

# PERCEPÇÃO DOS *CONTROLLERS* EM RELAÇÃO À GESTÃO TRIBUTÁRIA

**Adilson Leandro Esnolde**

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

**Mauro Fernando Gallo**

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

**Claudio Parisi**

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

**Carlos Alberto Pereira**

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

## RESUMO

Analisa-se neste trabalho a percepção do *controller* em relação às práticas de gestão tributária nas empresas não optantes pelo SIMPLES Nacional com sede na cidade de Bauru-SP. No cenário atual, a carga tributária tem sido representativa, a ponto de impactar os resultados das organizações e, conseqüentemente, demandar a gestão de tributos em busca da minimização desse impacto. O *controller* é um profissional que, além de participar das tomadas de decisões e atuar em situações estratégicas das organizações, tem como uma de suas principais funções a administração tributária, o que exige desse profissional conhecimento do sistema tributário nacional e da legislação fiscal aplicável às empresas. Neste contexto, a gestão tributária é o diferencial, pois a administração eficaz da carga tributária promove a continuidade e a competitividade da empresa frente ao avanço do mercado globalizado. Após investigação realizada por meio de questionário, conclui-se que a percepção dos *controllers* quanto às práticas de gestão tributária é baixa e também se infere que o tempo de experiência deles na área tributária é insuficiente para a absorção dos conhecimentos necessários para atuar na área. Em conseqüência, ao opinarem sobre as práticas de gestão tributária, esses profissionais podem incorrer em riscos de uma tomada de decisão equivocada. É importante destacar que os resultados das análises e as conclusões referem-se exclusivamente ao grupo de profissionais que responderam ao questionário, não podendo assim ser generalizados.

**Palavras-chave:** gestão tributária; tributos; controladoria.

## 1. INTRODUÇÃO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dessa maneira, muitas vezes a opção dessas empresas é a sonegação, o que dá origem a um círculo vicioso – o governo aumenta a carga tributária para minimizar o efeito da sonegação e as empresas tentam aumentar a sonegação para suavizar a carga tributária. Nesse sentido, Gallo, Pereira e Lima (2006) afirmam:

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

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

No Brasil, como em muitas outras economias em desenvolvimento, grande número de empresas informais em vários setores sonegam impostos e obrigações sociais trabalhistas, ignoram as normas de segurança e qualidade, infringem

direitos autorais. Com isso, ganham vantagem nos custos que permitem uma vantagem competitiva com relação às empresas formais. Essas últimas perdem lucro e fatia do mercado e assim têm menos capital para investir em tecnologia e outras medidas para melhorar a produtividade. (NASSER, 2007, tradução livre)

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

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

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

Dado o elevado grau de importância dos encargos tributários para as empresas, o que se pretende com o desenvolvimento desta pesquisa é avaliar a percepção dos *controllers* em relação ao desenvolvimento das práticas de gestão tributária.

Para alcançar o objetivo proposto neste artigo, foi realizada uma pesquisa de campo do tipo exploratória, por meio do método de coleta de dados por questionários, tendo sido utilizadas informações dos *controllers* ou dos responsáveis pela contabilidade que acumulam a função de *controller*. Assim procurou-se responder à seguinte questão: qual é a percepção dos *controllers* das empresas de Bauru quanto às práticas de gestão tributária?

Esse questionamento justifica-se, pois o Brasil possui um sistema tributário que, infelizmente, onera o contribuinte; além disso, possui uma estrutura que traz, ao mesmo, uma constante insegurança em relação a estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco, por conta de sua complexidade e pelas constantes mudanças apresentadas pelo governo.

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

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

Dessa forma, o conhecimento relacionado às questões tributárias é cada vez mais imprescindível para o profissional que atua estrategicamente dentro das organizações. Saber lidar com tributos a ponto de os mesmos fazerem o diferencial no preço dos produtos, ou até mesmo na maneira de produzi-los, é uma habilidade cada vez mais valorizada pelas empresas.

## 2. MISSÃO, OBJETIVOS E RESPONSABILIDADE DA CONTROLADORIA

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

Esse órgão administrativo tem por objetivo buscar informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os administradores na busca incansável pela eficácia na gestão. Mosimann e Fisch (1999, p.89) dizem que “a controladoria, assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa, deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização”.

