão dos perfis encontrados.....69

Tabela 15 – Conhecimento e aplicação da análise da localização do fornecedor para créditos tributários, por perfil 70

Tabela 16 – Conhecimento e aplicação do procedimento de concentração de vendas no início do período, por perfil 71

Tabela 17 - Conhecimento e aplicação do cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio – JCP, por perfil.....71

Tabela 18 - Conhecimento e aplicação do processo de identificação do melhor regime tributário, por perfil.....72

Tabela 19 - Conhecimento e aplicação da segregação de atividades, por perfil.....72

Tabela 20 - Conhecimento e aplicação do diferimento de lucro referente a contrato com órgãos públicos, por perfil.....73

Tabela 21 - Conhecimento e aplicação do equilíbrio entre Pró-labore e Distribuição de lucros, por perfil.....73

Tabela 22 - Conhecimento e aplicação do emprego de laudo de depreciação anormal, por perfil 74

Tabela 23 - Conhecimento e aplicação de operações envolvendo *offshore*, por perfil 74
Tabela 24 - Conhecimento e aplicação de comodato com bens recebidos de sócio, por perfil 75
Tabela 25 - Conhecimento e aplicação de processo de solicitação de aviso de cancelamento de compra, por perfil 75
Tabela 26 - Conhecimento e aplicação de integralização de capital com imóvel, por perfil.....76
Tabela 27 - Conhecimento e aplicação de operações envolvendo incorporação reversa, por perfil 76

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução da carga tributária entre os anos de 2000 a 2011. 19
Gráfico 2 - Comparação quantitativa entre os profissionais registrados no PR x RMC 52
Gráfico 3 - Faixa etária dos respondentes por gênero 57
Gráfico 4 - Maior titulação acadêmica 57
Gráfico 5 – Atividades desenvolvidas pelos respondentes 58
Gráfico 6 - Áreas de atuação em razão do gênero.....59

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Apuração do lucro tributável.....34
Quadro 2 - Percentuais para presunção do lucro.....37
Quadro 3 - Percentuais para arbitramento do lucro 40
Quadro 4 - Percentuais para apuração do simples nacional - comércio 41
Quadro 5 - Taxa de depreciação de bens imobilizados 43
Quadro 6 - Coeficiente KMO e teste de Bartlett 61
Quadro 7 - Alfa de Cronbach.....61
Quadro 8 - Coeficiente KMO e teste de Bartlett 62
Quadro 9 - Alfa de Cronbach.....62
Quadro 10 - Coeficiente KMO e teste de Bartlett 63
Quadro 11 - Alfa de Cronbach.....64
Quadro 12 - Coeficiente KMO e teste de Bartlett 65
Quadro 13 - Alfa de Cronbach.....65
Quadro 14 - Clusters identificados 67
Quadro 15 – Quadro resumo dos achados 78

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura do trabalho.....23
Figura 2 - Distinção entre planejamento tributário e elisão fiscal 28
Figura 3 - Regimes tributários existentes 33
Figura 4 - Segregação de tributos recuperáveis [não cumulativos] dos demais ativos 49

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 18
1.1 QUESTÃO DE PESQUISA 18
1.2 OBJETIVOS 21
1.2.1 Objetivo geral 21
1.2.2 Objetivos específicos 21
1.3 JUSTIFICATIVA 21
1.4 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA 22
1.5 A ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO 23
2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS 25
2.1 A FORMAÇÃO DO CONTADOR E A GESTÃO TRIBUTÁRIA 25
2.2 PLANEJAMENTO EMPRESARIAL 26
2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO 28
2.3.1 Aspectos gerais 28
2.3.2 Conceito de planejamento tributário 31
2.4 ALTERNATIVAS PARA REDUÇÃO DO CUSTO TRIBUTÁRIO 32
2.4.1 Escolha do regime de apuração de tributos 32
2.4.1.1 Lucro real 33
2.4.1.2 Lucro presumido 36
2.4.1.3 Lucro arbitrado 38
2.4.1.4 Simples nacional 40
2.4.2 Laudo de entidade oficial atestando desgaste anormal 42
2.4.3 Juros sobre o capital próprio 44
2.4.4 Tratamento do prejuízo fiscal nas operações de incorporação 45
2.4.5 Aviso de cancelamento de compra emitido pelo cliente 46
2.4.6 Substituição total ou parcial do pró-labore pela distribuição de lucros 46
2.4.7 Diferimento de imposto de renda [lucro real] apurado sobre parcela de receitas não adimplidas de contratos com órgãos públicos 47
2.4.8 Análise da localização e porte dos fornecedores para efeito de tributos a recuperar 48
3. METODOLOGIA 50
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA 50
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA 51
3.3 INSTRUMENTO E COLETA DE DADOS 54

3.4 TRATAMENTO DOS DADOS 55
4. RESULTADOS E DISCUSSÃO.....56
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DA AMOSTRA 56
4.2 ANÁLISE FATORIAL.....60
4.2.1 Validação do Bloco II – Importância do planejamento tributário.....60
4.2.2 Validação do Bloco III – Importância da interdisciplinaridade.....61
4.2.1 Validação do Bloco IV – Práticas conhecidas e adotadas.....63
4.2.4 Validação do Bloco V – Envolvimento no processo 64
4.3 FORMAÇÃO E VALIDAÇÃO DOS PERFIS (CLUSTER) INDENTIFICADOS 65
4.4 CARACTERIZAÇÃO DOS PERFIS IDENTIFICADOS 67
4.4.1 Analise das características de cada perfil identificado 67
4.4.2 Práticas rotineiras.....70
4.4.2 Práticas não rotineiras.....74
4.5 SÍNTESE.....77
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS 79
REFERÊNCIAS.....83
APÊNDICES.....89
APÊNDICE A: CARTA DE APRESENTAÇÃO 90
APÊNDICE B: QUESTIONÁRIO DA PESQUISA.....91

1 INTRODUÇÃO

1.1 QUESTÃO DE PESQUISA

A gênese da tributação no território brasileiro data do período Pré-colonial [1500 – 1530], época em que os interesses da Coroa portuguesa estavam voltados para o rentável comércio com as Índias. Além disso, os primeiros exploradores que chegaram à Terra de Santa Cruz, ao invés dos metais e pedras preciosas que procuravam, encontraram apenas uma exuberante e rica vegetação (BALTHAZAR, 2005).

Buscando garantir a posse sobre o novo território e repelir possíveis invasões, Portugal organizou contratos de exploração para que comerciantes pudessem extrair o pau-brasil, uma árvore que existia em abundancia entre o litoral dos estados do Rio de Janeiro e Rio Grande do Norte, e era utilizada na Europa como corante para tecidos. Contudo, aqueles que recebiam as concessões para extração dessa madeira também deveriam se comprometer com a construção de fortificações para defender o lugar, bem como pagar tributo sobre todo pau-brasil que retirassem [o quinto que correspondia a 20% da produção](BALTHAZAR, 2005; MERGÁR, 2011).

Posteriormente, em razão da redução do volume comercial com as Índias, Portugal volta os olhos para a colônia inserindo a cobrança de tributos sobre uma ampla gama de negócios, produtos e bens. Entretanto, os excessos e arbitrariedades da Coroa portuguesa nessa cobrança geraram insatisfação na sociedade local, dando origem a uma série de revoltas, dentre as quais se destaca a malograda Conjuração Mineira, também conhecida como Inconfidência Mineira (BALTHAZAR; 2005; CUNHA, 2002; FAORO, 1998; MENGÁR, 2011).

Esta revolta teve como principal motivador a cobrança do Quinto sobre a produção do Ouro, ou seja, uma quinta parte de todo o ouro extraído no país deveria ser entregue a Coroa Portuguesa, porém, como a extração do minério precioso apresentava uma constante redução em razão do exaurimento das minas, a Coroa passou a desconfiada de sonegação e determinou que a queda na produção não poderia afetar sua arrecadação. Dessa forma, definiu que independentemente de qualquer fator, o quinto anual seria de 100 arrobas de ouro, sendo que a diferença,

caso existisse, seria cobrada de surpresa em uma vila escolhida aleatoriamente, o que ficou conhecido como Derrama (FAORO, 1998; MENGÁR, 2011).

Portanto, percebe-se que não se trata de evento contemporâneo o antagonismo de posturas assumidas pelo Estado [Sujeito Ativo] e pelo contribuinte [Sujeito Passivo] na relação tributária, uma vez que toda história brasileira foi marcada pela alta carga tributária exigida daqueles que produzem riquezas (GRECO, 1998).

Atualmente, o Brasil figura entre as maiores economias do planeta, fato que coloca as empresas nacionais, mesmo as que não atuam no mercado externo através de exportações, em um ambiente altamente competitivo devido à concorrência de produtos vindos de outros países (FISHLOW, 2000; WOOD e CALDAS, 2007). Assim sendo, as organizações empresariais precisam encontrar alternativas para reduzir seus custos, dentre os quais merecem destaque os que são provenientes dos tributos, pois, oneram de forma significativa a produção e comercialização de produtos e serviços nacionais, diminuindo sensivelmente a competitividade das empresas instaladas no país (JOIA, 2011; HARADA, 2012; OLIVEIRA, 2009; OLIVEIRA *et al.*, 2012; PÊGAS, 2011).

Conforme apresentado no **Gráfico 1**, a arrecadação de tributos consome aproximadamente 1/3 de todo Produto Interno Bruto – PIB nacional.

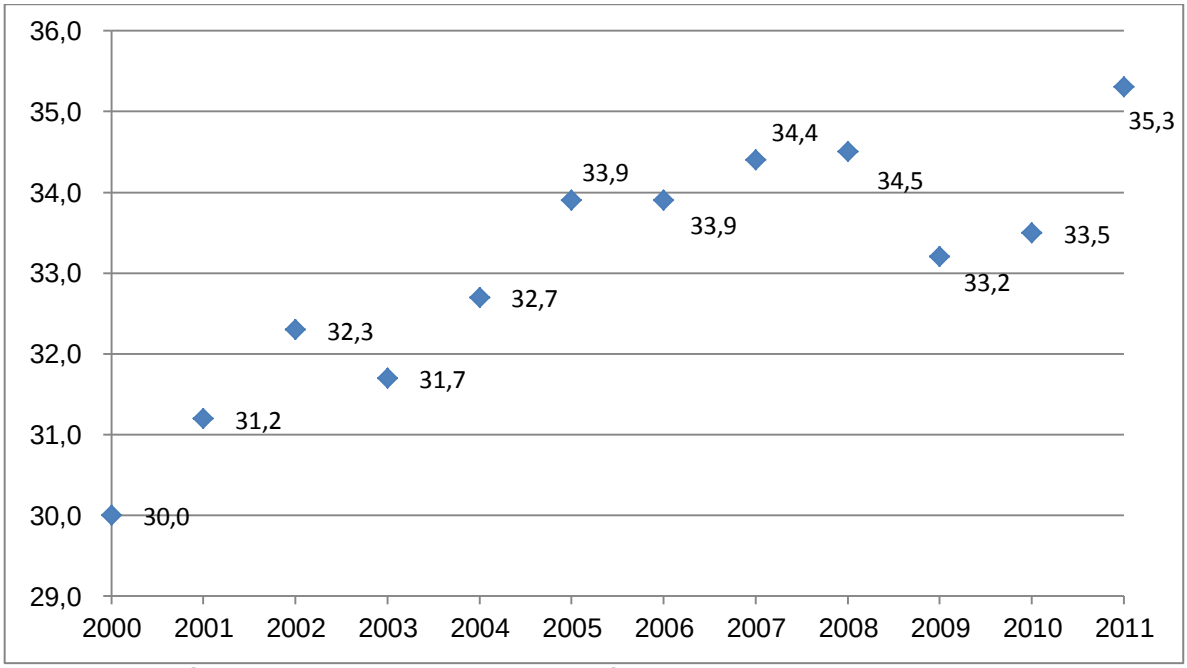

Gráfico 1 - Evolução da carga tributária entre os anos de 2000 a 2011.
Fonte: Adaptado de Orair (2012).

Este cenário exige que as empresas orientem suas operações para fatos que não provoquem a incidência de tributos, ou ainda, que permitam a redução ou postergação do seu pagamento. Dessa forma, pode-se lançar mão de uma importante ferramenta para que os gestores alcancem sucesso na tarefa de racionalizar ou otimizar os gastos provenientes da exação tributária, a qual se convencionou denominar de planejamento tributário (FERREIRA e DUARTE, 2005; GRECO, 1998; YANCEY e CRAVENS, 1998).

Ocorre que o processo de escolha do melhor modelo tributário para organizar os negócios apresenta elevada complexidade, uma vez que envolve a administração de dezenas de tributos, exigindo que os profissionais tenham um profundo conhecimento desta área. Em razão disso, é possível destacar a importância da atuação do contador, a quem cabe à responsabilidade de interpretar e aplicar a legislação tributaria nas operações da empresa (FERNANDES *et al.*, 2011; FREZATTI *et al.*, 2009; HORNGREN *et al.*, 2004; OLIVEIRA *et al.*, 2012; OLIVEIRA, 2009).

Para tanto, o processo de formação desse profissional inclui disciplinas como Legislação Tributária e Contabilidade Tributária, que tem o objetivo de formar competências e habilidades para:

> - [...] interpretar e empregar corretamente a legislação tributária em vigor e seus reflexos nos livros contábeis.
> - proporcionar conhecimentos que visem ao desenvolvimento e aperfeiçoamento da cultura tributária “federal, estadual e municipal”, incentivando o poder de decidir qual o melhor “caminho tributário” a ser adotado pelas empresas quando enfrentarem o mercado de trabalho atual;
> - usar o raciocínio lógico e crítico-analítico para a solução de problemas vinculados aos custos tributários.
>
> (OLIVEIRA *et al.*, 2012).

Assim, a contabilidade tributária, que tem como principais objetivos planejar [identificar os possíveis caminhos existentes] e controlar [por meio dos registros pertinentes] os gastos tributários envolvidos nas operações das empresas, deve estar sob a tutela de um contador, o qual, em razão do domínio que possui sobre os aspectos operacionais de uma organização empresarial, bem como da complexa legislação que normatiza sua atuação, pode ser um importante agente na elaboração [ou participação no processo de elaboração] das operações de planejamento tributário (FABRETTI, 2003; FABRETTI, 2007; MAYDEW, 2001; OLIVEIRA, 2009; PÊGAS, 2011).

Desta forma, em razão da contribuição que os contadores podem oferecer no processo de elaboração do planejamento tributário, apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: **Qual o grau de envolvimento, dos contadores da Região Metropolitana de Curitiba, nas operações de planejamento tributário das pessoas jurídicas?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste trabalho é identificar **o grau de envolvimento, dos contadores da Região Metropolitana de Curitiba, nas operações de planejamento tributário das pessoas jurídicas**.

1.2.2 Objetivos específicos

São perseguidos os seguintes objetivos específicos:

- Identificar a importância que os contadores atuantes na Região Metropolitana de Curitiba atribuem às operações de planejamento tributário;
- Identificar a experiência que esses profissionais possuem na referida área; e
- Identificar o conhecimento [ou desconhecimento] quanto às principais práticas utilizadas para a eliminação, redução ou postergação da carga tributária.

1.3 JUSTIFICATIVA

A necessidade de enfrentar as constantes investidas da concorrência exige que as pessoas jurídicas sejam capazes de absorver, da melhor maneira possível, a alta carga tributária brasileira, uma vez que esta provoca o aumento dos seus custos [produtivos, comerciais ou de prestação de serviços] e reduz as margens de rentabilidade e do retorno sobre os investimentos. Assim, os tributos provocam um efeito negativo sobre os planos de expansão das organizações, prejudicando o

desenvolvimento de regiões e a geração postos de trabalho [seja de forma direta ou indireta].

Neste sentido, Oliveira (2009, p. 3) afirma que:

> Do ponto de vista financeiro, os tributos representam uma drenagem de caixa forçada que, ao incidirem:
> - sobre mercadorias, aumentam os custos;
> - sobre vendas, restringem as margens de rentabilidade dos produtos; e
> - sobre os resultados, reduzem o retorno sobre os investimentos dos acionistas/proprietários e não estimulam novos investimentos de expansão e geração de empregos.

Contudo, o mesmo autor assevera (OLIVEIRA, 2009, p. 3):

> Conhecer os tributos que incidem sobre as atividades das empresas brasileiras é relevante, mas é algo difícil de ser verificado. Os detalhes da legislação tributária são importantes e, literalmente, há miríades de dispositivos tributários que precisam ser aprendidos para conduzir uma gestão tributária eficiente e eficaz.

Destarte, o contador é um dos profissionais que podem protagonizar esse importante processo, que encontra no planejamento tributário uma ferramenta gerencial capaz de direcionar as organizações no caminho da racionalização dos custos provenientes da atividade financeira do Estado.

Portanto, a presente pesquisa se justificativa enquanto busca fornecer um panorama sobre a participação dos contadores, atuantes na Região Metropolitana de Curitiba, na elaboração dos planos que visam a eliminação, redução ou postergação do ônus proveniente da exação tributária, além de promover a ampliação da pesquisa acadêmica neste âmbito, uma vez que o tema é pouco explorado.

1.4 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA

Tendo como ponto inicial a metodologia adotada, identificam-se os seguintes limites quanto a presente pesquisa:

a) A escolha intencional do universo, qual seja, os contadores que atuam profissionalmente na Região Metropolitana de Curitiba;
b) O direcionamento para a abordagem exclusiva das operações que buscam a eliminação, redução ou postergação de tributos incidentes sobre as operações das pessoas jurídicas; e

c) O recorte temporal que limita as conclusões aos questionários recebidos entre os meses de novembro de 2012 e janeiro de 2013.

1.5 A ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Conforme apresentado na **Figura 1**, o presente trabalho está estruturado em cinco capítulos: 1. Introdução; 2. Fundamentos Teóricos; 3. Metodologia; 4. Resultado e Discussão; 5. Considerações Finais.

Figura 1 - Estrutura do trabalho
Fonte: Autor (2013)

No primeiro capítulo é feita uma breve introdução sobre a importância da participação do contador na busca de alternativas que permitam a redução dos custos tributários empresas. Também é apresentada a questão de pesquisa, os objetivos propostos, a justificativa para a elaboração do trabalho, a sua delimitação e estrutura.

O segundo capítulo se ocupa de expor os fundamentos teóricos da pesquisa: a formação do contador na área tributária, os conceitos de planejamento empresarial [como gênero] e planejamento tributário [como espécie], e as principais práticas que buscam a redução do ônus tributário.

Ao terceiro capítulo coube descrever os procedimentos metodológicos adotados para a pesquisa: tipologia, definição da população e amostra, instrumento de coleta de dados [e seu aperfeiçoamento através do pré-teste], e a indicação dos tratamentos estatísticos pertinentes. No quarto capítulo foram analisados os dados coletados. Por fim, no quinto capítulo, apresentam-se as considerações e achados mais relevantes.

