

Os tributos na estratégia das empresas baianas e o nível de conhecimento dos controllers sobre legislação tributária.

Mirian Gomes Conceição (UFBA) - mgc.ba@hotmail.com

Nayara Batista Moreira (UFBA) - nmoreira1105@yahoo.com.br

Nverson da Cruz Oliveira (UFBA) - nverson_oliveira@hotmail.com

Neylane dos Santos Oliveira (UFBA) - neylane_oliveira@hotmail.com

Sonia Maria da Silva Gomes (UFBA) - songomes@ufba.br

Resumo:

O presente estudo buscou verificar como se configuram os tributos na estratégia das empresas baianas e o nível de conhecimento de seus controllers sobre legislação tributária. Na tentativa de alcançar tal objetivo, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva, cuja amostra é composta por gestores de cinco, das nove empresas que exploram petróleo e gás na Bahia, segundo a Base de Dados da Federação das Indústrias do Estado da Bahia - FIEB. Os dados foram coletados através de questionário, que foi estruturado em duas seções de perguntas. A primeira seção, com questões de múltipla escolha, teve por objetivo verificar como se configuram os tributos na estratégia destas empresas. A partir disto, as respostas foram classificadas entre Planejamento Tributário ou Gestão Tributária Multidisciplinar, na perspectiva de Calijuri (2009). A segunda seção, buscou verificar o nível de conhecimento dos controllers, destas organizações, acerca da legislação tributária brasileira, replicando, para isto, o questionário elaborado por Esnolde et al (2009). Os resultados encontrados evidenciam que os tributos se configuram na estratégia da empresa através do Planejamento Tributário, na percepção de 56% dos controllers, e através da Gestão Tributária Multidisciplinar, de acordo com 44% dos controllers. Também foi possível verificar que o nível de conhecimento dos controllers sobre legislação tributária foi 68% satisfatório. Assim, este estudo buscou contribuir para discussão do tema tributação, como área de pesquisa em contabilidade. Futuras pesquisas poderiam analisar se existe relação entre o nível de conhecimento dos controllers sobre a legislação tributária brasileira e a configuração dos tributos na estratégia das empresas.

Palavras-chave: *Planejamento tributário, Gestão tributária, Percepção dos controllers.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Os tributos na estratégia das empresas baianas e o nível de conhecimento dos *controllers* sobre legislação tributária.

Resumo

O presente estudo buscou verificar como se configuram os tributos na estratégia das empresas baianas e o nível de conhecimento de seus *controllers* sobre legislação tributária. Na tentativa de alcançar tal objetivo, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva, cuja amostra é composta por gestores de cinco, das nove empresas que exploram petróleo e gás na Bahia, segundo a Base de Dados da Federação das Indústrias do Estado da Bahia – FIEB. Os dados foram coletados através de questionário, que foi estruturado em duas seções de perguntas. A primeira seção, com questões de múltipla escolha, teve por objetivo verificar como se configuram os tributos na estratégia destas empresas. A partir disto, as respostas foram classificadas entre Planejamento Tributário ou Gestão Tributária Multidisciplinar, na perspectiva de Calijuri (2009). A segunda seção, buscou verificar o nível de conhecimento dos *controllers*, destas organizações, acerca da legislação tributária brasileira, replicando, para isto, o questionário elaborado por Esnolde et al (2009). Os resultados encontrados evidenciam que os tributos se configuram na estratégia da empresa através do Planejamento Tributário, na percepção de 56% dos *controllers*, e através da Gestão Tributária Multidisciplinar, de acordo com 44% dos *controllers*. Também foi possível verificar que o nível de conhecimento dos *controllers* sobre legislação tributária foi 68% satisfatório. Assim, este estudo buscou contribuir para discussão do tema tributação, como área de pesquisa em contabilidade. Futuras pesquisas poderiam analisar se existe relação entre o nível de conhecimento dos *controllers* sobre a legislação tributária brasileira e a configuração dos tributos na estratégia das empresas.

Palavras-chave: Planejamento Tributário, Gestão Tributária, Percepção dos *Controllers*.

Área temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

A carga tributária do Brasil, relacionada ao consumo de bens e serviços, foi de 34%, segundo dados apurados em 2008 e divulgados em 2010 por um estudo da Receita Federal que comparou a carga tributária dos países-membros da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE). Com base nesta pesquisa, pôde-se constatar que a carga tributária brasileira é maior do que a de países como o Japão (18%), Estados Unidos (26%), Canadá (32%) e de países da América Latina como é o caso do México que apresenta uma carga de 20%.