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

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

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

Como todas as áreas de uma organização, a controladoria possui funções e responsabilidades. Entre as principais, Mosimann e Fisch (1999) destacam a administração das operações fiscais e tributárias. Seguindo essa mesma linha, Borinelli (2006) também destaca a função da administração tributária, dizendo que são de responsabilidade da controladoria as atividades pertinentes à contabilidade tributária, também chamada de contabilidade fiscal, ou seja, o atendimento das obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar tributos, bem como elaborar o planejamento tributário da organização.

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

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

Os controladores foram inicialmente recrutados entre os indivíduos das áreas de contabilidade e finanças das empresas, por possuírem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa que os habilita a enxergar as dificuldades

como um todo e propor soluções gerais. (KANITZ apud FIGUEIREDO; CAGIANNI, 2004, p. 29)

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

Segundo Figueiredo e Cagianno (2004), para o bom desempenho da função o *controller* deve preencher alguns requisitos, tais como:

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

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

Dessa forma, o profissional da controladoria não pode ser um “aventureiro” na função; ele tem que estar ciente de todas as adversidades que aparecem no dia-a-dia das organizações, e, acima de tudo, se dispor a enfrentá-las e a buscar constantemente o aperfeiçoamento e atualização em todos os assuntos sob sua responsabilidade, o que inclui a gestão tributária da empresa.

### 3. GESTÃO TRIBUTÁRIA

A realidade tributária brasileira é notoriamente complexa, trazendo muitas vezes desembolsos financeiros desnecessários às empresas, causando-lhes, ainda, a constante insegurança de estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco.

Essa insegurança ocorre, primeiramente, em função dos aproximadamente 80 tributos cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições. Em segundo lugar, pela quantidade de normas que regem o sistema tributário (são mais ou menos 300 normas editadas todos os anos, entre leis complementares e ordinárias, decretos, portarias, instruções, etc.). Em terceiro lugar, em virtude de haver aproximadamente 93 obrigações acessórias que as empresas devem cumprir para tentar estar em dia com o fisco, considerando um conjunto de declarações, formulários, livros, guias, etc., conforme informações do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT.

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

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

Como explica Harada (2007), na tributação por fora o tributo não faz parte do preço da mercadoria ou do serviço, sendo apresentado em separado, o que caracteriza que o tributo não pertence ao comerciante ou ao prestador de serviços, os quais ficam apenas na condição de depositários daquele valor pertencente ao fisco. O autor frisa que esse critério é transparente e inibidor de sonegação, pois fica explicitado que comete crime quem não recolher o valor do qual é depositário. No Brasil, o único imposto que se enquadra nesse tipo de tributação é o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados.

O segundo critério é a chamada tributação por dentro, na qual o valor do tributo é parte integrante do preço da mercadoria ou prestação de serviço. Este critério possui alguns pontos questionáveis e até mesmo injustos. Harada (2007) mostra que na tributação por dentro o valor do tributo está inserido no preço da mercadoria ou da prestação de serviços. Ressalta ainda que o imposto incide sobre si próprio, exemplificando com a alíquota do ICMS que, de 18% equivalerá a uma alíquota real de 21,38%, e que a alíquota nominal de 25% incidente sobre a energia elétrica corresponderá a uma alíquota real de 33,35%.

Nos tribunais esta questão foi levantada, porém a jurisprudência ratificou a constitucionalidade do imposto calculado por dentro. O que chama a atenção é que, excluindo-se os casos das faturas de energia elétrica e comunicações, este critério não permite ao consumidor visualizar o preço da mercadoria ou prestação de serviços antes da incidência do tributo.

A falta de transparência neste critério é algo que chama a atenção, pois o contribuinte não tem a possibilidade de identificar o quanto está pagando pelo produto e o quanto está sendo destinado aos cofres públicos. Outro ponto é a representatividade destes tributos nos preços dos produtos e da prestação de serviços, pois, quando mal administrados, tiram a força de competitividade da empresa, já que neste grupo encontram-se o ICMS, ISS, PIS, COFINS, etc.