2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS

2.1 A FORMAÇÃO DO CONTADOR E A GESTÃO TRIBUTÁRIA

A gestão dos tributos – que deve ser capaz gerar informações confiáveis sobre a incidência destes nas operações empresariais e apontar alternativas legais que permitam sua eliminação, redução ou postergação – pode estar sob a tutela de um contador, uma vez que possuir um "bom conhecimento de contabilidade, sem dúvida, será fator relevante de sucesso na execução [...]" dessa atividade (KRONBAUER, 2009; OLIVEIRA *et al*., 2012, p. 18). Afinal, deve-se lembrar de que o montante a ser pago, na maioria dos tributos existentes, é apurada com base nos registros elaborados pela contabilidade.

Neste sentido, a transmissão deste conhecimento é delegada às Instituições de Ensino Superior – IES, que devem adequar seus currículos para fornecer o instrumental necessário para que os futuros profissionais possam gerenciar, além de outros aspectos, também as questões inerentes aos tributos.

Assim, Pires *et al*. (2010), ao analisarem a relação existente entre a formação dos profissionais da contabilidade e as necessidades do mercado trabalho, afirmam que:

> Na educação contábil de nível superior, as IES têm a responsabilidade de formar profissionais dotados das competências necessárias para atuar nas mais diversas áreas, como: auditoria, finanças, controladoria, contabilidade societária, **planejamento tributário**, custos, etc., visando suprir as demandas dos usuários das informações contábeis.
> Assim, o mercado de trabalho dos contadores é composto, do lado da demanda, pelas organizações e demais usuários dos serviços contábeis, que nada mais são do que clientes das IES. Estas devem atender às suas necessidades mediante o "produto" que colocam no mercado – o bacharel em Ciências Contábeis, viabilizando, por meio dos cursos, o desenvolvimento e o aprimoramento das competências e das habilidades requeridas para que este possa desempenhar suas atividades de maneira adequada.

Destarte, torna-se imprescindível que as Instituições de Ensino Superior – IES busquem identificar as necessidades que o mercado de trabalho [dinâmico e em constante evolução] apresenta aos contadores, inserindo-as em seus currículos e planos de ensino, como forma de reduzir o distanciamento entre a prática de sala de aula e a rotina desses profissionais (ESNOLDE *et al*., 2005; HASSAL *et al*., 2003; MOHAMED & LASHINE, 2004). Resta salientar, ainda, que segundo estudo desenvolvido por Pires *et al*. (2010), os conhecimentos relacionados a gestão dos

tributos são identificados como uma das prioridades, tanto para o mercado de trabalho, como para as Instituições de Ensino Superior – IES, dado que revela a importância do tema na vida do profissional da contabilidade.

Portanto, no âmbito das Instituições de Ensino Superior – IES, a formação para o gerenciamento de tributos acontece de forma multidisciplinar, envolvendo, entre outras, as disciplinas de Direito (ou Legislação) Tributária e Contabilidade Tributária [em algumas instituições também é oferecida disciplina de Planejamento Tributário] (PEREIRA *et al*., 2005).

Dessa forma, podem-se responder as exigências da função “que tem como principais objetivos o estudo e aplicação prática dos princípios e normas básicas de legislação tributária” (OLIVEIRA *et al*., 2012, p. 19).

Afinal, “como ramo da administração responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia a dia empresarial as obrigações tributárias [...]” a gestão dos tributos deve evitar que a entidade venha a sofrer “ [...] possíveis sanções fiscais e legais [...]” e permitir que seja apurado o “[...] valor justo do tributo” (OLIVEIRA *et al*., 2012, p. 19).

2.2 PLANEJAMENTO EMPRESARIAL

O planejamento empresarial pode ser entendido como o processo que antecipa os efeitos da tomada de decisão, ou seja, antes da ocorrência do evento que se espera ver concretizado, assim, colimados os objetivos da empresa, todas as suas forças podem ser direcionadas no sentido de tomar o caminho mais adequado para sua materialização. Portanto, “[...] decidir implica em optar por uma alternativa de ação em detrimento de outras disponíveis, em função de preferências, disponibilidades, grau de aceitação do risco, etc” (FREZATTI, 2007, p. 8).

Destarte, a ideia de planejamento remete diretamente a um campo imaginário que busca identificar, em razão de analises e estudos feitos, os resultados futuros de ações ainda não executadas, desta forma, significa decidir antes de executar para manter o controle sobre eventos futuros (FREZATTI, 2007).

Tamanha é a importância de um planejamento bem elaborado, que segundo as palavras de Brookson (2000, p.6): “errar no planejamento é o mesmo que planejar o fracasso”, logo, é necessário que esse instrumento seja elaborado com o

devido cuidado para que não se transforme em uma armadilha para os responsáveis pela tomada de decisões. Deste modo, devem estar cercados das devidas precauções na elaboração desta ferramenta gerencial, que pode ser definida como:

> (...) um processo de análise sistemática dos pontos fortes da empresa e das oportunidades e ameaças do ambiente. Esta análise tem o intuito de estabelecer objetivos, estratégias e ações que possibilitam um aumento da competitividade empresarial.
> (LUNKES, 2007, p. 1)

Ainda, segundo o mesmo autor, o planejamento empresarial se divide em três níveis. O primeiro deles é o estratégico, que é elaborado pela alta administração da empresa, abrangendo toda a sua estrutura, e apresentando pouco detalhamento quanto às operações.

Portanto, o planejamento estratégico:

> [...] é definido para um período longo de tempo, frequentemente de cinco ou mais anos. Ele normalmente abrange informações qualitativas e (1) decide para onde a empresa vai; (2) avalia o ambiente dentro do qual ela operará; e (3) desenvolve estratégias para alcançar o objetivo pretendido. Resumindo Planejamento estratégico faz os gestores indicarem a direção, o curso que a empresa tomara nos próximos anos.
> [...] a etapa de planejamento estratégico é o momento em que cenários futuros são antecipados e oportunidades e ameaças são identificadas.
> (LUNKES, 2007, p. 2)

O segundo nível existente é o tático, elaborado pela gerência, ele abrange departamentos específicos da organização, sendo mais analítico na apresentação de seus objetivos e envolvendo um período temporal menor que o estratégico.

Em razão disso, planejamento tático:

> [...] proporciona aos gestores objetivos quantitativos e qualitativos mensuráveis. Normalmente, os planos intermediários são objetivos na forma de relações financeiras e não financeiras que serão alcançadas algum dia durante os próximos cinco anos. [...] o produto obtido é um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo e quantitativo que visa orientar a etapa de planejamento operacional, que consiste em formular vários planos operacionais alternativos e optar por um (...).
> (LUNKES, 2007, p. 3)

Por fim, o terceiro e último nível existente é o operacional, que apresenta um detalhamento formal mais rico, seja através de documentos escritos ou dos processos e métodos que serão utilizados pela organização. Este planejamento é desenvolvido pela baixa gerência.

Assim, pode-se resumir o planejamento operacional da seguinte forma:

> Enquanto os planos táticos proveem objetivos mensuráveis para a empresa, eles não indicam como devem ser administradas as operações do dia-a-dia; esta é a função do planejamento operacional. O planejamento operacional é um plano detalhado para as operações.
> (LUNKES, 2007, p. 3)

Portanto, deve-se observar que não existe uma divisão formal entre esses níveis de planejamento, uma vez que todos guardam uma interdependência recíproca como forma de alcançarem seus objetivos. Tal fato não poderia ser diferente, pois, caso os diversos níveis [hierárquicos] de comando de uma organização caminhasse em sentidos conflitantes, o resultado seria desastroso.

2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.3.1 Aspectos gerais

Permeando todos os níveis de planejamento, como uma exigência intrínseca a cada um deles, encontra-se o planejamento tributário, uma vez que as decisões em âmbito estratégico, tático ou operacional irão, recorrentemente, provocar efeitos dessa ordem no patrimônio das organizações. Contudo, antes de buscar os conceitos relativos a esta ferramenta, faz-se necessário distinguir dois termos que vem sendo utilizados, de forma inapropriada, como se fossem sinônimos.

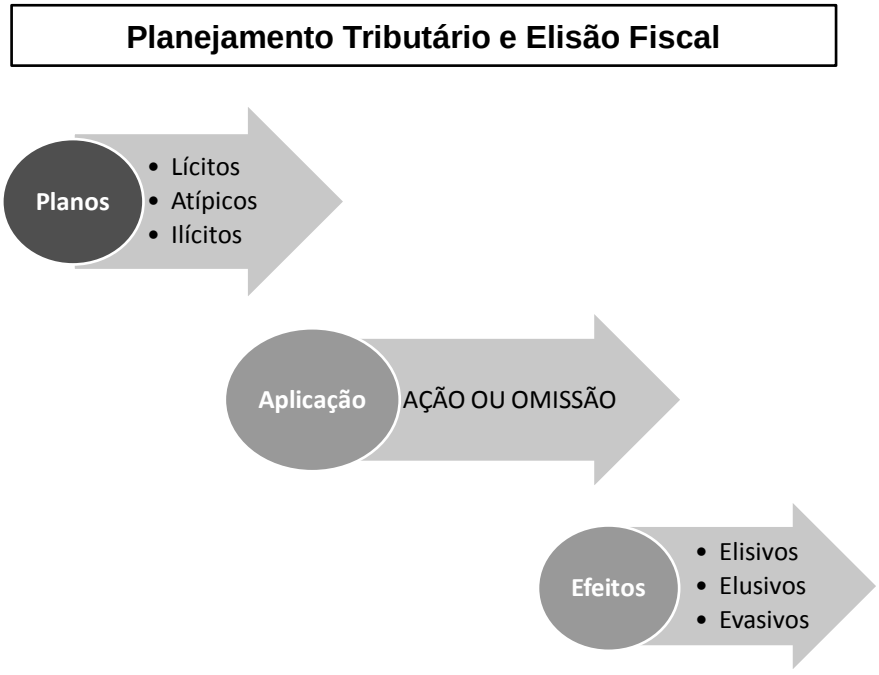

Figura 2 - Distinção entre planejamento tributário e elisão fiscal
Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Assim, não pode ser confundido planejamento tributário com elisão fiscal, pois, enquanto o primeiro deve “designar tão-só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos, independentemente de qualquer consequência dos atos projetados” (TÔRRES, 2001, p. 103), a elisão fiscal se refere aos efeitos – eliminação, redução ou postergação dos tributos devidos em razão de determinada ação ou omissão lícita que o contribuinte venha a praticar – da aplicação dos planos tributários.

Conforme apresentado na **Figura 2**, pode-se perceber que a elisão fiscal é um dos efeitos ou resultados do planejamento tributário, que por certo, também poderá apresentar “conteúdo ilícito, porquanto a finalidade de economizar tributos pode ser atingida tanto por atos legítimos como por atitudes ilícitas (evasão ou elusão) do contribuinte”, logo, somente quando forem materializados os atos, planificados em um momento pretérito, é que se poderá verificar se a operação, omissiva ou comissiva, representa “i) evasão, ii) elusão de tributos, iii) simulação ou iv) negócio jurídico indireto legítimo e valido que atenda a um lícita economia de tributos (elisão)” (TÔRRES, 2001, p. 103).

Neste sentido, a identificação do momento da ocorrência do fato que gerou a incidência do tributo pode servir como meio para distinguir esses dois conceitos, afinal:

> [...] a evasão tributária é caracterizada pela sua ilicitude, pelo não-pagamento antijurídico de um tributo devido ao Fisco.
> Forma de identificação pragmática e de fácil operacionalização é aquela adota por quase toda a doutrina pátria, consistente na verificação do momento da atuação do contribuinte. Se anterior ao fato gerador, evitando-o trata-se de elisão fiscal. Se posterior ao fato gerador, será evasão, com a conseqüente tentativa de ludibriar a administração tributária.
> Dessa forma, nas práticas evasivas há a ocorrência do fato gerador tributário, gerou-se a obrigação de pagamento. No entanto, por meio de um ardil, o contribuinte furta ou tenta se furtar de sua obrigação legal.
> (OLIVEIRA, 2007, p. 111)

Contudo, Carvalho e Jobim (2005, p. 184) alertam que apenas o critério temporal, isoladamente, é insuficiente para precisar o limite entre um ato lícito e outro ilícito.

> [...] Muitas vezes, mesmo após a ocorrência do fato gerador, o contribuinte pode obter vantagens do ponto de vista econômico, através, por exemplo, da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) que elide a incidência de penalidades sobre a obrigação principal. Da mesma forma, pode recorrer a parcelamentos previstos pela legislação tributária pertinente.

Assim, buscando lançar um pouco mais de clareza sobre o assunto, Oliveira (2009, p. 192) apresenta a evasão fiscal como sendo:

> [...] toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária. Pode ser definida ainda como fuga do cumprimento da obrigação tributária já existente a tentativa de sua eliminação por forma ilícita – assim, entendida a situação que não corresponde às três exigências da elisão, que são o ato ou omissão anterior ao fato gerador, o ato ou omissão que não se contraponha à disposição legal, e o ato ou omissão que seja efetivo e não simulado.
> Como pressuposto de existência da evasão, a doutrina tem colocado a vontade do sujeito passivo de retardar, reduzir ou eliminar o recolhimento do tributo. Assim, não bastaria a mera conduta omissiva do contribuinte, mas, sim, é preciso o ato demonstrando vontade de fraudar o fisco.

A elusão fiscal, por seu turno, pode ser entendida como um conjunto de "atos atípicos do contribuinte para evitar a subsunção do negócio praticado ao fato típico imponível", portanto, não pode ser classificada como "evasão, pois seus atos não são ocultos, encobertos ou inexistentes", tão pouco poderia ser enquadrada na ideia de "elisão, porque a economia tributária que se verifica, após sua ocorrência, advém de uma violação a lei tributária" (OLIVEIRA, 2009, p. 194-195).

Desta forma:

> [...] Eludir, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza ou; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem.
> [...]
> No caso da elusão, o contribuinte assume o risco pelo resultado, visando uma tributação menos onerosa, mediante o uso de meios atípicos, seja para evitar a ocorrência do fato gerador, seja para pô-lo em subsunção com uma norma menos onerosa. Aqui já não se trata de legítima economia de tributos; outrossim, sem que sua atitude constitua numa modalidade de simulação, num agir impulsionado por escapatória, ardil, escamoteação, estratagema, subterfúgio, visando prejudicar a aplicação da legislação tributária.
> (TÔRRES, 2001, p. 113-114).

Por fim, conforme preceitua o Código Civil Brasileiro – CCB (Lei 10.406/2002) serão considerados nulos negócios simulados:

> Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.
> § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:
> I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
> II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
> III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Portanto, pode-se concluir que o negócio jurídico simulado [que é apresentado formalmente pelas partes envolvidas] busca encobrir aquele que é desejado, qual seja,

o negócio jurídico real. Assim, a simulação representa uma absoluta dissociação entre a vontade declarada e o verdadeiro propósito que as partes buscaram alcançar.

2.3.2 Conceito de planejamento tributário

O conceito de planejamento tributário apresentado pela doutrina majoritária, exceto quanto ao aprimoramento de detalhes, não expõe divergências relevantes. Nesse sentido, surgem como seus principais elementos: (a) análise das alternativas existentes antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária; (b) utilização exclusiva de meios legais que estejam previstos no ordenamento jurídico, ou das possíveis lacunas que existam neste ordenamento; e (c) tem como objetivo eliminar, reduzir ou postergar o pagamento dos tributos.

Assim, para Adonnino (1998, p. 2) planejamento tributário "[...] no es un instituto jurídico sino un conjunto coordinado de comportamientos tendientes a crear relaciones y situaciones jurídicas orientadas a la optimización de la carga fiscal".

Latorraca (2000, p. 63), por sua vez, entende planejamento tributário como "a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus em cada uma das operações legais disponíveis".

Ou seja, o planejamento tributário tem como maior objetivo "a economia tributária. Cotejando as varias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal" (LATORRACA, 2000, p. 63).

Para Oliveira *et al.* (2012, p. 398), o planejamento tributário pode ser definido como:

> [...] uma maneira lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige uma alta dose de conhecimento técnico e de bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente administrativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de uma determinada decisão, com o objetivo de se encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Oliveira (2009, p. 201), ao apresentar o conceito de planejamento tributário, estende-o também às pessoas físicas, uma vez que podem ser detentoras de um

patrimônio, o qual, em última análise é objeto da atividade fiscal do Estado. Assim, segundo o autor, trata-se de um ”conjunto de condutas da pessoa física ou jurídica destinadas a reduzir, transferir ou postergar legalmente os ônus tributários”.

Greco (1998, p. 151), ao tratar de elisão fiscal ou planejamento tributário, afirma que essas expressões indicam um fenômeno que “pode ser delineado como a realização de práticas lícitas do contribuinte, realizadas antes da ocorrência do fato gerador do tributo, sem que haja simulação, e que têm o objetivo de conduzir a um menor tributo a pagar [...]”.

Deve-se, contudo, ter em mente que o planejamento tributário [técnica] e a elisão fiscal [um dos efeitos da aplicação dessa técnica] são diametralmente distintos, assim, Tôrres (2001, p. 103-104) argumenta que:

> [...] o planejamento tributário não é mais que uma técnica de teste preventivo que o operador faz do ordenamento, apreciando os fatos futuros à luz do ordenamento vigente, numa projeção do ordenamento sobre os fatos posteriores. É uma técnica de subsunção antecipada, antevendo as conseqüências jurídico-tributárias, elaborada para o agir conforme o ordenamento, usando as operações menos onerosas disponíveis como legítimas. Por esse motivo, seu conteúdo deverá considerar todas as repercussões do sistema, não somente a norma tributária estrita, aquela que define a obrigação tributária principal; como também todas as obrigações acessórias (deveres instrumentais e formais), penais, etc.

O mesmo autor (2001, p. 105), conceitua o planejamento tributário como uma indicação da melhor alternativa [do ponto de vista da economia tributária que pode trazer] que os gestores podem adotar para a organização de seus negócios.

2.4 ALTERNATIVAS PARA REDUÇÃO DO CUSTO TRIBUTÁRIO

2.4.1 Escolha do regime de apuração de tributos

Algumas empresas tem a possibilidade de adotar o regime de apuração de tributos que lhe for mais favorável, fato que pode levar a uma economia tributária relevante. Assim, segundo o artigo 44, da Lei 5.172/66, o Código Tributário Nacional – CTN, os regimes do imposto de renda existentes no Brasil são: Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado. A essas modalidades, também é possível acrescentar

o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, que foi introduzido no ordenamento pátrio através da Lei Complementar 123/2006.