De acordo com Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007), além da onerosa carga tributária, o sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos do mundo. Atualmente, existem dezenas de tributos vigentes, com diversas leis e regulamentos que são constantemente alterados. Nesse ambiente cresce sensivelmente a responsabilidade dos gestores da empresa, em particular a dos profissionais de controladoria que para acompanhar tais mudanças, precisam se atualizar no que tange a legislação tributária constantemente.

Para garantir a continuidade das operações e a sobrevivência da empresa, esses profissionais passaram a buscar formas que possibilitassem à organização a redução da carga tributária, sem infringir a legislação. Nesse sentido, o planejamento tributário foi a forma encontrada por muitas empresas na tentativa de se manter competitiva no mercado.

No entanto, nem sempre a minimização direta dos tributos é a melhor opção. De acordo com Calijuri (2009), as empresas, buscando a economia tributária, elaboram diversas formas de planejamento que podem incorrer em outros custos maiores que a economia

almejada. A autora ainda afirma que o planejamento tributário com ênfase em redução de tributos é olhar somente sob um ângulo, ignorando que a lucratividade da empresa depende também, de outros fatores.

A gestão tributária surge nesse contexto, incorporando o gerenciamento dos tributos à estratégia do negócio, buscando maximizar o valor da empresa, ao contrário da abordagem tradicional do planejamento tributário que visa apenas minimizar os tributos, através da redução da carga tributária. Para Calijuri (2009), há um campo multidisciplinar de pesquisa quando se trata de tributos. Nesse sentido, o estudo da tributação envolve, entre outras disciplinas, a contabilidade, o direito e a economia (PLESKO, 2006 APUD CALIJURI, 2009).

O papel da controladoria nesse contexto materializa-se através da atividade de gerar informações para o processo de gestão (BORINELLI, 2006). Nessa perspectiva, Nakagawa (1993) afirma que os modernos conceitos de controladoria indicam que o *controller* desempenha sua função de controle de maneira muito especial, ao organizar e reportar dados relevantes, exercendo uma força de influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e a visão da empresa.

Tendo em vista que para a execução de uma gestão tributária efetiva, o *controller* precisa além de conhecer a legislação tributária, ter uma visão multidisciplinar em relação ao gerenciamento dos tributos, questiona-se: Como se configuram os tributos na estratégia das empresas baianas que exploram petróleo e gás? E qual o nível de conhecimento sobre legislação tributária de seus *controllers*? A partir das considerações acima apresentadas, esta pesquisa objetiva verificar como se configuram os tributos na estratégia das empresas baianas que exploram petróleo e gás e o nível de conhecimento de seus *controllers* sobre legislação tributária.

A escolha das empresas que exploram petróleo e gás deu-se em função das mesmas serem intensamente tributadas no Brasil. De acordo com Canelas (2007), diversos tributos incidem sobre estas companhias, alguns deles são diretamente associados a produção de bens e serviços produzidos e comercializados, enquanto outros são particulares ao setor. Neste caso, de acordo com o mesmo autor, tem-se a contribuição de intervenção no domínio econômico sobre combustíveis (CIDE Combustíveis) que incidente sobre gasolina, diesel e gás liquefeito de petróleo, os três derivados de petróleo de maior peso na economia brasileira, em termos de valor agregado da produção, volume de consumo e contribuição ao custo de vida e índices de preços. Além disso, no país, há outras formas de arrecadações governamentais particulares a estas organizações, as quais se destacam as chamadas participações governamentais – *royalties* e participações especiais – de natureza não-tributária, associadas a não renovabilidade do petróleo e do gás (CANELAS, 2007).

Justifica-se a relevância para a realização desta pesquisa empírica o fato de que segundo Calijuri (2009) a tributação, como área de pesquisa em contabilidade, apesar de ser um campo rico, ainda é pouco explorada. Assim, essa pesquisa contribui academicamente, a partir do momento que amplia as discussões acerca das práticas de gestão tributária, como instrumentos capazes de conferir vantagem competitiva à empresa.

O presente artigo está dividido em cinco seções. Essa primeira seção, a introdução, apresenta a contextualização do problema, o objetivo e relevância da pesquisa. A segunda seção traz a fundamentação teórica utilizada no desenvolvimento da pesquisa. A terceira seção descreve a metodologia utilizada. Em seguida, a quarta seção apresenta a análise dos dados. Por fim, a quinta seção traça as considerações finais sobre o estudo e sugestões para pesquisas futuras.