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

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

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

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

Para o administrador conseguir vantagens no sistema tributário, é necessário um acompanhamento constante da legislação tributária, o que não é nada simples, mas é de suma importância fazê-lo. Jasper (2007) informa que todas as empresas brasileiras precisam obter um acompanhamento contínuo de aproximadamente 3,2 mil normas, do total de 17,2 mil normas tributárias vigentes no país. Considerando-se os acréscimos, revogações e substituições, os colaboradores responsáveis por esse acompanhamento precisam ler com atenção uma média de 55.767 artigos, 33.374 parágrafos, 23.497 incisos e 9.956 alíneas, conforme estudo feito pelo IBPT.

Esse acompanhamento é necessário para a chamada gestão tributária eficaz. Jasper (2007) analisa que, para aliviar o peso dos tributos, as empresas recorrem à gestão tributária, a qual pode contemplar mecanismos de ações judiciais para contestar cobranças indevidas, pois o empresário não pode simplesmente parar de pagar tributos.

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

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

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

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

Por fim, a vertente “todos os custos” alerta que a economia de tributos pode representar acréscimos de custo, e, portanto, devem ser considerados no processo de

planejamento tributário, pois a reestruturação da empresa para pagar menos tributos pode ser dispendiosa.

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

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

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

#### **4. A PESQUISA**

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

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

A cidade também foi escolhida devido à quantidade de empresas lá sediadas - segundo o SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - [www.sebrae.com.br](http://www.sebrae.com.br)), eram 17.226 até o ano de 2005, das quais 243 ligadas à agropecuária/pesca, 1.572 do ramo industrial, 9.256 do segmento comércio, 6.119 são prestadoras de serviços e 36 são empresas do setor público. Em relação aos anos seguintes, 2006, 2007 e 2008, até o mês de junho, a informação partiu da diretoria da JUCESP (Junta Comercial do Estado de São Paulo) de Bauru.

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

Assim sendo, a única condição para que a empresa fizesse parte do estudo é que não tivesse optado pelo sistema simplificado de tributação (Simples Nacional) no ano de 2008; se as optantes pelo Simples fossem consideradas, a pesquisa se tornaria inviável devido à grande

quantidade de empresas nesta condição, conforme dados do SEBRAE, sendo que a maior parte delas não possui *controller* ou até mesmo contador interno na empresa, responsável pela área de controladoria.

Desta forma, apenas 2% do total das empresas sediadas em Bauru foram selecionadas como alvo desta pesquisa, totalizando 392; destas apenas 193 puderam ser contatadas, em virtude da não localização dos dados para contato ou a impossibilidade de comunicação com o *controller* das demais. O questionário foi enviado nos meses de maio a julho e setembro de 2008, sendo que 167 foram via e-mail e 26 foram levados em mãos; para esse total de questionários enviados, 45 retornaram respondidos.

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

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

Esta escala é amplamente usada nas ciências sociais com foco no levantamento de dados sobre atitudes, opiniões e avaliações, como explicado por Günther (2003):

Escala Likert. Esta mensuração é mais utilizada nas ciências sociais, especialmente em levantamentos de atitudes, opiniões e avaliações. Nela pede-se ao respondente que avalie um fenômeno numa escala de, geralmente, cinco alternativas: aplica-se totalmente, aplica-se, nem sim nem não, não se aplica, definitivamente não se aplica. As afirmações podem ser auto-referentes: “Eu considero importante ter uma área de lazer perto de casa”. Ou hétero-referentes: “É importante para uma comunidade ter uma área de lazer”.

Dependendo do tema subjacente, as alternativas podem, além da dimensão “aplica-se”, seguir dimensões como: “bom – ruim” ou “concordo – discordo”. (GÜNTHER, 2003, p. 26)

Utilizou-se a escala de Likert com o objetivo de minimizar a possibilidade de respostas aleatórias caso a correta fosse desconhecida. Ao analisar tais repostas observou-se a necessidade de condensá-las em apenas duas categorias – A e B, já que a escala de Likert foi composta por cinco alternativas (concordo totalmente, concordo parcialmente, indiferente, discordo parcialmente e discordo totalmente). Quando a resposta esperada foi a de valor 1 (concordo totalmente), considerou-se a letra A e todas as demais como B; quando a resposta esperada foi a de valor 5 (discordo totalmente), considerou-se letra B e todas as demais como A.