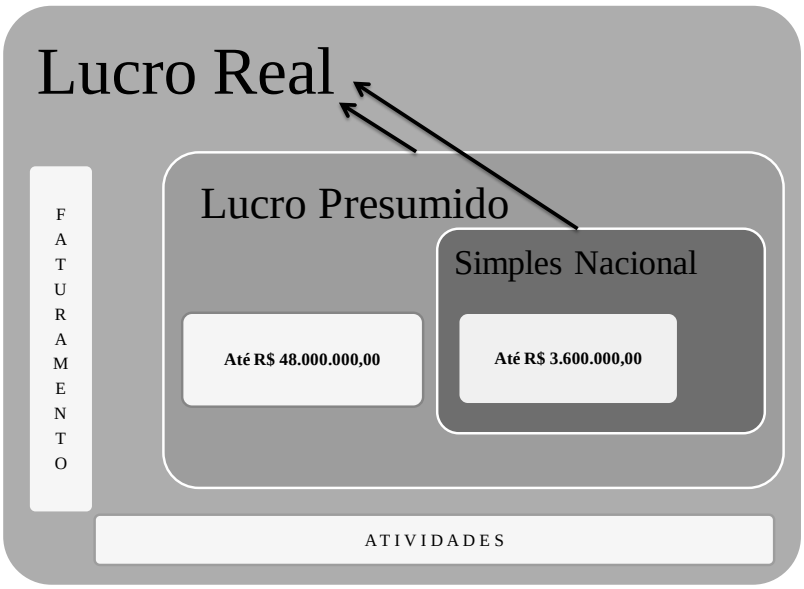

Figura 3 - Regimes tributários existentes
Fonte: Autor (2013)

Portanto, conforme apresentado na **Figura 3**, o único regime que pode ser adotado por qualquer pessoa jurídica [independentemente do seu porte, atividade desenvolvida ou faturamento], sendo facultativo para algumas e obrigatório para outras, é o Lucro Real.

2.4.1.1 Lucro real

Com base nas previsões legais contidas nos artigos 247 e 248 do Decreto 3.000/99, que institui o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, o lucro real pode ser definido como sendo o lucro líquido do período apurado com observação da escrituração comercial e societária, denominado lucro contábil, transcrito em livro próprio [LALUR], ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas ou prescritas pela legislação do imposto de Renda" (OLIVEIRA, 2009; OLIVEIRA et al., 2012; SILVA, 2006)

Segundo Pêgas (2011, p. 363):

> Os tributos incidentes sobre o lucro deveriam ser calculados, conforme sua origem, sobre o resultado positivo obtido pelas empresas. Ocorre que a tributação não é feita exatamente sobre o resultado contábil adequadamente apurado, ou seja, receitas menos despesas seguindo o princípio da confrontação entre receitas e despesas. A legislação fiscal tem sua forma específica de exigir tributos sobre o lucro, pois há forma diferente de interpretação sobre algumas receitas e despesas na sua natureza e também sobre o período em que algumas receitas e despesas serão reconhecidas.
>
> Para transformar o resultado apurado em na contabilidade em resultado fiscal são necessários ajustes, referentes a despesas e receitas que a legislação do imposto de renda entendem que podem ou não podem (receitas) e devem ou não devem (despesas)ser consideradas na sua base de cálculo.

Desta forma, a apuração do imposto com base no lucro real pode ser resumida conforme o **Quadro 1**:

Elemento	Descrição
Resultado antes do IR e CSLL	*Resultado contábil apurado com base nos registros feitos em observância ao princípio da competência.*
(+) Adições	
Despesas não aceitas pelo fisco	*Algumas das despesas contabilizadas não são aceitas como dedutíveis pelo fisco, portanto, devem ser oferecidas a tributação.*
Receitas exigidas pelo fisco	*Resultados, receitas ou rendimentos que devam ser considerados para apuração do lucro líquido, mas não tenham sido contabilizados.*
(-) Exclusões	
Receitas não exigidas pelo fisco	*Resultados, receitas ou rendimentos que foram contabilizados, mas não são exigidos pelo fisco (temporária ou permanentemente).*
Despesas aceitas pelo fisco	*Despesas aceitas pelo fisco, mas que não tenham sido contabilizadas.*
Resultado líquido ajustado	
(-) Compensações	*A legislação prevê a possibilidade de compensação dos prejuízos fiscais na ordem de até 30% do resultado líquido ajustado, quando este for positivo, e por certo houver prejuízo fiscal de períodos anteriores.*
(=) Resultado tributável	

Quadro 1 - Apuração do lucro tributável
Fonte: Baseado em Pêgas (2011)

Como foi mencionado, o lucro real é o único que pode ser adotado indistintamente por todas as pessoas jurídicas, sendo, contudo, obrigatório para algumas empresas. Assim, segundo o artigo 14 da Lei 9718/98, “Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas”:

> I – cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;
> II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
> III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
> IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
> V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
> VI – que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).
> VII – que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

Outro aspecto a ser observado pelas empresas que optarem pelo lucro real [obrigadas ou não] é o período de apuração para o imposto, que pode ser anual [com recolhimentos mensais por estimativa], ou trimestral. Cada uma dessas alternativas trás em seu bojo vantagens e desvantagens que devem ser analisadas, sendo que os seus reflexos podem aumentar ou reduzir o ônus tributário.

1º) O recolhimento do imposto calculado pelo lucro real trimestral acontecerá nos períodos de: 31/março, 30/junho, 30/setembro, e 31/dezembro (conforme artigo 220 do RIR/99), existindo a possibilidade de parcelamento

em até 3 vezes, desde que cada parcela tenha um valor superior a R$ 1.000,00.

2º) O lucro real anual exige o pagamento de antecipações, calculadas com base em estimativa, todos os meses, porém, caso uma situação de lucro (primeiros meses ou trimestres com resultado positivo) se transforme em prejuízo no durante o exercício, será possível suspender esses recolhimentos, e os que já foram feitos serão considerados como antecipações compensáveis.

Portanto, faz-se necessária uma adequada análise quanto às vantagens e desvantagens existentes em cada uma dessas modalidades [trimestral ou anual], pois, uma vez que feita a opção, esta se tornará irrevogável e irretratável para todo o ano.

2.4.1.2 Lucro presumido

O lucro presumido, pela própria acepção da palavra, apresenta ideia distinta do termo real, ou seja, remete a uma dissociação daquilo que é verdadeiro ou preciso. Além disso, esta é "uma forma de tributação simplificada a ser exercida pelas empresas de modesto porte desde que não estejam obrigadas, no ano calendário, à complexa apuração do IRPJ baseado no lucro real, que pressupõe uma escrituração contábil capaz de apurar o resultado fiscal [...]" (OLIVEIRA, 2009, p. 110). Portanto, possui "[...] um grau de simplicidade bem maior em comparação com o cálculo pelo lucro real" (PÊGAS, 2011, p. 497).

No mesmo sentido Oliveira *et al*. (2012, p. 192) explicam:

> A legislação ao introduzir a figura do lucro presumido, que é uma alternativa de tributação opcional para algumas pessoas jurídicas [...] visou facilitar as rotinas burocráticas e administrativas de algumas organizações, geralmente algumas empresas de menor porte e menor nível de estrutura e cujo pagamento do imposto presumido satisfaz o tesouro nacional.
>
> E uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos com o Imposto de Renda e da contribuição social, restrita a contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no lucro real.

Vale lembrar que a legislação fiscal desobriga as empresas, que optarem pela sistemática do lucro presumido, a elaborarem uma “escrituração contábil detalhada de suas receitas e despesas, que indique seu lucro real, basta que possuam e escriturem o livro caixa, que demonstrará, entre outras coisas, as receitas efetivamente recebidas. Evidentemente esse livro caixa precisa ser escriturado dentro dos princípios e formalidades previstos na legislação fiscal” (OLIVEIRA *et al*., 2012).

No entanto, cabe ressaltar, que apesar de existirem entendimentos equivocados “com relação à obrigatoriedade ou não da escrituração contábil para as pessoas jurídicas que optarem pelo lucro presumido, ou seja, calculam e pagam o Imposto de Renda e a contribuição social com base no faturamento, desconsiderando o lucro apurado pela contabilidade”, é preciso ter em mente, que tal procedimento inviabilizaria qualquer processo de verificação quanto ao regime tributário mais favorável, além de representar afronta às normas societárias e contábeis (OLIVERIA *et al*. 2012, p. 198-199).

A presunção de lucro é feita por meio da aplicação dos percentuais, que são apresentados no **Quadro 2**, sobre a receita bruta.

Atividade	Percentual
Atividades em geral (comerciais e industriais)	**8%**
Revenda de combustíveis	**1,6%**
Serviços de transporte (exceto o de carga)	**16%**
Serviços de transporte de cargas	**8%**
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	**32%**
Serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatológica, medicina nuclear e análises e patologias clínicas	**8%**
Intermediação de negócios	**32%**
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	**32%**

Quadro 2 - Percentuais para presunção do lucro
Fonte: Receita Federal do Brasil (2013)

A receita bruta, conforme previsto no art. 31 da Lei 8.981/95, é a soma do “produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia”, sendo que,

segundo o parágrafo único do mesmo artigo, podem ser desconsiderados: “as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário”.

Além do lucro presumido, propriamente dito [resultado obtido da aplicação do percentual de presunção sobre a receita bruta], segundo o artigo 32 da Lei 8.981/95, também devem ser oferecidos para a tributação “os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior serão acrescidos à base de cálculo”.

2.4.1.3 Lucro arbitrado

Quando a autoridade fiscal não encontra meios de validar ou apurar com segurança o lucro da pessoa jurídica, em razão desta ter deixado de “cumprir as obrigações acessórias realtivas à determinação do lucro real ou presumido ou se recusar a fornecer os livros e documentos contábeis e fiscais em processo de fiscalização”, poderá se valer da sistemática de cálculo do lucro arbitrado, que está prevista no artigo 530 do RIR/99 (OLIVEIRA *et al*., 2012, p. 198).

> Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):
> I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
> II – a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
> a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
> b) determinar o lucro real;
> III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;
> IV – o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

> V – o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);
> VI – o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Segundo Oliveira *et al*. (2012, p. 197-198), o lucro arbitrado:

> É um recurso utilizado pelas autoridades fiscais, quase sempre como última alternativa, que só deve ser aplicado quando houver ausência absoluta de confiança na escrituração contábil do contribuinte, devido a falta ou insuficiência de elementos concretos que permitam a identificação ou verificação da base de cálculo utilizada na tributação do lucro real ou presumido. Também pode ser utilizada pelo fisco nos casos do contribuinte se recusar ou dificultar o acesso da autoridade fiscal à documentação comprobatória das atividades.

Pode-se concluir, portanto, que assim como o lucro real, o lucro arbitrado pode ser aplicado a qualquer empresa que apresente alguma das hipóteses previstas no artigo 530 do RIR/99, independentemente do seu porte, atividade desenvolvida ou faturamento. Além disso, ressalta-se que também os contribuintes podem recorrer a essa metodologia para apurar seus lucros tributáveis, conforme prescreve o artigo 531 do RIR/99, contudo, "[...] a maior frequência de arbitramento de lucro é por iniciativa do Fisco e ocorre por falta de contabilização das operações bancárias referentes a depósitos e emissões de cheques" (PÊGAS, 2011, p. 539).

Assim, caso a receita bruta (mesmo conceito aplicado ao lucro presumido) seja conhecida, o lucro será arbitrado com a utilização dos seguintes percentuais:

Atividade	Percentual
Atividades em geral (comerciais e industriais)	**9,6%**
Revenda de combustíveis	**1,92%**
Serviços de transporte (exceto o de carga)	**19,2%**
Serviços de transporte de cargas	**9,6%**
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	**38,4%**
Serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatológica, medicina nuclear e análises e patologias clínicas	**9,6%**

Intermediação de negócios	**38,4%**
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	**38,4%**
Factoring	**38,4%**
Bancos, instituições financeiras e assemelhados	**45%**

Quadro 3 - Percentuais para arbitramento do lucro
Fonte: Receita Federal do Brasil (2013)

Estes percentuais representam 120% daqueles utilizados pelas empresas que adotam o lucro presumido como forma de apurar o lucro. Esse regime pode se tornar interessante quando ocorrerem, de forma conjunta, as seguintes situações: 1º) a empresa for obrigada a adotar o regime do lucro real (seja pelo faturamento, atividade, etc.); e 2º) o imposto pago na sistemática do lucro real for maior que os percentuais de arbitramento.

2.4.1.4 Simples nacional

A Lei Complementar 123/06, com suas posteriores alterações advindas das Leis Complementares 128/08 e 139/11, estabeleceu um tratamento simplificado [dispensado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios] para microempresas e empresas de pequeno porte, relativo a: (1) criação de um regime único de arrecadação dos tributos e contribuições, inclusive quanto ao cumprimento das obrigações acessórias, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; (2) cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, e as obrigações acessórias delas decorrentes; e (3) acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

Contudo, cabe destacar que essas normas apenas regulam aquilo que a Constituição Federal de 1988, já previa em seu artigo 179:

> Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Assim, segundo o art. 3º da LC 123/06, são consideradas “microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário [...], devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas”, desde que se apresentem dentro dos seguintes valores de faturamento: (1) serão consideradas microempresas, aquelas pessoas jurídicas que auferirem receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) durante o ano calendário; e (2) empresas de pequeno porte, as que auferirem receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) durante o ano calendário.

O cálculo do simples nacional a ser recolhido aos cofres públicos terá como base a receita bruta do mês [das quais podem ser deduzidos as devoluções de vendas e vendas canceladas; os descontos incondicionais; e o IPI e ICMS substituição tributária], sobre a qual será aplicado um dos percentuais definidos para as 20 faixas de faturamento existentes, conforme os anexos I, II, III e IV da LC 123/06. O **Quadro 4** apresenta os percentuais existentes nos anexos.

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	I	II	III	IV
Até 180.000,00	4,00%	4,50%	6,00%	4,50%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	5,97%	8,21%	6,54%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	7,34%	10,26%	7,70%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	8,04%	11,31%	8,49%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	8,10%	11,40%	8,97%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	8,78%	12,42%	9,78%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	8,86%	12,54%	10,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	8,95%	12,68%	10,76%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	9,53%	13,55%	11,51%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	9,62%	13,68%	12,00%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	10,45%	14,93%	12,80%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	10,54%	15,06%	13,25%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	10,63%	15,20%	13,70%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	10,73%	15,35%	14,15%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	10,82%	15,48%	14,60%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	11,73%	16,85%	15,05%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	11,82%	16,98%	15,50%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	11,92%	17,13%	15,95%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	12,01%	17,27%	16,40%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	12,11%	17,42%	16,85%

Quadro 4 - Percentuais para apuração do simples nacional - comércio
Fonte: Lei Complementar 123/06

Esses percentuais, conforme definido no artigo 13 da LC 123/06, podem abranger os seguintes tributos:

> I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
> II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, [...];
> III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
> IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS [...];
> V - Contribuição para o PIS/PASEP [...];
> VI - Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica [...];
> VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
> VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

O simples nacional é um sistema de apuração dos tributos que busca reduzir a carga tributária das micro e pequenas empresas, contudo, isso não significa que sempre será a melhor escolha para elas. Basta imaginar que, como tem a cobrança baseada no faturamento, poderá gerar situações em que as empresas apresentando prejuízo venham a recolher tributos, de forma semelhante ao que pode acontecer no lucro presumido ou arbitrado.

Assim, analisando-se o que foi exposto sobre cada um dos regimes de apuração de tributos, pode-se concluir que uma adequada análise pode significar uma economia fiscal relevante. Contudo, isso exige que a escrituração contábil seja elaborada adequadamente para que possibilite a comparação [quando houver possibilidade de aderir a qualquer um desses regimes] entre cada um deles.

2.4.2 Laudo de entidade oficial atestando desgaste anormal

As taxas de depreciação definidas pelo Fisco Federal, podem não guardar relação com o real desgaste que os bens sofrem durante o processo produtivo, provocando assim, o afastamento entre os valores registrados pela contabilidade e a realidade fática existente. Destarte, pode ocorrer que determinados bem registrado

no ativo imobilizado estejam sujeitos a níveis de utilização que aumentem sensivelmente seu desgaste, provocando a antecipação de seu perecimento.

Prazo de vida útil (anos)	Prazo de vida útil (anos)	Taxa anual de depreciação
Edificações	25	4 %
Instalações	10	10 %
Fornos industriais ou de laboratório, incluídos os incineradores, não elétricos	10	10%
Outros veículos aéreos (por exemplo: helicópteros, aviões); veículos espaciais (incluídos os satélites) e seus veículos de lançamento, e veículos suborbitais	10	10 %
Refrigeradores, congeladores ("freezers") e outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio, com equipamento elétrico ou outro; bombas de calor, excluídas as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da posição 8415	10	10 %
Fornos industriais ou de laboratório, incluídos os incineradores, não elétricos	10	10%
Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 8702), incluídos os veículos de uso misto ("station wagons") e os automóveis de corrida	5	20 %
Animais vivos da espécie bovina	5	20 %
Pás, alviões, picaretas, enxadas, sachos, forcados e forquilhas, ancinhos e raspadeiras; machados, podões e ferramentas semelhantes com gume; tesouras de podar de todos os tipos; foices e foicinhas, facas para feno ou para palha, tesouras para sebes, cunhas e outras ferramentas manuais para agricultura, horticultura ou silvicultura	5	20 %
Veículos automóveis para transporte de 10 pessoas ou mais, incluindo o motorista	4	25 %
Motocicletas (incluídos os ciclomotores) e outros ciclos equipados com motor auxiliar, mesmo com carro lateral; carros laterais	4	25 %
Galos, galinhas, patos, gansos, perus, peruas e galinhas-d'angola (pintadas), das espécies domésticas, vivos	2	50 %
Pás, alviões, picaretas, enxadas, sachos, forcados e forquilhas, ancinhos e raspadeiras; machados, podões e ferramentas semelhantes com gume; tesouras de podar de todos os tipos; foices e foicinhas, facas para feno ou para palha, tesouras para sebes, cunhas e outras ferramentas manuais para agricultura, horticultura ou silvicultura	5	20 %

Quadro 5 - Taxa de depreciação de bens imobilizados
Fonte: Receita Federal do Brasil (2013)

Neste sentido, os §1º e §2º, do artigo 310 do RIR/99, autorizam que empresas inseridas nesta realidade utilizem taxas de depreciação mais adequadas às suas operações:

> Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos.
> § 1º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.
> § 2º No caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo.

Esse procedimento, além de permitir uma redução do montante tributário a ser recolhido [na sistemática do lucro real], uma vez que gera o aumento das despesas [dedutíveis] com depreciação, também irá corrigir os registros contábeis para os bens que sofrem um desgaste além do normal.

2.4.3 Juros sobre o capital próprio

A remuneração paga pelas pessoas jurídicas, a título de Juros Sobre o Capital Próprio – JCP, poderá ser utilizada como despesa dedutível [na sistemática do lucro real] para a apuração do imposto de renda e contribuição social, conforme preceitua o artigo 347 do Decreto 3.000, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

> Art. 347. A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º).

Assim, a fonte pagadora do JCP encontrará uma redução tributária em razão da dedutibilidade desses valores nas bases do imposto de renda e contribuição social, conforme demonstrado na **Tabela 1**:

Tabela 1 - Possibilidade de economia com o pagamento de JCP

	Impostos não pagos	Imposto retido	Economia
IRPJ	15,00%		
Adicional de IRPJ	10,00%		
CSLL	9,00%		
IRRF		15,00%	
Economia possível	**34,00%**	**15,00%**	**19,00%**

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Assim, considerando apenas o IRPJ e a CSLL, a obrigação tributária de uma empresa tributada pelo lucro real pode chegar a 34% [IRPJ 15% + Adicional de IRPJ 10% + CSLL é de 9%]. Contudo, os valores pagos a título de JCP [que possuí caráter de despesa financeira] não sofrem essa incidência, exigindo-se apenas que a fonte pagadora recolha o IRRF de 15% sobre os valores pagos, conforme preceitua o §2º, do art. 9º, da Lei 9.249/95, permitindo uma economia de até 19%.