2 Fundamentação teórica

2.1 Planejamento Tributário x Gestão tributária

O sistema tributário brasileiro além de oneroso é bastante complexo. A grande competitividade do mercado, aliada a elevada carga tributária acaba sufocando as empresas brasileiras e exigindo-lhes que adotem medidas, que dentro da legalidade, proporcionem uma economia de tributos. Esse planejamento, de acordo com Martinez (2011), em época de mercado competitivo, assume um papel de extrema importância na estratégia e finanças das empresas, pois quando se analisam os balanços das mesmas, percebe-se que os encargos relativos a impostos, taxas e contribuições são, na maioria dos casos, mais representativa do que os custos de produção.

Segundo Oliveira (2002), entende-se por planejamento tributário, uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Nesse sentido, Martinez (2011), afirma que procurar formas lícitas para reduzir o pagamento de tributos e, ao mesmo tempo, estar atento às mudanças da legislação é uma necessidade imprescindível para a maximização dos lucros das empresas e para a manutenção dos negócios.

De acordo com Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007), a principal finalidade de um bom planejamento tributário é a economia de impostos, sem infringir a legislação. Nesse sentido, faz-se necessário a diferenciação entre elisão fiscal e evasão fiscal. A elisão fiscal é a economia fiscal lícita, pois evita o nascimento da obrigação tributária ou interfere com os elementos formadores da respectiva base de cálculo, reduzindo o quanto debitar da obrigação tributária. Já a evasão fiscal, representa toda e qualquer ação de contenção fiscal ilícita, pois o contribuinte se evade da obrigação existente, ou que está em vias de existir, agindo de maneira contrária ao ordenamento jurídico com o intuito de fraudar o fisco.

Além disso, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007), incorporam o planejamento tributário como função da controladoria, conceituando como planejamento tributário estratégico um conjunto de estudos das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar pela que apresente o menor ônus tributário. Para estes autores, o planejamento tributário deve estar associado ao processo de tomada de decisão, ou seja, os tributos devem estar incorporados na estratégia do negócio.

No entanto, de acordo com Calijuri (2009), a importância do planejamento estratégico não está focado somente em elisão e evasão fiscal. A inclusão dos tributos na estratégia do negócio, ou seja, como parte do processo de decisão da empresa, deve objetivar a maximização do valor da empresa e não apenas na economia dos tributos. Nesse sentido, a autora propõe que se utilize a gestão tributária a partir da perspectiva multidisciplinar do *Framework* de Scholes e Wolfson (1992), que fornece uma estrutura útil de como os tributos afetam as atividades do negócio através de três vertentes “*all parties*”, “*all taxes*”, “*all costs*”.

De forma resumida, Calijuri (2009), explica as vertentes do *Framework* de Scholes e Wolfson da seguinte forma: a) abordagem multilateral (*all parties*), todas as partes contratadas devem ser consideradas no planejamento; b) importância dos impostos escondidos (*all taxes*), todos os impostos devem ser levados em conta e medidos e não somente os impostos explícitos; c) importância dos custos não tributários (*all costs*): todos os custos do negócio devem ser considerados e não somente os custos tributários.

Nesse sentido, a gestão tributária integrada à estratégia empresarial é vista através de uma perspectiva multidisciplinar, que permite a empresa analisar como os tributos afetam as atividades da empresa sobre diversos ângulos, utilizando conceitos vindos da contabilidade, da economia, do direito, entre outros campos, para otimizar o processo de tomada de decisões, visando à maximização do valor da empresa.

Diante do exposto, verifica-se que a incorporação da tributação, na estratégia do negócio, deve integrar todo o processo de decisão da empresa. Nesse contexto, a gestão

tributária multidisciplinar, ao contrário da visão tradicional do planejamento estratégico, visa maximizar o valor da firma, ao levar em consideração diversos aspectos relacionados à tributação.

2.2 Conhecimento dos *controllers* sobre legislação tributária

As delegações de autoridade e as atribuições de responsabilidades nas organizações decorrem da expansão do negócio. No Brasil, o desenvolvimento econômico, aliado a evolução industrial e comercial, provocou o aparecimento de uma nova classe de executivos financeiros, os *controllers* (TUNG, 1993). De acordo com Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007), ainda não há nitidez em relação as definição das funções do *controller*. Portanto, para entender quais são as atribuições desses profissionais, faz-se necessário primeiramente compreender a controladoria.