## 5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com o intuito de identificar o perfil da amostra, foram realizadas duas questões:

1- Qual sua formação na graduação?

Tabela 1 – Respostas obtidas na questão n.º 1

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

Dos 45 respondentes observou-se o seguinte:

- 51% se formaram no curso de contabilidade;
- 27% se formaram no curso de administração;
- 7% se formaram no curso de economia;
- 2% se formaram no curso de direito;
- 13% se formaram em outros cursos não especificados.

2- Qual o seu tempo de experiência na área tributária?

Tabela 2 – Respostas obtidas na questão n.º 2

<b>Tempo de experiência</b>	<b>Entrevistados</b>	<b>%</b>
Menos de 1 ano	21	46%
De 1 a 5 anos	18	40%
De 6 a 10 anos	3	7%
De 11 a 20 anos	3	7%
Mais de 20 anos	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>

Dos 45 respondentes observou-se o seguinte:

- 86% possuem 5 anos ou menos de experiência na área tributária;
- 7% possuem de 6 a 10 anos;
- 7% possuem de 11 a 20 anos;
- Nenhum entrevistado possui mais de 20 anos de experiência na área.

Para observar o conhecimento técnico dos *controllers* no que tange à área tributária e à legislação vigente no Brasil sobre este assunto, foram realizadas seis questões específicas, cuja resposta satisfatória exigia do respondente uma bagagem básica de conhecimentos, sem

os quais não haveria a possibilidade de exercer a gestão tributária de forma adequada em suas organizações.

As questões podem ser vistas a seguir:

- 3- No decorrer do ano-fiscal, observadas as regras específicas, é possível a alteração do regime tributário, mediante planejamento tributário?
- 4- Entre os objetivos da Proposta de Emenda Constitucional 233/2008 estão o de eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira; simplificar o sistema tributário brasileiro; avançar no processo de desoneração tributária e instituir um modelo de desenvolvimento regional mais eficaz. Isto irá trazer benefícios à sua empresa?
- 5- Na apuração do lucro real anual, a empresa pode pagar o IRPJ e a CSLL mensalmente por estimativa ou fazer balancetes de suspensão e pagar sobre o lucro efetivo do mês?
- 6- Para uma empresa que apresenta resultados positivos e negativos nos vários meses do ano e optou pelo lucro real, é recomendável a apuração anual?
- 7- Na apuração do PIS e COFINS não-cumulativos, a empresa pode se apropriar de créditos de despesas de energia elétrica consumida no processo produtivo?
- 8- Aliando gestão tributária com a gestão financeira, as empresas enquadradas no Lucro Presumido podem recolher seus tributos com base no regime de caixa?

Tabela 3 – Respostas obtidas nas questões n.º 03 a n.º 05

	Questão n.º <b>03</b>	%	Questão n.º <b>04</b>	%	Questão n.º <b>05</b>	%
<b>Satisfatória</b>	4	8,89%	14	31,11%	30	66,67%
<b>Insatisfatória</b>	41	91,11%	31	68,89%	15	33,33%
<b>Total</b>	45		45		45	

Tabela 4 – Respostas obtidas nas questões n.º 06 a n.º 08

	Questão n.º <b>06</b>	%	Questão n.º <b>07</b>	%	Questão n.º <b>08</b>	%
<b>Satisfatória</b>	10	22,22%	21	46,67%	7	15,56%
<b>Insatisfatória</b>	35	77,78%	24	53,33%	38	84,44%
<b>Total</b>	45		45		45	

Analisando-se as respostas dos 45 respondentes, observou-se o seguinte:

- Na questão n.º 03, 91,11% responderam à questão de forma insatisfatória;
- Na questão n.º 04, 68,89% responderam à questão de forma insatisfatória;
- Na questão n.º 05, 66,67% responderam à questão de forma satisfatória;

- Na questão n.º 06, 77,78% responderam à questão de forma insatisfatória;
- Na questão n.º 07, 53,33% responderam à questão de forma insatisfatória;
- Na questão n.º 08, 84,44% responderam à questão de forma insatisfatória.