2.4.4 Tratamento do prejuízo fiscal nas operações de incorporação

Segundo o artigo 227, da Lei 6.404, de 15 de dezembro 1976, “A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações”, ou seja, a empresa incorporada deixará de existir no mundo jurídico.

Porém, nos casos em que a empresa sucedida possui prejuízos fiscais passíveis de compensação [fato que pode ocorrer quando são optantes pelo lucro real], não será permitido o aproveitamento desses valores pela empresa que a suceder, conforme se observa na redação dada ao artigo 33, do Decreto-lei 2.341 de 29 de junho de 1987: “A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida”.

Ocorre que não há oposição legal àquilo que se convencionou denominar de incorporação reversa, ou seja, quando empresas que apresentam prejuízo fiscal [e possivelmente prejuízo contábil] absorvem o patrimônio de empresas que possuam lucro real [e possivelmente lucro contábil]. Assim, exemplificando, caso a empresa (A), que apresenta prejuízos fiscais no valor de R$ 300.000,00, incorpore a empresa (B), cujo lucro tributável previsto para o ano seja de R$ 1.000.000,00, o ganho tributário será:

Tabela 2 – Ganho tributário na incorporação reversa

Descrição	Antes da incorporação	Depois da incorporação	Ganho tributário
Lucro tributável	1.000.000,00	700.000,00	
IRPJ (15%)	150.000,00	105.000,00	45.000,00
Adicional de IRPJ (10%)	76.000,00	46.000,00	30.000,00
CSLL (9%)	90.000,00	63.000,00	27.000,00
Total de tributos	**316.000,00**	**214.000,00**	**102.000,00**

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Por fim, torna-se necessário frisar que o poder judiciário tem acolhido as manifestações da Receita Federal do Brasil – RFB, no sentido de coibir que essas operações busquem apenas a redução dos tributos, devendo existir, portanto, propósito negocial que as motive.

2.4.5 Aviso de cancelamento de compra emitido pelo cliente

As vendas canceladas podem provocar o recolhimento antecipado e desnecessário de tributos, uma vez que o retorno físico das mercadorias pode ocorrem no mês subsequente ao da venda, impossibilitando a sua dedução da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e CONFINS (OLIVEIRA, 2009).

> De acordo com o regime de competência, previsto de forma expressa no Art. 218 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), qualquer cancelamento de venda deve ser registrado no momento de sua efetivação comercial. Dessa forma, a emissão de aviso de cancelamento pelo cliente, indicando o valor e pedido que originaram a nota fiscal, faz com que o mesmo tenha que ser reconhecido contabilmente no próprio período. [...]
> (OLIVEIRA, 2009, p. 232).

Nesse sentido, a prática de solicitação de aviso formal quando uma compra for cancelada pelo cliente poderá trazer significativa redução ao custo tributário, vez que podem ser deduzidas das receita tributável naquele mesmo período.

2.4.6 Substituição total ou parcial do pró-labore pela distribuição de lucros

A distribuição de lucros realizada por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido, arbitrado e simples nacional não sofrerão incidência de imposto de

renda de renda na fonte, bem como não integrarão a base de calculo do imposto do beneficiário (artigo 654, do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999; artigo 48, da IN SRF 93, de 24 de dezembro de 1997; artigo 6, da Resolução CGSN nº 4, de 30 de maio de 2007).

Em razão disso, é possível se vislumbrar uma economia tributária que abrange a contribuição previdenciária (20% sobre o pró-labore) e o imposto sobre a renda das pessoas físicas (até 27,5%).

2.4.7 Diferimento de imposto de renda [lucro real] apurado sobre parcela de receitas não adimplidas de contratos com órgãos públicos

Na apuração do resultado tributável referente a contratos pactuados com pessoa jurídica de direito público, empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, desde com prazo de execução superior a 12 (doze) meses, haverá possibilidade de diferimento do lucro até o momento da sua realização.

Neste sentido o §3º, do artigo 10, do Decreto-lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977, dispõe:

> § 3º - No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições deste artigo, ou do § 2º, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir **a tributação do lucro** até sua realização, observadas as seguintes normas:
> a) poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social;
> b) a parcela excluída nos termos da letra *a* deverá ser computada na determinação do lucro real do exercício social em que a receita for recebida.

A **Tabela 3** apresenta um calculo exemplificativo. Supondo que uma empresa, em 31.12.2012, tenha apurado um lucro real de R$2.000.000,00. Além disso, que esta mesma empresa tenha a receber de organismos governamentais o

montante de R$1.000.000,00, e que os custos e despesas decorrentes dessa venda não adimplida somem R$650.000,00, então:

Tabela 3 - Reflexo do diferimento de receitas não recebidas da administração pública		
Lucro real apurado	2.000.000,00	
Receitas não recebida		1.000.000,00
Custos e despesas referentes a receitas não recebidas		(650.000,00)
Lucro tributável sobre receita não recebida		350.000,00
Ajuste ao lucro real tributável	(350.000,00)	
Lucro real ajustado	1.650.000,00	
Lucro diferido a ser controlado na parte B do LALUR		350.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Dessa forma, apenas no período em que houver o recebimento efetivo da receita originária das operações citadas (R$1.000.000,00), é que será feito o pagamento do imposto de renda. A observação deste dispositivo pode evitar que sejam realizadas antecipações desnecessárias do Imposto de Renda.

2.4.8 Análise da localização e porte dos fornecedores para efeito de tributos a recuperar

Dentro da dinâmica empresarial é possível encontrar tributos que são denominados de recuperáveis, os quais são registrados no ativo por representarem um direito perante a fazenda pública (IUDÍCIBUS *et al.*, 2008; OLIVEIRA, 2009; OLIVEIRA *et al.*, 2012, PÊGAS, 2011). Assim, para operacionalizar suas atividades, as organizações promovem de forma rotineira aquisições de mercadorias, matérias-primas, insumos e serviços, os quais podem ter incluso em seus preços um montante tributário que, em determinadas situações, poderá ser utilizada para reduzir as obrigações fiscais ou buscar restituição.

Neste sentido, quando os tributos podem ser recuperados, ou seja, não são incluídos no custo de produção ou comercialização, devem ser segregados pela contabilidade, conforme demonstrado na **Figura 4**.

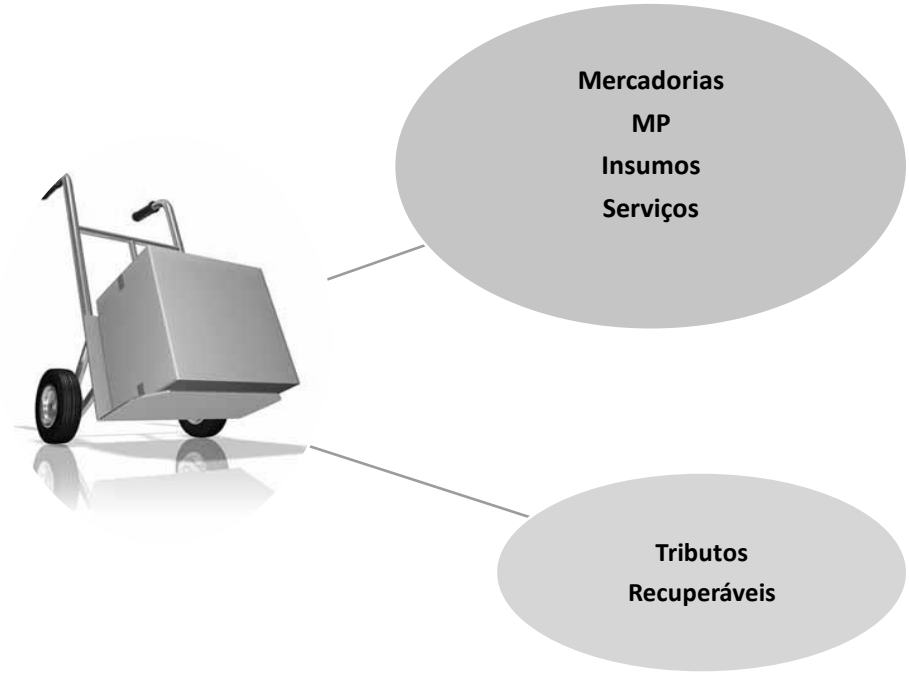

Figura 4 - Segregação de tributos recuperáveis [não cumulativos] dos demais ativos
Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Portanto, a aquisição de matéria-prima e outros insumos, tributados por regimes (não cumulativos) que permitem a utilização do valor recolhido em uma operação para reduzir o montante devido naquelas que lhe são subsequentes, deve ser analisados quanto a localização e porte do fornecedor. Isso porque, poderão existir situações em esses fatores promovam o aumento ou redução do crédito tributário, como por exemplo, nos caso em que uma unidade da federação isenta ou reduz a base de calculo de um produto para fomentar determinado seguimento, não permitindo assim, o aproveitamento do crédito tributário.

3. METODOLOGIA

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

A variedade taxonômica revela que não existe uniformidade entre os autores sobre os critérios para a classificação das pesquisas (RAUPP e BEUREN, 2003), cabendo destacar, porém, que esses critérios podem ser utilizados de forma conjunta, não sendo mutuamente excludentes (VERGARA, 2003).

Segundo Gil (2010, p. 25) "a tendência de classificação é uma característica da racionalidade humana", pois:

> [...] Ela possibilita melhor organização dos fatos e consequentemente o seu entendimento. Assim, classificar as pesquisas torna-se uma atividade importante. À medida que se dispõe de uma classificação, torna-se possível reconhecer as semelhanças e diferenças entre as diversas modalidades de pesquisa. Dessa forma, o pesquisador passa a dispor de mais elementos para decidir acerca de sua aplicabilidade na solução dos problemas propostos para investigação.

Assim, o presente trabalho é classificado como:

Quantitativo quanto à abordagem do problema, cabendo aqui mencionar o entendimento de Martins e Theófilo (2007), quanto à impossibilidade de se aceitar a existência de pesquisas exclusivamente quantitativas ou qualitativas, porque, na verdade o que haveria realmente, seria apenas a predominância de uma dessas abordagens.

Essas pesquisas objetivam a "quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas [...]" (RICHARDSON, 1999, p. 70). Ainda, segundo Raupp e Beuren (2003), esta abordagem é frequente em estudos descritivos, com *survey,* visando garantir precisão de resultados.

Quanto à sedimentação da questão de pesquisa, trata-se de um estudo formal, uma vez que parte da seguinte indagação: **Qual o grau de envolvimento, dos contadores da Região Metropolitana de Curitiba, nas operações de planejamento tributário das pessoas jurídicas?** Para Cooper e Schindler (2003, p. 128) o estudo formal "começa com uma hipótese ou questão de pesquisa e

envolve procedimentos precisos e especificação de fonte de dados", sendo que sua finalidade é dar uma resposta à questão formulada.

Também pode ser definido como descritivo, quanto aos seus objetivos, pois, busca expor as "características de determinada população" [os contadores da Região Metropolitana de Curitiba] sem a preocupação de "explicar os fenômenos que descreve" (VERGARA, 2003, p. 47). Segundo Gil (2010, p. 27), as pesquisas descritivas: "[...] têm como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis". Corroboram com esse entendimento Cooper e Schindler (2003), Salomon (1974), e Vergara (2003).

Quanto a influência do pesquisador sobre as variáveis, pode ser classificado como *ex post facto*, uma vez que "refere-se a um fato já ocorrido [...] quando o pesquisado não pode controlar ou manipular variáveis, seja porque suas manifestações já ocorreram, seja porque as variáveis não são controláveis" (VERGARA, 2003, p. 48-49). Deve-se destacar o alerta feito por Cooper e Schindler (2003, p. 128-129) que afirmam: "É importante que os pesquisadores que usam esse planejamento não influenciem as variáveis; fazer isso gera viés. O pesquisador limita-se a manter os valores constantes pela seleção cuidadosa dos sujeitos, de acordo com os procedimentos estritos de amostragem e por manipulação estatística dos resultados".

Por fim, o estudo se enquadra como transversal e de amplitude, uma vez que é feito em um momento temporal específico e busca captar as características de uma população através da amostra (COOPER e SCHINDLER, 2003).

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A determinação da população, que pode ser definida como "o conjunto completo de elementos sobre os quais desejamos fazer algumas inferências" (COOPER e SCHINDLER, 2003, p.150), é o primeiro passo para o processo de amostragem. Neste trabalho, que busca analisar os contadores da Região Metropolitana de Curitiba – RMC, foram utilizadas as informações disponibilizadas [em janeiro de 2013] no sítio do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná – CRC/PR. Assim, a população definida para esta pesquisa é de 8.346 profissionais.

Ainda, conforme demonstra o **Gráfico 2**, essa população é relevante uma vez que representa aproximadamente 41% dos contadores paranaenses.

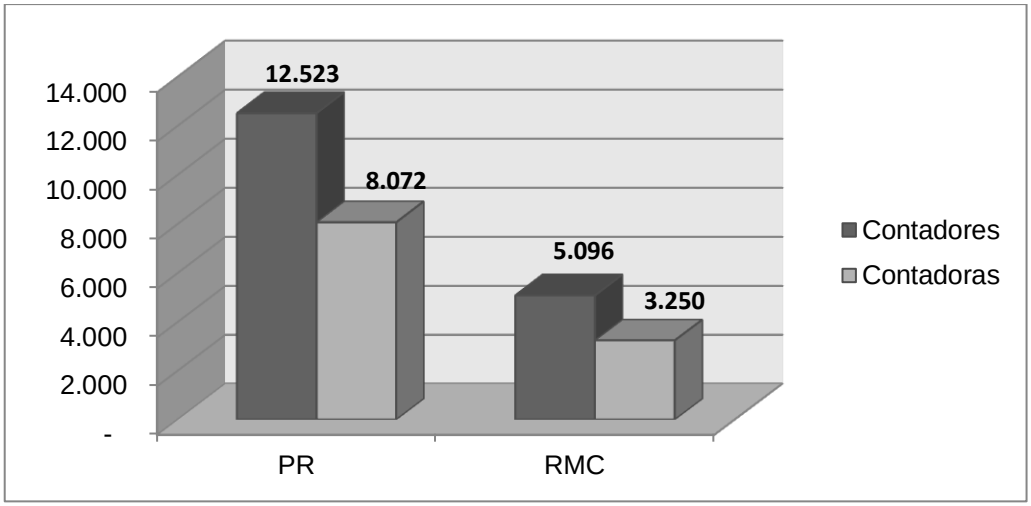

Gráfico 2 - Comparação quantitativa entre os profissionais registrados no PR x RMC
Fonte: Dados CRC/PR (2013).

Além disso, segundo a **Tabela 4**, a maioria [85% - 7.096 profissionais] dos contadores/contadoras está baseada na capital do estado ou em municípios pertencentes a sua circunscrição, sendo que 61% destes são homens.

Tabela 4 - Contadores da Região Metropolitana de Curitiba (Jan/2013)

Ordem	Cidade	Contadores	Contadoras	Total
1	**Curitiba**	**4.363**	**2.733**	**7.096**
2	Adrianópolis	(Circunscrição Curitiba)		
3	Agudos do Sul	(Circunscrição São José dos Pinhais)		
4	Almirante Tamandaré	(Circunscrição Curitiba)		
5	**Araucária**	**66**	**49**	**115**
6	Balsa Nova	(Circunscrição Campo Largo)		
7	Bocaiúva do Sul	(Circunscrição Curitiba)		
8	Campina Grande do Sul	(Circunscrição Curitiba)		
9	Campo do Tenente	(Circunscrição Rio Negro)		
10	**Campo Largo**	**113**	**81**	**194**
11	Campo Magro	(Circunscrição Curitiba)		
12	Cerro Azul	(Circunscrição Curitiba)		
13	**Colombo**	**160**	**114**	**274**
14	Contenda	(Circunscrição Araucária)		
15	Doutor Ulysses	(Circunscrição Curitiba)		
16	Fazenda Rio Grande	(Circunscrição Curitiba)		
17	Itaperuçu	(Circunscrição Curitiba)		
18	**Lapa**	**22**	**19**	**41**
19	Mandirituba	(Circunscrição Curitiba)		
20	Piên	(Circunscrição Rio Negro)		
21	Pinhais	(Circunscrição Curitiba)		

22	Piraquara	(Circunscrição Curitiba)		
23	Quatro Barras	(Circunscrição Curitiba)		
24	Quitandinha	(Circunscrição Rio Negro)		
25	Rio Branco do Sul	(Circunscrição Curitiba)		
26	**Rio Negro**	**49**	**20**	**69**
27	**São José dos Pinhais**	**323**	**234**	**557**
28	Tijucas do Sul	(Circunscrição São José dos Pinhais)		
29	Tunas do Paraná	(Circunscrição Curitiba)		
	Total	**5.096**	**3.250**	**8.346**

Fonte: Dados CRC/PR (2012)

No cálculo do tamanho da amostra serão utilizadas as seguintes fórmulas:

1ª Fórmula

$$n_0 = \frac{Z^2 \, X \, \sigma^2}{h^2} = \boldsymbol{384}$$

Onde:

n_0 = representa o número de elementos da amostra neste primeiro cálculo.

Z = representa o nível de confiança da amostra (1,96).

σ^2 = representa a variância da população conhecida (0,25).

h^2 = representa a margem de erro aceitável (0,0025).

Posteriormente foi feito o ajuste no tamanho da amostra para população finita utilizando a seguinte fórmula:

2ª Fórmula

$$n = \frac{n_0 \, X \, N}{n_0 + (N-1)} = \boldsymbol{367}$$

Onde:

n = representa o tamanho da amostra ajustado.

n_0 = representa o número de elementos da amostra no primeiro cálculo.

N = representa o tamanho da população finita (8.346).

Assim, considerando um nível de confiança de 95%, e uma margem de erro aceitável de 5%, da população de 8.346 profissionais, seria necessário que 367 contadores/contadoras que atuam na Região Metropolitana de Curitiba – RMC respondessem ao questionário. Contudo, foram recebidos apenas 193 questionários, que serão utilizados para o desenvolvimento deste trabalho.

3.3 INSTRUMENTO E COLETA DE DADOS

Os dados foram coletados através de *survey* criado com a utilização da ferramenta Google docs, e disponibilizado entre os dias 27 de outubro de 2012 e 3 de dezembro de 2012. O instrumento utilizado, que foi criado pelo pesquisador especificamente para este trabalho, está dividido em cinco blocos.

O primeiro (I) bloco busca identificar o perfil dos respondentes, sua formação e experiência na área tributária; o segundo (II) bloco tem como objetivo levantar a importância que os respondentes atribuem ao planejamento tributário; o terceiro (III) bloco questiona sobre a percepção que possuem sobre a interdisciplinaridade [envolvimento de outros profissionais] nas operações de planejamento tributário; o quarto (IV) bloco indaga quanto ao conhecimento e aplicação de práticas que buscam a redução da carga tributária; e o quinto (V) bloco analisa a participação dos respondentes nos processos de planejamento tributário.