Segundo Beuren (2002), a controladoria surgiu no início do século XX, nos Estados Unidos, objetivando controlar todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais, sendo seu desenvolvimento atribuído a verticalização, diversificação e expansão geográfica das organizações. O conceito de controladoria é analisado segundo três perspectivas de acordo com Borinelli (2006): como área de conhecimento, define a controladoria como ramo, campo ou área do conhecimento humano; como unidade administrativa, que discute como as atividades e funções estão disseminadas nos órgãos das organizações; e, como função, onde são estudados os elementos relativos ao seu funcionamento nas entidades.

No Brasil, segundo Siqueira e Soltelinho (2001), a demanda por profissionais de controladoria foi incrementada durante a década de 60, em função do desenvolvimento do processo de industrialização e da instalação de empresas multinacionais em solo brasileiro. Além disso, de acordo com Tung (1993), as empresas brasileiras eram tão pequenas que os empresários não tinham escrituração bem feita - por não sentirem necessidade de apresentar os dados econômico-financeiros que passaram a ser exigidos pelo Governo - e não sentiam necessidade de saber mais do que o lucro aproximado ao fim de cada ano. Com o crescimento econômico, entretanto, as empresas ganharam porte e suas operações ficaram mais complexas, surgindo assim, a necessidade de novos profissionais que assegurassem o controle sobre a organização.

Nesse sentido, Beuren (2002) afirma que o aumento da complexidade das atividades organizacionais exigiu outro tipo de controle por parte da controladoria, contribuindo para a ampliação das funções do *controller*. Mosimann e Fisch (1999) conceituam *controller* como um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica, dessa forma, esses profissionais encontram-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, embora também desempenhem funções de assessoria para as demais áreas.

Corroborando com esta perspectiva, Frezatti et. al. (2009) conceituam *controller* como o profissional que, por possuir informações monetárias, físicas e operacionais, geralmente tem condições de visualizar a empresa (sistema) e os departamentos (subsistemas), podendo assim, compreender as inter-relações entre as partes. Os autores acrescentam ainda, que esse profissional deve possuir conhecimento de gestão para que possa participar do planejamento e gestão da instituição.

Para Kanitz (1976), o *controller* pode exercer funções variadas, no entanto, não pode deixar de exercer as funções básicas de dirigir e implantar os seguintes sistemas, a saber: a) informação, compreende os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistemas de pagamento e recebimento e folha de pagamento, etc.; b) motivação, agindo sobre o comportamento dos funcionários da empresa o *controller* pode motivá-los positiva ou negativamente; c) coordenação, dadas as características de centralização de informações, o

controller é o primeiro a tomar conhecimento de eventuais inconsistências que estejam ocorrendo na empresa; d) avaliação, interpretar os fatos e avaliar os resultados; e) planejamento, determinar se os planos são consistentes e viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente poderão servir de base para uma avaliação posterior; f) acompanhamento, acompanhar a evolução dos planos traçados, permitindo intervenções para corrigir as falhas ou então para se certificar de que o planejamento não poderá ser cumprido.

Já Tung (1993), elenca as funções básicas do *controller*, de acordo com o estatuto dos *Controllers*, agrupados no “*Controllers Institute of America*”, são elas: implantação e supervisão do plano contábil da empresa; preparação e interpretação dos relatórios financeiros da empresa; verificação contínua das contas e registros em todos os setores da empresa; compilação dos custos da produção e das despesas com a distribuição; realização e custeio das contagens físicas dos estoques; preparação e interpretação das estatísticas e relatórios para as decisões da direção; preparação do orçamento global da empresa; supervisão do seguro de todos os bens da empresa e dos planos de aquisição de ativo fixo; fixação de normas-padrão relativas a contabilidade e aos processos e sistemas de trabalho; aplicação das decisões financeiras tomadas pela direção; manutenção dos contratos; preparação e/ou aprovação dos regulamentos internos que visem o cumprimento dos regulamentos governamentais; preparação, apresentação e supervisão dos assuntos referentes aos impostos.

Além de Tung (1993), outros autores abordam o gerenciamento dos tributos como função do *controller*. Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007), por exemplo, acrescentam que o controle e planejamento estratégico das complexas variáveis tributárias fazem parte do cabedal de conhecimentos do *controller* desses novos tempos e apresentam, de forma resumida, as responsabilidades desse profissional no gerenciamento de tributos: a) registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher; b) orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários; c) controle dos prazos de recolhimento dos tributos; d) orientação fiscal para todas as unidades da corporação empresarial e das empresas do grupo; e) planejamento estratégico dos tributos.