Percebe-se uma falta de conhecimento técnico bastante acentuada, pois, com exceção da questão n.º 05, as demais questões foram respondidas insatisfatoriamente por mais de 50% dos entrevistados, o que torna possível dizer que os *controllers* não possuem percepção para o desenvolvimento de uma gestão tributária eficiente. Mais do que isso, a falta de percepção a respeito do assunto pode provocar o risco de buscar economia tributária por meio de sonegação, mostrando que esses profissionais não possuem todos os requisitos para exercer a função, já que um deles, segundo Figueiredo e Cagianno (2004), é o profundo conhecimento dos princípios contábeis e das implicações fiscais que afetam o resultado empresarial.

## 6. CONCLUSÃO

Torna-se relevante recuperar o objetivo proposto na pesquisa para considerações finais. Sendo assim, esta pesquisa buscou verificar a percepção dos *controllers* a respeito da gestão tributária.

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

Com relação aos aspectos técnicos básicos sobre questão tributária, notou-se um acentuado despreparo dos *controllers*, já que a grande maioria respondeu de forma insatisfatória às questões que requeriam um grau de conhecimento técnico sobre assuntos tributários.

Conclui-se que a percepção dos *controllers* pesquisados quanto às práticas de gestão tributária é insatisfatória; como verificado, a experiência desses profissionais na área tributária não passa dos cinco anos, fator esse que pode ter contribuído para o baixo nível de percepção.

Cumprido ressaltar que os resultados das análises e as conclusões referem-se exclusivamente ao grupo de profissionais que responderam o questionário, não podendo evidentemente ser generalizados.

Os dados geraram novas inquietações para a pesquisa em gestão tributária, já que uma das principais funções dos *controllers* é o acompanhamento dos tributos que se referem à empresa; para um profissional que ocupa tal posição dentro de uma organização, participando de reuniões estratégicas e, muitas vezes, decidindo os rumos a serem tomados, o conhecimento tributário se torna imprescindível, pois o despreparo pode causar desembolsos desnecessários e resultar em riscos de autuações fiscais por procedimentos incorretos, muitas vezes ilegais.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica – Gecon**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 341-355
- AMED, F. J.; NEGREIROS, P. J. L. de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria de da práxis**. Tese (Doutorado em contabilidade). Universidade de São Paulo. 2006.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados – SEADE. 2008. Disponível em: <<http://www.seade.gov.br>>. Acesso em 29 ago. 2008
- GALLO, M. F., PEREIRA, C. A. e LIMA, E. M. **Mensuração da Carga Tributária Efetiva: Existem Divergências entre os Enfoques Econômico e Contábil?** In: 30.º Encontro da ANPAD, 2006, Salvador/BA, 2006. CD-ROM.
- GÜNTHER, H. **Como elaborar um questionário**. (série: Planejamento de Pesquisa nas Ciências Sociais, n.º 01). Brasília, DF: UNB, Laboratório de Psicologia Ambiental. 2003. Disponível em: <<http://www.ic.unicamp.br/~wainer/cursos/2s2006/epistemico/01Questionario.pdf>> Acesso em 03 jun. 2008
- HARADA, K. **Tributos indiretos representam custos das mercadorias e dos serviços**. [2007]. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9931>> Acesso em 18 abr. 2008.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. 2008. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em 29 ago. 2008
- JASPER, F. **Enquanto reforma não sai, país cria 50 normas tributárias ao dia**. [2007]. Disponível em: <[http://www.depacom.org.br/informativos/2007/621\\_05\\_10\\_07.htm](http://www.depacom.org.br/informativos/2007/621_05_10_07.htm)>. Acesso em 03 abr. 2008.
- MOSIMANN, C. P.; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- NASSER, A. **Expanding the formal economy**. McKinsey Quarterly; 2007 Special Edition, p. 97-98, 2p. Business Source Premier.
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br>>. Acesso em 29 ago. 2008
- SHACKELFORD, Douglas A.; SHEVLIN, Terry. Empirical tax research in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, Rochester, v. 31, p. 321-387, 2001.
- TEIXEIRA, P. H.; ZANLUCA, J. C. **Manual prático de gestão tributária nas empresas**. Portal Tributário Editora e Maph Editora. Obra eletrônica atualizada em 19/03/2008.