As questões, que compõem os blocos II, III e V foram elaboradas com o emprego da escala de *Likert* com cinco pontos, que solicitou que os respondentes se posicionassem em relação às assertivas através das seguintes alternativas: (1) Discordo totalmente; (2) Discordo parcialmente; (3) Não discordo e não concordo; (4) Concordo parcialmente; e (5) Concordo totalmente. O bloco IV apresentou uma escala de 3 pontos que permitia a escolha de uma das seguintes alternativas: (1) Desconheço a prática; (2) Conheço e não aplico [ou não sugiro a aplicação]; e (3) Conheço e aplico [ou sugiro a aplicação].

Ao instrumento primitivo foi aplicado um pré-teste junto a nove contadores atuantes na Região Metropolitana de Curitiba – RMC, dos quais, quatro possuem larga experiência [mais de 20 anos de atuação] na área de planejamento tributário. Como resultado desta etapa, houve a reformulação da questão 4 do bloco II; e a criação da questão 13 do bloco IV. Porém, em razão da pequena quantidade de questionários recebidos nesta etapa, não foram aplicados testes estatísticos.

3.4 TRATAMENTO DOS DADOS

O processo de tratamento dos dados, coletados através do questionário da pesquisa, iniciou pela tabulação feita com o auxílio da planilha eletrônica *Microsoft Excel*. Posteriormente, esses dados foram implantados no software *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS), versão 13.0.

Para o processo de validação do instrumento de coleta de dados e da mensuração da confiabilidade de sua medida foram utilizadas técnicas estatísticas multivariadas:

a) No primeiro caso, optou-se pela Analise Fatorial, que é uma técnica “que tem o objetivo de reduzir a um número administrável muitas variáveis que formam um grupo” (COOPER e SCHINDLER, 2003, p. 465), ou seja, é uma técnica “de análise exploratória de dados que tem por objetivo descobrir e analisar a estrutura de um conjunto de variáveis interrelacionadas de modo a construir uma escala de medida para factores (intrínsecos) que de alguma forma (mais ou menos explicita) controlam as variáveis originais” (MAROCO, 2007, p. 361); e
b) No segundo caso, com intenção de testar a consistência interna da escala de mensuração adotada, utilizou-se o coeficiente Alfa de *Cronbach*, com objetivo de determinar dentre os elementos, aqueles que possam intensificar cada um dos construtos.

Por fim, com intuito de segregar a amostra por grupos distintos de elementos será utilizada a Análise de (de Grupo) *Clusters*, “que permite agrupar sujeitos ou variáveis em grupos homogéneos relativamente a uma ou mais características comuns. Cada observação pertencente a um determinado Cluster é similar a todas as outras pertencentes a este *Cluster*.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DA AMOSTRA

Após a etapa de tabulação dos dados coletados, conforme descrito na metodologia, verificou-se a inexistência de dados ausentes [*missing values*] ou respostas destoantes do padrão de normalidade [*outliers*], passando-se assim, para a análise descritiva da amostra final [n=193 observações].

O **Bloco I** do instrumento de coleta de dados apresenta questões que visam delinear o perfil dos respondentes. Assim, inicialmente se buscou identificar a principal cidade de atuação desses profissionais, uma vez que podem desenvolver trabalhos como autônomos ou participarem de sociedades empresariais que exploram a prestação de serviços de: contabilidade, auditoria, ou consultoria, e, portanto, não estão circunscritos aos limites territoriais de um único município. Desta forma, segundo os dados descritos na **Tabela 5**, pode-se perceber que quatro cidades – Curitiba, São José dos Pinhais, Colombo e Araucária – são identificadas como o centro das atividades profissionais de 90% dos respondentes.

Tabela 5 - Distribuição de frequência da principal cidade de atuação

	Cidade	Frequência	%	% Acumulado
1	Curitiba	132	68%	**68%**
2	São José dos Pinhais	25	13%	**81%**
3	Colombo	12	6%	**88%**
4	Araucária	8	4%	**92%**
5	Rio Branco do Sul	4	2%	**94%**
6	Campina Grande do Sul	3	2%	**95%**
7	Campo Largo	3	2%	**97%**
8	Pinhais	3	2%	**98%**
9	Adrianópolis	1	1%	**99%**
10	Piraquara	1	1%	**99%**
11	Quatro Barras	1	1%	**100%**
		193	**100%**	

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Esse resultado não foge a normalidade, uma vez que essas são as localidades com maior número de contadores registrados, conforme visto na **Tabela 4** do capítulo anterior. Ressalta-se, que não foram recebidas respostas de profissionais atuantes nos municípios de: Adrianópolis, Agudos do Sul, Balsa Nova, Bocaiúva do Sul, Campo do Tenente, Campo Magro, Cerro Azul, Contenda, Doutor

Ulysses, Fazenda Rio Grande, Itaperuçu, Lapa, Mandirituba, Piên, Quitandinha, Rio Negro, Tijucas do Sul e Tunas do Paraná.

Quanto à idade, a maioria [93% - 179 observações] dos participantes possui entre 26 e 50 anos. Além disso, conforme se visualiza através do **Gráfico 3**, é possível concluir que as mulheres são mais jovens que os homens.

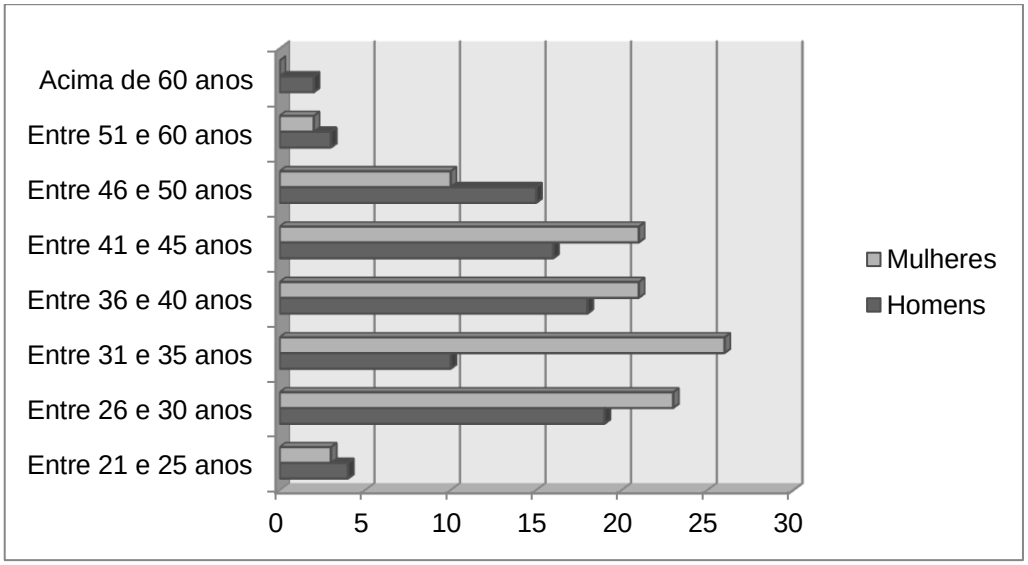

Gráfico 3 - Faixa etária dos respondentes por gênero
Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Em relação ao gênero, destaca-se que a maior parcela [55% - 106 observações] dos entrevistados pertence ao sexo feminino. Além disso, 53% possuem especialização e 5% são mestres [**Gráfico 4**].

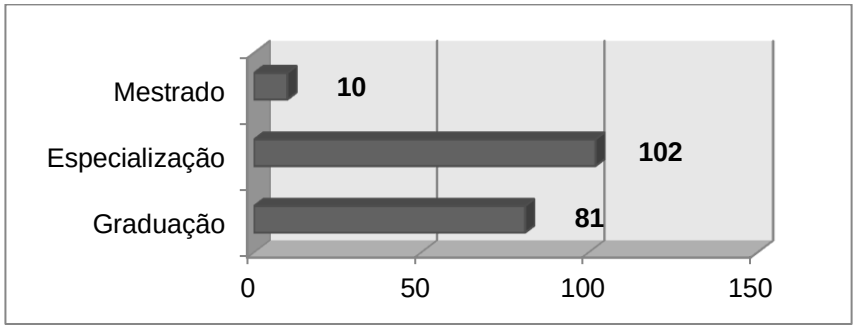

Gráfico 4 - Maior titulação acadêmica
Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Os participantes também foram questionados sobre a frequência com que desenvolviam as seguintes atividades: escrituração fiscal, escrituração contábil, análise financeira, consultoria tributária, consultoria contábil, planejamento tributário,

planejamento empresarial, elaboração de pareceres e teses tributárias, auditoria contábil, auditoria tributária, perícia contábil, controladoria e constituição e encerramento de empresas.

Neste sentido, conforme se observa no **Gráfico 5**:

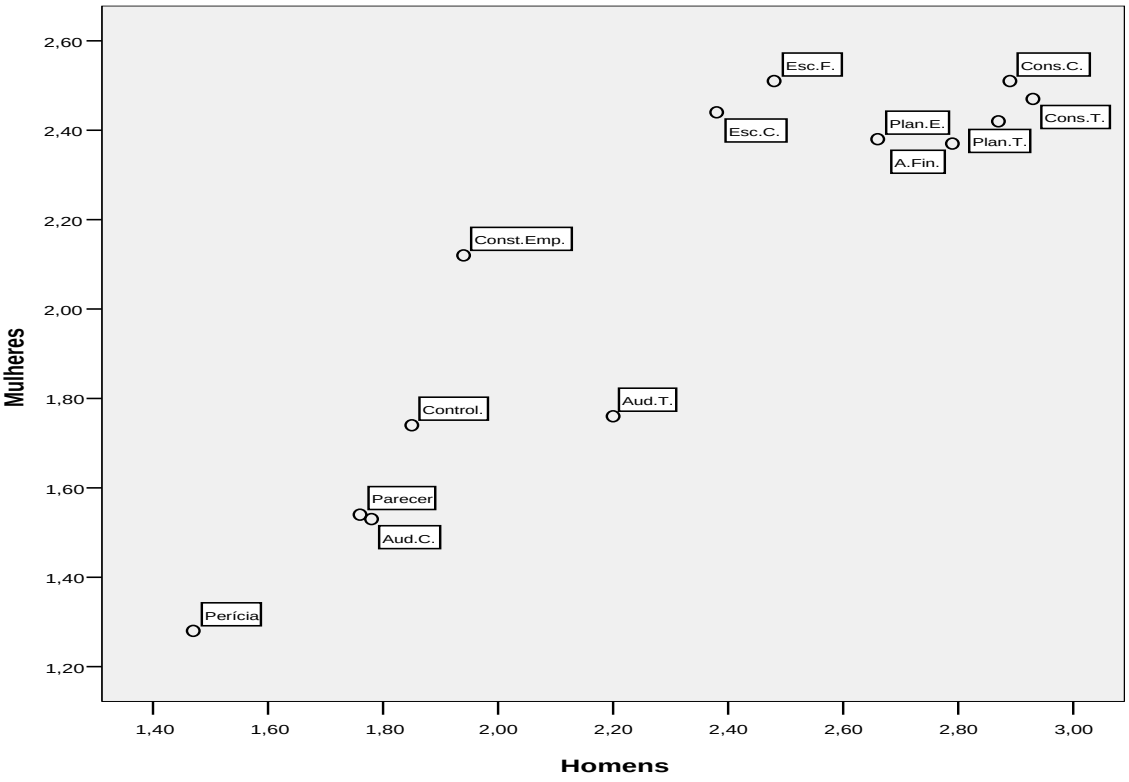

Gráfico 5 – Atividades desenvolvidas pelos respondentes
Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Destaca-se entre os profissionais entrevistados, a prestação de serviços de consultoria, dado que revela um envolvimento maior dos contadores (as) processo de gestão das entidades empresariais. Assim, a consultoria contábil é exercida por, aproximadamente 57% [111 observações] dos entrevistados, enquanto a consultoria tributária por aproximadamente 55% [107 observações] deles.

Quanto ao planejamento tributário, aproximadamente 53% [103 observações] dos respondentes afirmam executar alguma atividade, neste sentido. As análises financeiras, por sua vez, são prestadas por aproximadamente 52% dos entrevistados [131 observações].

Cerca de 50% [97 observações] dos contadores e contadoras que participaram da pesquisa afirmaram que executam atividades de planejamento empresarial.

Percebe-se, portanto, que as atividades exercidas com maior intensidade pelos contadores da Região Metropolitana de Curitiba estão ligadas ao processo de gestão empresarial, ou seja, vão além dos serviços operacionais ligados ao registro das operações realizadas pelas empresas, ou mero cumprimento de obrigações acessórias.

Quanto à experiência na área de tributos, foi possível constatar que a maioria dos homens atua a mais de 15 anos, enquanto as mulheres, em sua maioria, possuem até 5 anos de experiência.

Tabela 6- Distribuição de frequência da experiência profissional na área tributária

Atuação	Masculino	%	Feminino	%
Somente preenche guias	9		22	
%	10,34	10,34	20,75	20,75
Menos de 1 ano	4		4	
%	4,60	14,94	3,77	24,53
De 1 a 5 anos	11		30	
%	12,64	27,59	28,30	52,83
De 6 a 10 anos	16		13	
%	18,39	45,98	12,26	65,09
De 11 a 15 anos	19		15	
%	21,84	67,82	14,15	79,25
De 16 a 20 anos	9		12	
%	10,34	78,16	11,32	90,57
Mais de 20 anos	19		10	
%	21,84	100,00	9,43	100,00
Total	**87**		**106**	

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Com relação as áreas de atuação, contatou-se:

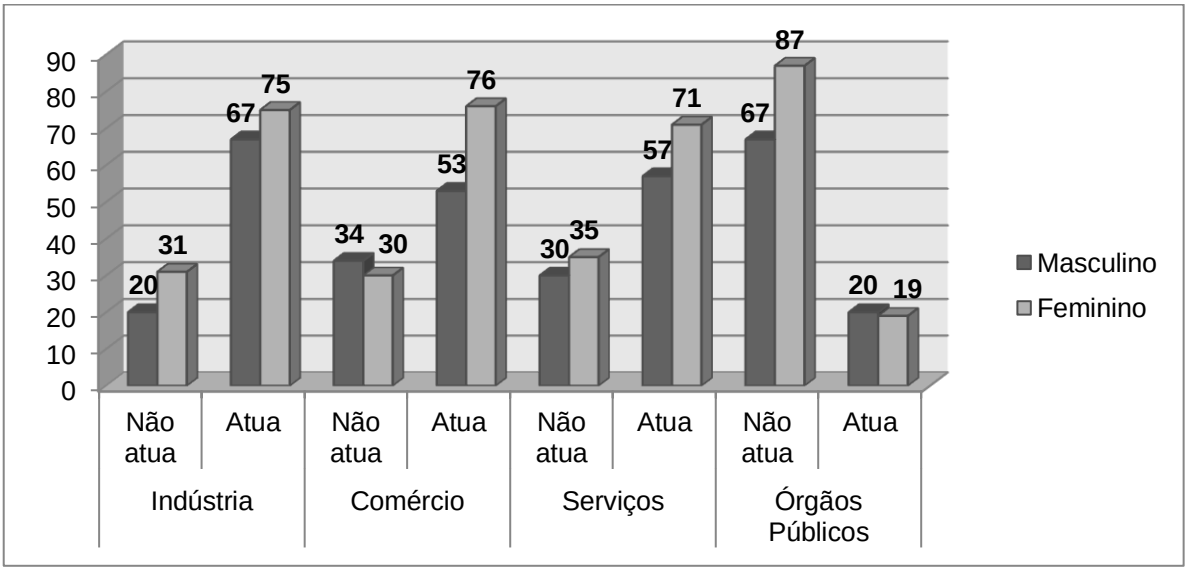

Gráfico 6 - Áreas de atuação em razão do gênero
Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Assim, conforme demonstrado no **Gráfico 6**, é possível perceber que a maior parcela dos profissionais atua de forma intensa e concomitante na indústria [74% - 142 observações], comércio [67% - 129 observações] e serviços [66% - 128 observações]. Porém, apenas 20% [39 observações] atuam efetivamente junto a órgãos públicos.

4.2 ANÁLISE FATORIAL

Com o objetivo de validar o instrumento de coleta de dados que identifica o grau de concordância dos participantes a respeito: (a) da importância do planejamento tributário nas empresas; (b) da necessidade de interdisciplinaridade profissional na elaboração do planejamento tributário; (c) do conhecimento e adoção de práticas para redução do custo tributário; e (d) do seu envolvimento pessoal na elaboração do planejamento tributário, foi utilizada a técnica multivariada de Análise Fatorial, que facilita a análise dos dados coletados através da redução das variáveis originais ao menor numero de fatores [ou dimensões] possíveis (BEZERRA, 2009; FIELD, 2009; HAIR JR. *et al*, 2005; MAROCO2007). Para isso, empregaram-se como método de extração dos fatores os Componentes Principais, o Índice *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO), e o Teste de esfericidade de *Bartlett*.

4.2.1 Validação do Bloco II – Importância do planejamento tributário

Conforme demonstra a **Tabela 7**, o Bloco II do instrumento de coleta de dados apresenta apenas um fator [ou dimensão], conforme se percebe pela existência de apenas um *eigenvalues* com valor superior a um. Esse fator explica 60% da variância ocorrida.

Tabela 7 - Matriz da variância total explicada – Importância do planejamento tributário

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	**6,019**	60,194	60,194	6,019	60,194	60,194
2	,746	7,464	67,658			
3	,638	6,381	74,039			
4	,607	6,066	80,105			
5	,491	4,909	85,013			
6	,418	4,182	89,196			

7	,336	3,359	92,554			
8	,295	2,945	95,499			
9	,265	2,650	98,150			
10	,185	1,850	100,000			

Fonte: Dados da pesquisa – SPSS 13.0 (2013)

Conforme o **Quadro 6**, o Índice KMO apresentou o valor de 0,928 indicando que a análise fatorial é viável para os dados analisados. Além disso, também foi realizado o teste de esfericidade de *Bartlett*, para identificar a significância (p deve ser inferior a 0,05) da correlação existente entre os itens, o qual apresentou resultados que sugerem a existência de correlações significativas entre as variáveis, e permitem considerar apropriada a análise fatorial.

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,928
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1194,370
	df	45
	Sig.	,000

Quadro 6 - Coeficiente KMO e teste de Bartlett
Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Por fim, foi verificada a confiabilidade da escala de medida, por meio do Alfa de Cronbach, conforme demonstrado no **Quadro 7**.

Cronbach's Alpha	N of Items
,920	10

Quadro 7 - Alfa de Cronbach
Fonte: Dados da pesquisa (2013)

O resultado encontrado foi igual a 0,920, confirmando um alto grau de confiabilidade para a escala utilizada.

4.2.2 Validação do Bloco III – Importância da interdisciplinaridade

A **Tabela 8** apresenta os dois fatores [dimensões] identificados para o Bloco III do instrumento de coleta de dados, conforme se percebe pela existência de dois *eigenvalues* com valor superior a um. Esses fatores explicam 77% da variância ocorrida.

Tabela 8 - Matriz da variância total explicada – Importância da interdisciplinaridade

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	**2,493**	49,861	49,861	2,493	49,861	49,861
2	**1,395**	27,905	77,766	1,395	27,905	77,766
3	,518	10,368	88,134			
4	,341	6,814	94,947			
5	,253	5,053	100,000			

Fonte: Dados da pesquisa – SPSS 13.0 (2013)

O índice KMO apresentou o valor de 0,626, que apesar de baixo, indica adequabilidade para a análise fatorial. O teste de esfericidade de *Bartlett* também identificou como significativa a correlação existente entre os itens.

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,626
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	353,052
	DF	10
	Sig.	,000

Quadro 8 - Coeficiente KMO e teste de Bartlett

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Por fim, foi verificada a confiabilidade da escala de medida, por meio do Alfa de Cronbach, conforme demonstrado no **Quadro 9**.

Cronbach's Alpha	N of Items
,717	5

Quadro 9 - Alfa de Cronbach

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

O resultado encontrado foi igual a 0,717, confirmando que a escala utilizada apresenta confiabilidade.

4.2.1 Validação do Bloco IV – Práticas conhecidas e adotadas

Na **Tabela 9**, a existência de dois *eigenvalues* com valor superior a um, indicam a presença de dois fatores [ou dimensões], os quais são capazes de explicar juntos, 66% da variância ocorrida.

Tabela 9 - Matriz da variância total explicada – Práticas conhecidas e adotadas

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	**7,430**	57,155	57,155	7,430	57,155	57,155
2	**1,150**	8,849	66,004	1,150	8,849	66,004
3	,665	5,115	71,119			
4	,622	4,786	75,905			
5	,580	4,461	80,366			
6	,491	3,778	84,144			
7	,451	3,472	87,616			
8	,340	2,619	90,235			
9	,331	2,546	92,781			
10	,294	2,264	95,045			
11	,238	1,829	96,874			
12	,221	1,698	98,572			
13	,186	1,428	100,000			

Fonte: Dados da pesquisa – SPSS 13.0 (2013)

Conforme o **Quadro 10**, o Índice KMO apresentou o valor de 0,927 indicando que a análise fatorial é viável para os dados analisados. Além disso, também foi realizado o teste de esfericidade de *Bartlett*, para identificar a significância (p deve ser inferior a 0,05) da correlação existente entre os itens, o qual apresentou resultados que sugerem a existência de correlações significativas entre as variáveis, e permitem considerar apropriada a análise fatorial.

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,927
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1648,938
	df	78
	Sig.	,000

Quadro 10 - Coeficiente KMO e teste de Bartlett

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

A confiabilidade da escala de medida, foi verificada por meio do coeficiente *Alfa de Cronbach*, conforme demonstrado no **Quadro 11**.

Cronbach's Alpha	N of Items
,937	13

Quadro 11 - Alfa de Cronbach
Fonte: Dados da pesquisa (2013)

O resultado encontrado foi igual a 0,937, confirmando um alto grau de confiabilidade para a escala utilizada.

4.2.4 Validação do Bloco V – Envolvimento no processo

Conforme demonstrado na **Tabela 10**, o Bloco V do instrumento de coleta de dados apresenta apenas um fator [ou dimensão], conforme se percebe pela existência de apenas um *eigenvalues* com valor superior a um. Esse fator explica 72% da variância ocorrida.

Tabela 10 - Matriz da variância total explicada – Envolvimento no processo

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	**5,052**	72,176	72,176	5,052	72,176	72,176
2	,761	10,871	83,047			
3	,383	5,470	88,517			
4	,301	4,298	92,815			
5	,220	3,140	95,955			
6	,149	2,127	98,082			
7	,134	1,918	100,000			

Fonte: Dados da pesquisa – SPSS 13.0 (2013)

Conforme o **Quadro 12**, o Índice KMO apresentou o valor de 0,919 indicando que a análise fatorial é viável para os dados analisados. O teste de esfericidade de *Bartlett* identificou significância na correlação existente entre os itens.

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,919
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1178,684
	df	21
	Sig.	,000

Quadro 12 - Coeficiente KMO e teste de Bartlett
Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Também foi verificada a confiabilidade da escala de medida, por meio do coeficiente *Alfa de Cronbach*, conforme demonstrado no **Quadro 13**.

Cronbach's Alpha	N of Items
,935	7

Quadro 13 - Alfa de Cronbach
Fonte: Dados da pesquisa (2013)

O resultado encontrado foi igual a 0,935, confirmando um alto grau de confiabilidade para a escala utilizada.

4.3 FORMAÇÃO E VALIDAÇÃO DOS PERFIS (CLUSTER) INDENTIFICADOS

As questões que compõem o **Bloco V**, do instrumento de coleta de dados, buscaram identificar o grau de envolvimento dos contadores da Região Metropolitana de Curitiba – RMC no processo de planejamento tributário das pessoas jurídicas. Assim, utilizou-se a *Análise de Clusters* no agrupamento da amostra, tomando-se como base a escala [*likert*] de concordância [discordo totalmente, discordo parcialmente, não concordo e não discordo, concordo parcialmente e concordo totalmente] com as assertivas propostas.

Para a identificação dos *clusters* foi utilizado o Método de *Ward*, uma vez que “esse método tende a resultar em agrupamentos de tamanhos aproximadamente iguais devido a sua minimização de variação interna”, e a distância euclidiana ao quadrado por ser a mais recomendada para esse método (HAIR *et al*., 2005).

Foram definidos 10 como número máximo, e 4 como número mínimo de *clusters*, sendo que o agrupamento resultante é apresentado na **Tabela 11**.

Tabela 11 - Agrupamento dos clusters

	Clusters										
Agrupamentos	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**N**
10	36	19	23	11	35	9	37	14	5	4	**193**
	(23 + 5 = 28)										
9	36	19	28	11	35	9	37	14		4	**193**
	(28 + 4 = 32)										
8	36	19	32	11	35	9	37	14			**193**
	(36 + 11 = 47)										
7	47	19	32		35	9	37	14			**193**
	(32 + 9 = 41)										
6	47	19	41		35		37	14			**193**
	(19 + 37 = 56)										
5	***47***	***56***	***41***		***35***			***14***			***193***
	(41 + 14 = 55)										
4	47	56	55		35						**193**

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Neste cenário, optou-se por manter 5 *clusters*, apesar das similaridades entre os grupos com 14 [*Cluster* 3] e 41 [*Cluster* 8] elementos que permitiriam a sua junção. Contudo, apresenta-se como relevante a diferença existente entre as médias da segunda questão do **Bloco V** [1,50 e 4,24] que indagava sobre a participação dos entrevistados em equipe responsável por operações de planejamento tributário.

Essa diferença revela que é reduzido o número de profissionais que atuam em partes isoladas do processo de planejamento tributário ou dissociados de uma equipe de profissionais, conforme apresentado no **Quadro 14**.

Clusters	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
Único responsável pelo planejamento tributário	1,14	1,29	1,41	1,81	4,23
Participa de equipe	1,34	**1,5**	**4,24**	4,4	4,94
Identifica oportunidades	1,71	4,21	4,44	4,51	4,94
Implementa as oportunidades identificadas.	1,34	3,71	4,02	4,38	4,86
Explica as oportunidades aos dirigentes	1,2	4,21	3,98	4,38	4,94
Decide sobre implementação	1,11	1,93	1,37	4,13	4,26
Formaliza a operação	1,39	2,79	3,39	4,13	4,54
Total	**56**	**14**	**41**	**47**	**35**

Quadro 14 - Clusters identificados
Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Assim, temos os seguintes perfis identificados em razão do agrupamento das variáveis:

- *Cluster* 1 [Alienado ou fora do contexto]: O grupo mais numeroso que é composto de profissionais que não se envolvem [estão alheios] com as operações de planejamento tributário;
- *Cluster* 2 [Só executa]: O menor grupo formado pelos envolvidos com os aspectos operacionais do planejamento tributário [identificar, explicar e implementar oportunidades de planejamento tributário];
- *Cluster* 3 [Planeja e executa]: Além das atividades executadas pelo grupo anterior, também integram equipe com fins específicos de elaboração de planejamento tributário;
- *Cluster* 4 [Envolvido]: São profissionais que se envolvem amplamente no processo de planejamento tributário, mas não são os responsáveis diretos; e
- *Cluster* 5 [Responsáveis únicos]: Profissionais totalmente envolvidos no planejamento tributário das empresas, assumindo, inclusive, a responsabilidade pelas operações desenvolvidas.

4.4 CARACTERIZAÇÃO DOS PERFIS IDENTIFICADOS

4.4.1 Analise das características de cada perfil identificado

Nesta última etapa do trabalho serão apresentados os achados resultantes do cruzamento de cada perfil delineado anteriormente [Responsável único, Envolvido, Planeja e executa, Só executa e Alienado ou fora do contexto] com as demais variáveis. Assim, quanto à faixa etária, as análises indicam a seguinte configuração: a) Responsável único [concentração entre 36 – 50 anos]; b) Envolvido [concentração entre 36 – 40 anos]; c) Planeja e executa [concentração entre 26 e 40 anos]; d) Só executa [concentração entre 21 e 35 anos]; e) Alienado ou fora do contexto [concentração ente 26 e 35 anos], portanto, os profissionais com maior

envolvimento nas operações de planejamento tributário possuem uma faixa etária mais elevada.

A questão do gênero é analisada na **Tabela 12**, descreve a relação existente entre os perfis e o sexo dos entrevistados, revelando uma clara distinção entre homens e mulheres sobre a participação nos processos de planejamento tributário. Assim, enquanto os eles representam a maioria dos Responsáveis únicos e Envolvidos, elas se concentram nos perfis Alienado ou fora do contexto, Só executa e Planeja e executa.

Tabela 12 - Distribuição de frequência da principal cidade de atuação

	Envolvido	**Alienado ou fora do contexto**	**Planeja e executa**	**Responsável único**	**Só executa**	**Total**
Masculino	30	15	13	25	4	**87**
%	**63,83**	26,79	31,71	**71,43**	28,57	**45,08**
Feminino	17	41	28	10	10	**106**
%	36,17	**73,21**	**68,29**	28,57	**71,43**	**54,92**
Total	47	56	41	35	14	**193**

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Analisando as atividades desenvolvidas em razão dos perfis identificados, conforme disposto na **Tabela 13**, pode-se perceber que:

a) Os Responsáveis únicos, Envolvidos e Planejam e executam atuam significativamente na Análise dos resultados financeiros, Consultoria contábil, Planejamento tributário, Planejamento empresarial e Consultoria tributária;
b) Aqueles que Só executam, atuam de forma significativa na Análise dos resultados financeiros;
c) Os Alienados ou fora do contexto desenvolvem principalmente atividades de Escrituração fiscal e Escrituração contábil.

Tabela 13 - Desenvolvimento das atividades em razão dos perfis encontrados

	Envolvido	Alienado ou fora do contexto	Planeja e executa	Responsável único	Só executa
Escrituração fiscal	BAIXA	ALTA	MÉDIA	BAIXA	MÉDIA
Escrituração societária	MÉDIA	ALTA	BAIXA	BAIXA	MÉDIA
Análise resultados financeiros	ALTA	BAIXA	ALTA	ALTA	ALTA
Consultoria tributária	ALTA	BAIXA	ALTA	ALTA	MÉDIA
Consultoria contábil	ALTA	BAIXA	ALTA	ALTA	BAIXA
Planejamento tributário	ALTA	BAIXA	ALTA	ALTA	BAIXA
Planejamento empresarial	ALTA	BAIXA	ALTA	ALTA	BAIXA
Elaboração de pareceres e teses tributárias	BAIXA	BAIXA	BAIXA	BAIXA	BAIXA
Auditoria contábil	BAIXA	BAIXA	BAIXA	BAIXA	BAIXA
Auditoria tributária	BAIXA	BAIXA	BAIXA	BAIXA	BAIXA
Perícia contábil	BAIXA	BAIXA	BAIXA	BAIXA	BAIXA
Controladoria	BAIXA	BAIXA	BAIXA	BAIXA	BAIXA
Constituição e encerramento de empresas	BAIXA	BAIXA	BAIXA	BAIXA	BAIXA

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Quanto a experiência profissional na área de tributos, conforme demonstrado na **Tabela 14**, constatou-se que:

a) A maioria [acima de 50%] dos Envolvidos, dos que Planejam e executam, dos Responsáveis únicos e dos que Só executam, possuem mais de 10 anos de experiência na área de tributos; e
b) A maioria dos Alienados ou fora do contexto não atua nessa área, ou atua a menos de 1 ano.

Tabela 14 - Tempo de atuação em tributos em razão dos perfis encontrados

	Envolvido	Alienado ou fora do contexto	Planeja e executa	Responsável único	Só executa	Total
Somente preenche guias	3	26	1	0	1	31
	6,38	**46,43**	2,44	0,00	7,14	16,06
Menos de 1 ano	1	5	1	1	0	8
	2,13	**8,93**	2,44	2,86	0,00	4,15
De 1 a 5 anos	14	14	7	2	4	41
	29,79	25,00	17,07	5,71	28,57	21,24
De 6 a 10 anos	5	7	10	5	2	29
	10,64	12,50	24,39	14,29	14,29	15,03
De 11 a 15 anos	11	1	11	8	3	34

	23,40	1,79	26,83	**22,86**	21,43	17,62
De 16 a 20 anos	6	2	7	4	2	21
	12,77	3,57	17,07	**11,43**	14,29	10,88
Mais de 20 anos	7	1	4	15	2	29
	14,89	1,79	9,76	**42,86**	14,29	15,03
Total	47	56	41	35	14	193

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Finalizando este tópico, quanto ao seguimento de atuação, não forma verificadas distinções relevantes entre os perfis identificados [participação alta na indústria e comércio, e baixa em órgãos públicos], exceto na área de serviços, em que o perfil denominado de Alienado ou fora de contexto apresenta uma baixa atuação, em oposição aos demais.

4.4.2 Práticas rotineiras

Aproximadamente 80% dos entrevistados revelou conhecer a prática de análise da localização dos fornecedores, sendo que quase 55% deles utilizam esse procedimento [com destaque para os grupos dos Responsáveis únicos, Envolvidos e Planejam e executam]. O grupo dos alienados ou fora do contexto é o mais representativo quanto ao desconhecimento da operação.

Tabela 15 – Conhecimento e aplicação da análise da localização do fornecedor para créditos tributários, por perfil

	Envolvido	**Alienado ou fora do contexto**	**Planeja e executa**	**Responsável único**	**Só executa**	**Total**
Desconheço a prática	5	24	6	1	3	**39**
	10,6%	**42,9%**	14,6%	2,9%	21,4%	**20,2%**
Conheço a prática e não aplico [ou não sugiro a aplicação]	13	21	4	3	7	**48**
	27,7%	37,5%	9,8%	8,6%	50,0%	**24,9%**
Conheço a prática e aplico [sugiro a aplicação]	29	11	31	31	4	**106**
	61,7%	19,6%	**75,6%**	**88,6%**	28,6%	**54,9%**
Total	47	56	41	35	14	**193**
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

A concentração de vendas no início dos períodos de apuração dos tributos, com objetivo de alcançar o maior prazo para o seu recolhimento, é uma prática

conhecida por cerca de 75% dos respondentes. Dentre os que desconhecem o procedimento, a maioria pertence ao grupo de Alienados ou fora do contexto.

Tabela 16 – Conhecimento e aplicação do procedimento de concentração de vendas no início do período, por perfil

	Envolvido	Alienado ou fora do contexto	Planeja e executa	Responsável único	Só executa	Total
Desconheço a prática	9	28	6	1	5	**49**
	19,1%	**50,0%**	14,6%	2,9%	35,7%	**25,4%**
Conheço a prática e não aplico [ou não sugiro a aplicação]	22	18	12	7	5	**64**
	46,8%	32,1%	29,3%	20,0%	35,7%	**33,2%**
Conheço a prática e aplico [sugiro a aplicação]	16	10	23	27	4	**80**
	34,0%	17,9%	56,1%	**77,1%**	28,6%	**41,5%**
Total	47	56	41	35	14	**193**
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

O cálculo e pagamento de Juros Sobre o Capital Próprio – JCP é conhecido [aplicados ou não] por quase 80% dos entrevistados.

Tabela 17 - Conhecimento e aplicação do cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio – JCP, por perfil

	Envolvido	Alienado ou fora do contexto	Planeja e executa	Responsável único	Só executa	Total
Desconheço a prática	4	28	2	0	6	**40**
	8,5%	**50,0%**	4,9%	0,0%	42,9%	**20,7%**
Conheço a prática e não aplico [ou não sugiro a aplicação]	20	20	13	7	2	**62**
	42,6%	35,7%	31,7%	20,0%	14,3%	**32,1%**
Conheço a prática e aplico [sugiro a aplicação]	23	8	26	28	6	**91**
	48,9%	14,3%	63,4%	**80,0%**	42,9%	**47,2%**
Total	47	56	41	35	14	**193**
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

A identificação do melhor regime tributário [lucro real, presumido, arbitrado, simples nacional] é uma prática conhecida e aplicada pela maioria dos respondentes, com exceção dos que compõem o grupo de Alienados ou fora do contexto.

Tabela 18 - Conhecimento e aplicação do processo de identificação do melhor regime tributário, por perfil

	Envolvido	Alienado ou fora do contexto	Planeja e executa	Responsável único	Só executa	Total
Desconheço a prática	0	20	0	1	3	**24**
	0,0%	35,7%	0,0%	2,9%	21,4%	**12,4%**
Conheço a prática e não aplico [ou não sugiro a aplicação]	2	25	3	0	0	**30**
	4,3%	44,6%	7,3%	0,0%	0,0%	**15,5%**
Conheço a prática e aplico [sugiro a aplicação]	45	11	38	34	11	**139**
	95,7%	19,6%	**92,7%**	**97,1%**	**78,6%**	**72,0%**
Total	47	56	41	35	14	**193**
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

O procedimento de segregar as atividades, para otimizar a redução da carga tributária é conhecida [aplicada ou não] por mais de 73% dos respondentes.

Tabela 19 - Conhecimento e aplicação da segregação de atividades, por perfil

	Envolvido	Alienado ou fora do contexto	Planeja e executa	Responsável único	Só executa	Total
Desconheço a prática	5	37	4	1	3	**50**
	10,6%	**66,1%**	9,8%	2,9%	21,4%	**25,9%**
Conheço a prática e não aplico [ou não sugiro a aplicação]	17	13	11	5	3	**49**
	36,2%	23,2%	26,8%	14,3%	21,4%	**25,4%**
Conheço a prática e aplico [sugiro a aplicação]	25	6	26	29	8	**94**
	53,2%	10,7%	63,4%	**82,9%**	57,1%	**48,7%**
Total	47	56	41	35	14	**193**
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

O diferimento do IR sobre o lucro proveniente de contratos não adimplidos pela administração pública, é uma prática conhecida [aplicada ou não] por mais de 73% dos respondentes. Neste item, verificou-se homogeneidade entre as respostas [desconhece, conhece e não aplica e conhece e aplica] dos integrantes do grupo Envolvidos.

Tabela 20 - Conhecimento e aplicação do diferimento de lucro referente a contrato com órgãos públicos, por perfil

	Envolvido	Alienado ou fora do contexto	Planeja e executa	Responsável único	Só executa	Total
Desconheço a prática	15	43	5	2	5	**70**
	31,9%	**76,8%**	12,2%	5,7%	35,7%	**36,3%**
Conheço a prática e não aplico [ou não sugiro a aplicação]	15	8	12	9	3	**47**
	31,9%	14,3%	29,3%	25,7%	21,4%	**24,4%**
Conheço a prática e aplico [sugiro a aplicação]	17	5	24	24	6	**76**
	36,2%	8,9%	58,5%	**68,6%**	42,9%	**39,4%**
Total	47	56	41	35	14	**193**
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Aproximadamente 50% dos participantes buscam equilibrar a transferência de recursos aos sócios, por meio da distribuição de lucros em substituição parcial ou total ao pagamento de pró-labore. Desses, o grupo mais significativo é o dos Responsáveis únicos.

Tabela 21 - Conhecimento e aplicação do equilíbrio entre Pró-labore e Distribuição de lucros, por perfil

	Envolvido	Alienado ou fora do contexto	Planeja e executa	Responsável único	Só executa	Total
Desconheço a prática	1	32	4	1	6	**44**
	2,1%	**57,1%**	9,8%	2,9%	42,9%	**22,8%**
Conheço a prática e não aplico [ou não sugiro a aplicação]	17	17	9	6	5	**54**
	36,2%	30,4%	22,0%	17,1%	35,7%	**28,0%**
Conheço a prática e aplico [sugiro a aplicação]	29	7	28	28	3	**95**
	61,7%	12,5%	68,3%	**80,0%**	21,4%	**49,2%**
Total	47	56	41	35	14	**193**
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

A utilização de laudo, elaborado por órgão ou empresa especializada, para embasar a depreciação em percentuais acima dos estipulados pelo fisco federal é uma prática conhecida [com ou sem aplicação] por mais de 70% dos entrevistados. Contudo, aproximadamente 40% deles não fazem uso desse procedimento, o que pode ser resultado dos seguintes aspectos: (I) a existência de poucos órgãos ou empresas especializados neste seguimento; e (II) equilíbrio entre o custo e benefício deste procedimento, uma vez que se trata de um serviço de custo elevado.

Tabela 22 - Conhecimento e aplicação do emprego de laudo de depreciação anormal, por perfil

	Envolvido	Alienado ou fora do contexto	Planeja e executa	Responsável único	Só executa	Total
Desconheço a prática	8	36	3	1	7	**55**
	17,0%	**64,3%**	7,3%	2,9%	**50,0%**	**28,5%**
Conheço a prática e não aplico [ou não sugiro a aplicação]	25	17	20	13	4	**79**
	53,2%	30,4%	48,8%	37,1%	28,6%	**40,9%**
Conheço a prática e aplico [sugiro a aplicação]	14	3	18	21	3	**59**
	29,8%	5,4%	43,9%	**60,0%**	21,4%	**30,6%**
Total	47	56	41	35	14	**193**
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

4.4.2 Práticas não rotineiras

As operações envolvendo *offshore* são desconhecidas por quase 60% dos participantes, ultrapassando os 85% caso sejam considerados também os que conhecem e não aplicam a prática, isso porque se trata de prática pouco usual nas organizações, e exige competência técnica específica para o seu sucesso. Entre os que desconhecem esse tipo de operação, os grupos mais expressivos são os Alienados ou fora do contexto e os que Só executam. Para os Responsáveis únicos foi constatada equidade entre os que conhecem e aplicam a prática, e os que apenas a conhecem.

Tabela 23 - Conhecimento e aplicação de operações envolvendo *offshore*, por perfil

	Envolvido	Alienado ou fora do contexto	Planeja e executa	Responsável único	Só executa	Total
Desconheço a prática	23	47	24	9	11	**114**
	48,9%	83,9%	58,5%	25,7%	78,6%	**59,1%**
Conheço a prática e não aplico [ou não sugiro a aplicação]	18	6	11	13	3	**51**
	38,3%	10,7%	26,8%	37,1%	21,4%	**26,4%**
Conheço a prática e aplico [sugiro a aplicação]	6	3	6	13	0	**28**
	12,8%	5,4%	14,6%	37,1%	0,0%	**14,5%**
Total	47	56	41	35	14	**193**
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

A utilização do contrato de comodato, para formalizar o empréstimo de bens pertencentes aos sócios, é desconhecida ou conhecida e não aplicado por mais de 63% dos entrevistados. O grupo Alienados ou fora do contexto apresentam maior expressividade entre os que desconhecem a prática, e o grupo Responsável único, na sua maioria, afirmam conhecer e aplicar essa prática.

Tabela 24 - Conhecimento e aplicação de comodato com bens recebidos de sócio, por perfil

	Envolvido	Alienado ou fora do contexto	Planeja e executa	Responsável único	Só executa	Total
Desconheço a prática	8	36	4	0	6	**54**
	17,0%	**64,3%**	9,8%	0,0%	42,9%	**28,0%**
Conheço a prática e não aplico [ou não sugiro a aplicação]	20	12	20	11	5	**68**
	42,6%	21,4%	48,8%	31,4%	35,7%	**35,2%**
Conheço a prática e aplico [sugiro a aplicação]	19	8	17	24	3	**71**
	40,4%	14,3%	41,5%	**68,6%**	21,4%	**36,8%**
Total	47	56	41	35	14	**193**
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

A solicitação de aviso de cancelamento de compra emitido pelos compradores é uma prática desconhecida ou conhecida e não utilizada pela maioria dos respondentes [mais de 82%]. Dentro da pequena parcela que indica sua utilização desse procedimento estão os grupos Responsável único e Envolvido.

Ressalta-se que esta prática está aliada ao regime da competência, portanto, o fato do desconhecimento ou não utilização desse mecanismo apresenta reflexos diretos nas informações apresentadas pela contabilidade.

Tabela 25 - Conhecimento e aplicação de processo de solicitação de aviso de cancelamento de compra, por perfil

	Envolvido	Alienado ou fora do contexto	Planeja e executa	Responsável único	Só executa	Total
Desconheço a prática	12	44	22	14	7	**99**
	25,5%	78,6%	53,7%	40,0%	50,0%	**51,3%**
Conheço a prática e não aplico [ou não sugiro a aplicação]	24	9	12	11	5	**61**
	51,1%	16,1%	29,3%	31,4%	35,7%	**31,6%**
Conheço a prática e aplico [sugiro a aplicação]	11	3	7	10	2	**33**
	23,4%	5,4%	17,1%	28,6%	14,3%	**17,1%**

Total	47	56	41	35	14	**193**
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Quanto à prática de integralização de capital através da transferência de imóvel pertencente a um sócio, percebe-se que há homogeneidade quanto aos totais apresentados pelo grupo Planeja e Executa, porém, a maioria dos que pertencem ao grupo Alienado ou fora do contexto e Só executa revelaram desconhecer a prática. O grupo Responsável único, em sua maioria, revela que conhece e aplica essa prática.

Tabela 26 - Conhecimento e aplicação de integralização de capital com imóvel, por perfil

	Envolvido	**Alienado ou fora do contexto**	**Planeja e executa**	**Responsável único**	**Só executa**	**Total**
Desconheço a prática	5	38	14	1	9	**67**
	10,6%	**67,9%**	34,1%	2,9%	**64,3%**	**34,7%**
Conheço a prática e não aplico [ou não sugiro a aplicação]	19	13	13	10	3	**58**
	40,4%	23,2%	31,7%	28,6%	21,4%	**30,1%**
Conheço a prática e aplico [sugiro a aplicação]	23	5	14	24	2	**68**
	48,9%	8,9%	34,1%	**68,6%**	14,3%	**35,2%**
Total	47	56	41	35	14	**193**
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

A prática da incorporação reversa [uma empresa com prejuízo absorvendo outra lucrativa] é desconhecida pela maioria dos que pertencem aos grupos Alienado ou fora do contexto e Só executa. O grupo Responsável único se divide entre aqueles que conhecem e aplicam a prática, e os que apenas a conhecem.

Tabela 27 - Conhecimento e aplicação de operações envolvendo incorporação reversa, por perfil

	Envolvido	**Alienado ou fora do contexto**	**Planeja e executa**	**Responsável único**	**Só executa**	**Total**
Desconheço a prática	10	40	9	1	10	**70**
	21,3%	**71,4%**	22,0%	2,9%	**71,4%**	**36,3%**
Conheço a prática e não aplico [ou não sugiro a aplicação]	24	12	19	17	3	**75**
	51,1%	21,4%	46,3%	**48,6%**	21,4%	**38,9%**
Conheço a prática e aplico [sugiro a aplicação]	13	4	13	17	1	**48**
	27,7%	7,1%	31,7%	**48,6%**	7,1%	**24,9%**

Total	47	56	41	35	14	**193**
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Encerrado o processo de análise dos dados obtidos através do instrumento de coleta, passa-se a apresentação das considerações finais, limitações do estudo e propostas para novas investigações.

4.5 SÍNTESE

Finalmente, em síntese, a Análise Descritiva das características pessoais dos respondentes revelou a seguinte configuração: a maioria [55% - 106 observações] pertence ao sexo feminino; a parcela mais significativa [93% - 179 observações] apresenta idade entre 26 e 50 anos; e quanto à titulação, 42% dos entrevistados [81 observações] informaram possuir graduação, 53% [102 observações] são especialistas e 5% [10 observações] concluíram mestrado.

Além disso, também se verificou que a atuação dos entrevistados se concentra nas principais cidades da Região Metropolitana de Curitiba: Curitiba [68% - 132 observações], São José dos Pinhais [13% - 25 observações], Colombo [6% - 12 observações], e Araucária [4% - 8 observações].

A experiência profissional na área de tributos não supera os 10 anos para o maior grupo de respondentes [56% - 109 observações]. Quanto ao seguimento de atuação, percebeu-se que o industrial é o mais representativo [74% - 142 observações], seguido de comércio [67% - 129 observações], serviços [66% - 128 observações] e órgãos públicos [20% 39 observações].

Em relação à relevância das atividades desenvolvidas pelos entrevistados, verifica-se a seguinte ordem: 1º) Consultoria Tributária, 2º) Consultoria Contábil; 3º) Planejamento Tributário, 4º) Análise de Resultados Financeira, 5º) Planejamento Empresarial, 6º) Escrituração Fiscal, 7º) Escrituração Contábil, 8º) Constituição e Encerramento de Empresas, 9º) Auditoria Tributária, 10º) Controladoria, 11º) Auditoria Contábil, 12º) Elaboração de Pareceres e Teses Tributárias, e 13º) Perícia Contábil. Assim, pode-se perceber que as atividades ligadas ao processo de gestão empresarial são as mais desenvolvidas, indicando um direcionamento dos profissionais para essas áreas.

Por fim, quanto ao conhecimento e aplicação de práticas que buscam a redução do custo tributário, restou clara que as de menor complexidade são as mais utilizadas.

Assim, o cruzamento dessas informações com os perfis identificados pode ser resumido no **Quadro 15**:

Quadro 15 – Quadro resumo dos achados

Clusters	**Alienado ou fora do contexto**	**Só Executa**	**Planeja e Executa**	**Envolvido**	**Responsável único**
Cidade	Curitiba	Curitiba	Curitiba	Curitiba	Curitiba
Titulação	Graduação	Graduação	Especialização	Especialização	Especialização
Faixa etária	26 a 35	21 a 35	26 a 40	36 a 40	36 a 50
Gênero	Feminino	Feminino	Feminino	Masculino	Masculino
Atividade	Escrit. Fiscal	Análise Fin.	Consult. Trib.	Consult. Trib.	Planej. Trib.
Atuação	< 1 ano	> 6 anos	> 11 anos	> 11 anos	> 16 anos
Práticas rotineiras	Desconhece	Desconhece	Conhece e Aplica	Conhece e Aplica	Conhece e Aplica
Práticas não rotineiras	Desconhece	Desconhece	Desconhece	Conhece e não Aplica	Conhece e Aplica

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Destarte, encerrado o processo de validação e análise dos dados obtidos, passa-se a apresentação das considerações finais, limitações do estudo e propostas para novas investigações.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho investigou **o grau de envolvimento dos contadores da Região Metropolitana de Curitiba nas operações de planejamento tributário das pessoas jurídicas**. Além disso, teve como objetivos específicos, identificar: a importância que tais profissionais atribuem às referidas operações; sua experiência nesta área; e as principais práticas que conhecem e aplicam para a redução do ônus tributário.

Inicialmente, procedeu-se a validação do instrumento de coleta de dados através da Análise Fatorial e do Coeficiente Alpha de *Cronbach*. Em seguida, para responder ao objetivo [geral] proposto para este estudo, foi utilizada a Análise de *Cluster* em uma amostra de 193 observações, que resultou em cinco grupos, distintos quanto ao envolvimento em operações de planejamento tributário, que receberam os seguintes rótulos: ***Cluster* 1 - Alienado ou fora do contexto**; ***Cluster* 2 - Só executa**; **C*luster* 3 - Planeja e executa**; ***Cluster* 4 - Envolvido**; ***Cluster* 5 - Responsável único**.

Como primeira constatação, destaca-se que a maioria dos entrevistados considera importante a adoção de práticas de planejamento tributário, uma vez que elas, como elementos integrantes do planejamento empresarial, podem: orientar as pessoas jurídicas no caminho da racionalização [otimização] do custo tributário; contribuir para a eliminação, redução ou postergação desse tipo custo; e permitir a prática de preços mais competitivos.

Portanto, mesmo os contadores que não tem qualquer participação em operações dessa natureza [pertencentes ao ***Cluster* 1 – Alienado ou fora do contexto**] entendem que elas são importantes para alcançar patamares adequados de competitividade, sendo necessário, contudo, que estejam subordinadas aos objetivos traçados pela organização em seu planejamento geral.

Assim, conclui-se que a aquiescência a respeito da importância do planejamento tributário no desempenho empresarial, não possui relação direta com o grau de envolvimento dos contadores nas referidas operações. Essa constatação, porém, demandará maior reflexão dos organismos que representam essa classe profissional, pois, diante das atuais exigências que lhes são impostas, como reflexo direto da convergência de normas internacionais de contabilidade, devem-se

identificar os motivos que os levam ao distanciamento da participação na gestão tributária.

Quanto à experiência que os respondentes possuem na área de tributos, foi possível constatar uma clara relação entre o tempo de atuação nesta área e o envolvimento com operações de planejamento tributário. Dessa forma, os resultados indicaram o seguinte panorama: para ***Cluster* 1 - Alienado ou fora do contexto**, em média, o tempo de atuação é menor (igual) a 1 ano; para o ***Cluster* 2 - Só executa**, em média, o tempo de atuação é menor (igual) a 6 anos; para o C***luster* 3 - Planeja e executa** e ***Cluster* 4 - Envolvido**; em média, o tempo de atuação é menor (igual) a 11 anos; para o ***Cluster* 5 - Responsável único**, em média, o tempo de atuação é maior que 20 anos; ou seja, quanto maior o tempo de atuação na área de tributos, maior o envolvimento dos contadores com as operações de planejamento tributário.

Esse resultado permite concluir que, apesar da existência de conteúdo formativo na grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis abordando o tema de planejamento tributário, os profissionais adquirem essa *expertise* apenas no decorrer de sua atuação profissional. Destarte, cabe às instituições incumbidas de formar os futuros contadores, atentar para este fato, buscando identificar e eliminar os motivos que levam a defasagem entre o conteúdo ministrado no ambiente escolar e as exigências e necessidades do mercado de trabalho.

Também merece comentário a constatação a respeito do gênero neste quesito, uma vez que mais de 50% dos respondentes do sexo feminino informaram possuir no máximo 5 anos de atuação na área de tributos, enquanto o mesmo percentual dos representantes do sexo masculino informou possuir experiência superior a 11 anos. Tal evidência pode ser um reflexo do aumento gradativo da presença feminina no cenário da contabilidade, que inicialmente era dominado pelos homens, e que pode ser reforçado pelo fato das contadoras representarem o extrato mais jovem da amostra deste estudo, conforme apresentado anteriormente durante a análise descritiva dos dados.

Em razão dessa pouca experiência, o envolvimento feminino nas operações de planejamento tributário é reduzido, uma vez que elas representam a maioria do ***Cluster* 1 - Alienado ou fora do contexto**, ***Cluster* 2 - Só executa** e C***luster* 3 - Planeja e executa**; e a minoria do ***Cluster* 4 - Envolvido** e ***Cluster* 5 - Responsável único**. Logo, a atuação feminina se restringe a atividades

operacionais ou executórias, sem participação relevante no processo de tomada de decisão.

Outro aspecto revelado pelo trabalho se refere ao conhecimento e aplicação de práticas com intuito de reduzir a carga tributária das empresas. Identificaram-se, neste caso, dois fatores distintos que agrupam as práticas rotineiras [Fator 1], que são aquelas que apresentam um menor nível de complexidade para sua utilização; e as práticas não rotineiras [Fator 2], que possuem maior grau de complexidade na sua utilização.

Deste achado resultou o seguinte panorama: Práticas Rotineiras – Desconhece - ***Cluster* 1 - Alienado ou fora do contexto** e ***Cluster* 2 - Só executa**; Conhece e aplica - **C*luster* 3 - Planeja e executa**; ***Cluster* 4 - Envolvido** e ***Cluster* 5 - Responsável único**; Práticas não rotineiras – Desconhece - ***Cluster* 1 - Alienado ou fora do contexto**, ***Cluster* 2 - Só executa** e **C*luster* 3 - Planeja e executa**; Conhece e não aplica - ***Cluster* 4 - Envolvido**; e Conhece e aplica - ***Cluster* 5 - Responsável único**. Este resultado reforça a tese de distanciamento entre o ensino e a prática na gestão de tributos.

Por fim, conclui-se que o envolvimento dos contadores da Região Metropolitana de Curitiba em operações de planejamento tributário, não apresenta ligação direta com a sua educação formal [graduação], mas, ao contrário, com o aprendizado obtido em seu ambiente profissional.

Resta salientar que as principais limitações encontradas por este trabalho foram: a) Inexistência de pesquisas anteriores que abordassem o envolvimento dos contadores nas operações de planejamento tributário; e b) A incompletude da amostra obtida em relação à calculada. Portanto, as conclusões aqui apresentadas se referem apenas aos entrevistados, não permitindo generalizações sobre a população.

Destaca-se ainda, que este trabalho não possui a pretensão de esgotar a discussão sobre um tema tão amplo como o envolvimento dos contadores nas operações de planejamento tributário, porém, poderá servir de subsidio para futuros trabalhos que venham a investigar: a) Os motivos que distanciam o ensino em sala de aula do exercício profissional na gestão de tributos; b) Os fatores que motivam a diferença de gênero verificada neste estudo; c) As principais práticas de planejamento tributário adotadas pelas empresas da Região Metropolitana de Curitiba – RMC; e d) A ligação entre as práticas adotadas e o perfil [porte, região e

área de atuação] das pessoas jurídicas. Além disso, também se sugere o aprimoramento e replicação deste instrumento em outras regiões ou a outros grupos profissionais [administradores, advogados, economistas, etc.], com objetivo de identificar similaridades e dissonâncias.

REFERÊNCIAS

ADONNINO, Pietro. La planificación fiscal internacional y los paraísos fiscales (Países con regímenes fiscales privilegiados). **Sexto Congreso Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas, Tucumán, 1998**. Disponível em: < http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/a02baa370a717ffc03256d6c00827f4e/$FILE/Doctrina0802.pdf >. Acesso em 12 abr. 2012.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do direito tributário no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em 25 out. 2012.

_____. **Decreto 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm >. Acesso em 25 out. 2012.

_____. **Decreto-lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto de renda. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm >. Acesso em 25 out. 2012.

_____. **Decreto-lei 2.341, de 29 de junho de 1987**. Dispõe sobre a correção monetária das demonstrações financeiras, para efeitos de determinar o lucro real, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2341.htm >. Acesso em 25 out. 2012.

_____. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a união, estados e municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm >. Acesso em 25 out. 2012.

_____. **Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm >. Acesso em 25 out. 2012.

_____. **Lei 8.981, de 20 de janeiro 1995**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm >. Acesso em 25 out. 2012.

_____.**Lei 9.718, de 27 de novembro 1998**. Altera a legislação tributária federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm >. Acesso em 25 out. 2012.

_____.**Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm >. Acesso em 25 out. 2012.

_____. **Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 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 nº10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm >. Acesso em 25 out. 2012.

_____.**Lei Complementar 128, de 19 de dezembro de 2008**. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp128.htm >. Acesso em 25 out. 2012.

_____. **Lei Complementar 139, de 10 de dezembro de 2011**. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp139.htm >. Acesso em 25 out. 2012.

BROOKSON, Stephen. **Como elaborar orçamentos**. São Paulo: Publifolha. 2000.

CARVALHO, Cristiano, JOBIM, Eduardo. **Planejamento tributário e o novo código civil: a possível desconsideração de formas jurídicas pelos magistrados através das novas cláusulas gerais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas n° 64. São Paulo: Revista dos Tribunais. Setembro/Outubro de 2005.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração.** 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CUNHA, Aércio S. **Os impostos e a história**. Texto para discussão nº 258, 2002. Disponível em: < http://vsites.unb.br/face/eco/cpe/TD/258Nov02ACunha.pdf >. Acesso em 14 jan. 2012.

ESNOLDE, Adilson Leandro. GALLO, Mauro Fernando. PARISI, Claudio. PEREIRA, Carlos Alberto. Percepção dos *controllers* em relação à gestão tributária. 9º **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, 2009**. Disponível em: < http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/414.pdf >. Acesso em 12 dez. 2011.

FABRETTI, Laúdio Camargo. **Prática tributaria da micro, pequena e média empresa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003

_____ . **Contabilidade Tributária.** 10ª edição Revista e Atualizada,São Paulo: Editora Atlas, 2007.

FAORO, Raymundo. **Os Donos do Poder: formação do patronato político brasileiro**. 1 ed. Rio de Janeiro: Globo, 1998.

FERNANDES, Francisco Carlos. KLANN, Roberto Carlos. FIGUEREDO, Marcelo Salmeron. A utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: uma pesquisa com gestores alunos. **Revista Contabilidade Vista & Revista, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 22, n. 3, p. 99-126, jul./set. 2011**. Disponível em: < http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/viewFile/619/pdf112 >. Acesso em 13 jan. 2012.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. DUARTE, Ana Maria da Paixão. **Planejamento tributário: instrumento eficaz de gestão empresarial**. Qualit@s - Revista Eletrônica - ISSN 1677- 4280 - Volume 4 - 2005 / número 2. Disponível em < http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/viewFile/52/43 >. Acesso em 12 abr. 2012.

FISHLOW, Albert. Brazil and economic realities. **Daedalus, v. 2, n. 129, p. 339-358, 2000**. Disponível em: < http://www.jstor.org/discover/10.2307/20027640?uid=3737664&uid=2&uid=4&sid=21102074959951 >. Acesso em 20 mar. 2013.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4ª ed., São Paulo: Atlas, 2007.

_____. RELVAS, Tânia Regina Sordi. NASCIMENTO, Artur Roberto do. JUNQUEIRA, Emanuel Rodrigues. Análise Crítica da Contabilidade Gerencial no Brasil sob a Ótica dos Professores de Pós-Graduação Stricto Sensu da Área. **Brazilian Business Review - Vol. 6, No.3 Vitória-ES, Set – Dez 2009, p. 282-298**. Disponível em: < http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/fucape/article/viewFile/743/739 >. Acesso em 5 jun. 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GRECO, Marco Aurélio Greco. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HASSALL, Trevor. JOYCE, John. MONTANO, Jose Luis Arquero. ANES, Jose Antonio Donoso.**The vocational skills gap for management accountants: The stakeholders' perspectives. innovations in education and teaching international**. Innovations in Education and Teaching International, v 40, 2003.

HORNGREN, Charles T. SUNDEM, Gary L. STRATTON. **Contabilidade gerencial**. Trad. Elias Pereira. 12ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, **Ernesto Rubens. Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 7 ed. São Paulo: Altas, 2008.

JOIA, Roberto Midoguti. FREGONESI, Mariana Simoes Ferraz do Amaral. REZENDE, Amaury José. Análise da carga tributária no setor sucroalcooleiro. **Qualit@s Revista Eletrônica ISSN 1677 4280 Vol.1. N°1 (2011)**. Disponível em: < http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/viewFile/1001/565 >. Acesso em 5 jul. 2012.

KRONBAUER, Clóvis Antônio. SOUZA, Marcos Antônio de. COLLET, Estudo sobre a carga tributária evidenciada por empresas brasileiras do setor de energia elétrica. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP, v. 3, n. 7, p. 3-24, set-dez 2009**. Disponivel em: < http://www.rco.usp.br/index.php/rco/article/view/89/93 >. Acesso em 3 set. 2012.

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MAROCO, J. **Análise estatística**: com utilização do SPSS. 3 ed. Lisboa: Silabo, 2007.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R . **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MAYDEW, E. L. **Empirical tax research in accounting: a discussion**. Journal of Accounting and Economics. Elsevier, U.S.A., n. 31, p. 389-403, fev. 2001.

Ministério da Fazenda. Comitê Gestor da Tributação de Micro Empresas e Empresas de Pequeno Porte. **Resolução nº 4, de 30 de maio de 2007**. Dispõe sobre a opção pelo Regime Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Disponível em: < http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/resolucao/2007/cgsn/resol04.htm >. Acesso em 12 fev. 2013.

Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa nº 93, de 24 de dezembro de 1997**. Dispõe sobre a apuração do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997. Disponível em: < http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1997/insrf09397.htm >. Acesso em 24 fev. 2013.

MERGÁR. Eucélia Maria Agrizzi. **Repartição da competência tributária no império e seus efeitos na província do Espírito Santo (1836-1850)**. Dissertação de mestrado – Universidade Federal Do Espírito Santo, 2011.

MOHAMED, Ehab K. A., LASHINE, Sherif F. **Accounting knowledge and skills and challenges of a global business environment**. *Managerial Finance*, vol. 30, 2004.

OLIVEIRA, Felipe Faria. **A elisão fiscal como elemento inerente à intervenção estatal**.Revista Tributária e de Finanças Públicas n° 73-março/abril de 2007.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de. CHIEREGATO, Renato. PEREZ. José Hernandez Jr. **Manual de contabilidade tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012

ORAIR, Rodrigo Octávio. **Carga tributária brasileira – 2002/2012: estimação e análise dos determinantes da evolução recente**. XVII Prêmio Tesouro Nacional, 2012.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. – Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2008.

PEREIRA, Dimmitre Morant Vieira Gonçalves. LOPES, Jorge Expedito de Gusmão. PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. MULATINHO, Caio Eduardo Silva. A formação e a qualificação do contador face ao programa mundial de estudos em contabilidade proposto pelo ISAR: uma abordagem no processo ensino-aprendizagem. **5º CONGRESSO USP Controladoria e Contabilidade, 2005**. Disponível em: < http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos22005/192.pdf >. Acesso em 2 abr. 2013.

PIRES, Charline Barbora. OTT, Ernani. DAMACENA, Cláudio. A formação do contador e a demanda do mercado de trabalho na região metropolitana de Porto Alegre (RS). **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos, 2010**. Disponível em: < http://www.base.unisinos.br/index.php?e=8&s=9&a=112 >. Acesso em 4 abr. 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

SALOMON, Delcio Vieira. **Como fazer uma monografia**: elementos de metodologia do trabalho científico. 3. ed. Belo Horizonte: Interlivros, 1974.

SILVA, J. Miguel; RODRIGUES, Agostinho Inácio. *LALUR* – **Guia Prático de Escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real 2006**. 4 ed. São Paulo, Cenofisco, 2006.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01)**. *In*: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. v. 5. São Paulo: Dialética. 2001.

VERGARA, Sylvia Constante. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 1997.

WOOD, Thomaz. CALDAS, Miguel P. Empresas brasileiras e o desafio da competitividade. **RAE, vol. 47, nº3, 2007**. Disponível em: < http://www.scielo.br/pdf/rae/v47n3/v47n3a06.pdf >. Acesso em 20 mar. 2013.

YANCEY, William F. CRAVENS, Karen S. **A Framework for International tax planning for managers**. Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, 7(2):251-272, 1998.

APÊNDICES

APÊNDICE A: CARTA DE APRESENTAÇÃO

Prezado(a) Profissional da Contabilidade,

Meu nome é José Luiz dos Santos, aluno do Programa de Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná. Estou desenvolvendo trabalho dissertativo, sob a orientação do Profº. Dr. Vicente Pacheco, que busca avaliar o envolvimento dos profissionais da contabilidade nas operações destinadas a redução do custo tributário.

Em razão disso, a sua participação é de suma importância para que os objetivos desta pesquisa sejam alcançados. Para tanto, peço sua ajuda através do preenchimento do presente questionário [que pode ser acessado através do *link* constante no fim desta página], o qual não deve tomar mais de 10 minutos do seu tempo.

Ressalto ainda, que os dados tem apenas finalidade acadêmica, não havendo necessidade de identificação do respondente. Contudo, caso exista interesse nos resultados da pesquisa, há um campo no final do questionário para que você adicione seu e-mail, assim, na conclusão do trabalho serão encaminhados os resultados.

Agradeço imensamente a sua colaboração e me coloco a disposição para que quaisquer dúvidas sejam sanadas. Fique a vontade para me contatar (e-mail iuscivili@bol.com.br, telefone (041) 9919-6318, ou meu orientador (vpacheco@ufpr.br).

Atenciosamente,

José Luiz dos Santos

CRC/PR 43.834

APÊNDICE B: QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

BLOCO I – Perfil do Respondente

1. Qual a principal cidade em que você desenvolve sua atuação como contador(a)?

( ) 1. Curitiba.

( ) 2. Adrianópolis.

( ) 3. Agudos do Sul.

( ) 4. Almirante Tamandaré.

( ) 5. Araucária.

( ) 6. Balsa Nova.

( ) 7. Bocaiúva do Sul.

( ) 8. Campina Grande do Sul.

( ) 9. Campo do Tenente.

( ) 10. Campo Largo.

( ) 11. Campo Magro.

( ) 12. Cerro Azul.

( ) 13. Colombo.

( ) 14. Contenda.

( ) 15. Doutor Ulysses.

( ) 16. Fazenda Rio Grande.

( ) 17. Itaperuçu.

( ) 18. Lapa.

( ) 19. Mandirituba.

( ) 20. Piên.

( ) 21. Pinhais.

( ) 22. Piraquara.

( ) 23. Quatro Barras.

( ) 24. Quitandinha.

( ) 25. Rio Branco do Sul.

( ) 26. Rio Negro.

( ) 27. São José dos Pinhais.

( ) 28. Tijucas do Sul.

( ) 29. Tunas do Paraná.

( ) 30. Outro.

2. Qual sua faixa etária?

( ) 1. Até 20 anos.

( ) 2. Entre 21 e 25 anos.

( ) 3. Entre 26 e 30 anos.

( ) 4. Entre 31 e 35 anos.

( ) 5. Entre 36 e 40 anos.

( ) 6. Entre 41 e 45 anos.

( ) 7. Entre 46 e 50 anos.

( ) 8. Entre 51 e 60 anos.

( ) 9. Acima de 60 anos.

3. Sexo?

( ) 1. Masculino.

( ) 2. Feminino.

4. Qual sua maior titulação acadêmica?

( ) 1. Curso Técnico.

( ) 2. Graduação.

( ) 3. Especialização.

( ) 4. Mestrado.

( ) 5. Doutorado.

( ) 6. Pós-Doutorado.

5. Com qual frequência você desenvolve as seguintes atividades?

UTILIZE A SEGUINTE ESCALA DE RESPOSTAS:

[1] NUNCA

[2] POUCA

[3] MÉDIA

[4] ALTA

[5] EXCLUSIVAMENTE

Nº	Questões	1	2	3	4	5
1	Escrituração contábil fiscal					
2	Escrituração contábil societária					
3	Análise de resultados financeiros					
4	Consultoria tributária					
5	Consultoria contábil					
6	Planejamento tributário					
7	Planejamento empresarial					
8	Elaboração de pareceres ou teses tributárias					
9	Auditoria Contábil					
10	Auditoria tributária					
11	Perícia contábil					
12	Controladoria					
13	Constituição e encerramento de empresas					

6. Há quanto tempo atua na área de tributos?

(CONSIDERE TRABALHOS NO PREENCHIMENTO DE GUIAS PARA PAGAMENTOS DE TRIBUTOS = NÃO ATUO)

( ) 1. Somente atuo no preenchimento de guias para o pagamento de tributos.

( ) 2. Menos de 1 ano.

( ) 3. De 1 a 5 anos.

( ) 4. De 6 a 10 anos.

( ) 5. De 11 a 15 anos.

( ) 6. De 16 a 20 anos.

( ) 7. Acima de 20 anos.

7. Em quais áreas você atua?

(ESTA QUESTÃO PERMITE A ESCOLHA DE MAIS DE UMA ALTERNATIVA)

( ) Indústria.

( ) Comércio.

( ) Serviços.

( ) Órgãos públicos.

BLOCO II – Importância do Planejamento Tributário

QUANTO ÀS AFIRMATIVAS ABAIXO, INDIQUE SUA OPINIÃO:

UTILIZE A SEGUINTE ESCALA DE RESPOSTAS:

[1] DISCORDO TOTALMENTE

[2] DISCORDO PARCIALMENTE

[3] NÃO CONCORDO E NÃO DISCORDO

[4] CONCORDO PARCIALMENTE

[5] CONCORDO TOTALMENTE

Nº	Questões	1	2	3	4	5
1	O planejamento tributário não tem importância para o planejamento empresarial.					
2	O planejamento tributário é um elemento importante do planejamento empresarial.					
3	O planejamento tributário, por abranger todos os tributos, permite a verificação que a redução de um [tributo] provoca nos demais.					
4	A busca por redução de custo tributário pode demandar mudanças que ocasionem o aumento de custos ou despesas operacionais, portanto, isso deve ser analisado no processo de planejamento.					
5	Como os resultados são buscados de forma global, o planejamento tributário promove a integração de departamentos [uma empresa] ou empresas [grupo empresarial].					
6	O planejamento tributário permite criar e comparar cenários futuros sobre o custo tributário.					
7	O planejamento tributário é um instrumento que orienta a conduta da empresa para a busca da racionalização [otimização] do custo tributário.					
8	O planejamento tributário identifica as possibilidades de eliminação, redução ou postergação do ônus tributário.					
9	Pela redução que provoca nos custo, o planejamento tributário permite a pratica de preços mais competitivos.					
10	O planejamento tributário é uma prática que requer atenção diária.					

BLOCO III – Importância da Interdisciplinaridade

QUANTO À AFIRMATIVA ABAIXO, INDIQUE SUA OPINIÃO:

UTILIZE A SEGUINTE ESCALA DE RESPOSTAS:

[1] DISCORDO TOTALMENTE

[2] DISCORDO PARCIALMENTE

[3] NÃO CONCORDO E NÃO DISCORDO

[4] CONCORDO PARCIALMENTE

[5] CONCORDO TOTALMENTE

Este profissional é muito importante para que a elaboração do planejamento tributário seja bem sucedida.

Nº	Questões	1	2	3	4	5
1	Administrador					
2	Advogado					
3	Contador					
4	Economista					
5	Engenheiro					

BLOCO IV – Práticas Conhecidas e Adotadas

IDENTIFIQUE O GRAU COM QUE VOCÊ UTILIZA CADA UMA DAS PRÁTICAS LISTADAS.

NESTA QUESTÃO UTILIZE A SEGUINTE ESCALA:

[1] DESCONHEÇO A PRÁTICA

[2] CONHEÇO E NÃO APLICO A PRÁTICA [OU NÃO SUGIRO A APLICAÇÃO]

[3] CONHEÇO E APLICO A PRÁTICA [OU SUGIRO A APLICAÇÃO]

N°	Questões	1	2	3
1	Identificação do regime de apuração de tributos mais vantajoso.			
2	Utilização de laudo, emitido por entidade oficial, para aumento da taxa de depreciação por desgaste anormal.			
3	Cálculo e pagamento de Juros sobre o Capital Próprio.			
4	Incorporação de empresa lucrativa por empresa com prejuízo fiscal.			
5	Solicitação de aviso de cancelamento de compras [emitido pelo comprador] para suportar dedução de vendas antes da devolução física da mercadoria.			
6	Substituição total ou parcial do pró-labore pela distribuição de lucros.			
7	Celebração de contrato de comodato [entre empresa e sócio] para empréstimo de bem.			
8	Segregação de atividades que obriguem a opção de regime de apuração de tributos mais oneroso ou que impeçam o ingresso em um mais favorável.			
9	Diferimento do imposto de renda [lucro real] no caso de receitas não recebidas em vendas para órgãos públicos.			
10	Operar com empresas [*offshore*] em processos de planejamento tributário ou sucessão.			
11	Integralização de capital através de imóvel em substituição a venda [sócio para empresa].			
12	Concentração de vendas no início do mês [ou do trimestre fiscal] para otimizar o prazo de pagamento dos tributos.			
13	Análise da localização e porte dos fornecedores quanto a geração de créditos fiscais sobre as compras.			

BLOCO V – Envolvimento no Processo

QUANTO A SUA PARTICIPAÇÃO NO PROCESSO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, É CORRETO AFIRMAR?

UTILIZE A SEGUINTE ESCALA DE RESPOSTAS:

[1] DISCORDO TOTALMENTE

[2] DISCORDO PARCIALMENTE

[3] NÃO CONCORDO E NÃO DISCORDO

[4] CONCORDO PARCIALMENTE

[5] CONCORDO TOTALMENTE

Nº	Questões	1	2	3	4	5
1	Você é o único responsável pelas operações de planejamento tributário.					
2	Você participa da equipe de profissionais responsáveis pelas operações de planejamento tributário.					
3	Você trabalha na identificação oportunidades de redução do ônus tributário.					
4	Você trabalha na implementação de oportunidades de redução do ônus tributário.					
5	Você é o responsável por comunicar [explicar] a existência de oportunidades de redução do ônus tributário aos dirigentes da empresa.					
6	Você é o responsável pela decisão de implementar [ou não] as práticas de planejamento tributário.					
7	Você é responsável pela formalização [documentação] das operações de planejamento tributário.					

Caso tenha interesse de receber os resultados da pesquisa que acabou de participar deixe seu e-mail de contato.