Desta forma, é imprescindível que o *controller* tenha uma visão holística da empresa e *expertises* em diversas áreas, inclusive tributária, dado a função deste de organizar a controladoria da empresa. Essa visão ressalta a importância do *controller* na gestão tributária já que a mesma deve fazer parte do planejamento, execução e controle da estratégia organizacional. Nesse sentido, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007), elencam os conhecimentos que esse profissional precisa ter, para alcançar êxito no planejamento tributário estratégico: a) incentivos fiscais existentes que permitem a redução de tributos; b) as áreas incentivadas pelos governos para instalação de novas indústrias; c) situações em que é possível o crédito tributário; d) situações em que é possível o deferimento dos recolhimentos dos impostos; e) as despesas e provisões aceitas pelo fisco como dedutíveis da receita.

Para Tung (1993), além dos conhecimentos técnico-fiscais, o *controller* deve possuir profundo conhecimento do sistema contábil da empresa, pois as declarações tributárias baseiam-se nas informações da contabilidade. Deve também, ter capacidade para interpretar as leis fiscais, devido ao fato da interpretação correta das leis propiciarem a administração total aproveitamento das possibilidades que se abram à empresa. Além disso, deve ter capacidade para relações públicas, para vender idéias tanto à cúpula da empresa como aos agentes fiscais que fiscalize o negócio.

Diante do exposto, verifica-se que a gestão dos tributos deve ser incorporada a estratégia do negócio (formulação, implementação e controle) e integrada a todo o processo de decisão da empresa. Nesse contexto, a gestão tributária multidisciplinar, ao contrário da visão tradicional do planejamento estratégico, visa maximizar o valor da firma, ao levar em consideração diversos aspectos relacionados à tributação.

3 Metodologia

Esta pesquisa teve como objetivo verificar como se configuram os tributos na estratégia das empresas baianas que exploram petróleo e gás e o nível de conhecimento de seus *controllers* sobre legislação tributária. Segundo Lakatos e Marconi (2001), caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, com a utilização de procedimentos quantitativos para a análise dos dados.

Para atender a este objetivo, a princípio, utilizou-se a Base de Dados da Federação das Indústrias do Estado da Bahia – FIEB, a partir da qual foram selecionadas as empresas que exploram recursos minerais, delimitando a amostra com empresas atuantes no setor de extração de petróleo e gás. Então, através de contato telefônico, essas empresas foram convidadas a participar da pesquisa. Do total de 9 empresas listadas na base de dados consultada, 5 concordaram em participar da investigação.

Como instrumento de pesquisa, foi utilizado questionário, sendo estruturado em dois blocos de perguntas. O primeiro bloco, com questões de múltipla escolha, teve a finalidade de verificar como se configuram os tributos na estratégia das empresas baianas que exploram petróleo e gás, e, a partir disto, buscou-se classificar os grupos de respondentes entre os que configuram os tributos na estratégia das empresas através do Planejamento Tributário e aqueles que configuram os tributos na estratégia das empresas através da Gestão Tributária Multidisciplinar de acordo com Calijuri (2009).

Atribui-se código 1 para as respostas de acordo com o Planejamento Tributário e 2 para as respostas de acordo com a Gestão Tributária Multidisciplinar. Posteriormente, foram somadas as quantidades de respostas, calculou-se a média que serviu como parâmetro para verificação do percentual da classificação dos respondentes.

O segundo bloco de questões buscou verificar o nível de conhecimento destes profissionais acerca da legislação tributária brasileira, replicando, para isto, o questionário elaborado por Esnolde *et al* (2009). As perguntas foram formuladas utilizando escala *likert* de 5 pontos, de modo que, um dos extremos da escala representava a resposta correta para cada questão proposta.

Para análise do bloco 2, os dados foram submetidos ao *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS), versão 17.0 e analisados utilizando o teste não paramétrico de Kruskal-Wallis, com a finalidade de observar se houve diferença significativa entre as respostas obtidas. De acordo com Bruni (2009) este teste deve ser empregado na análise do fato de K ($K > 2$) amostras independentes serem ou não originárias de populações com médias iguais.

Após a análise estatística os resultados foram analisados à luz do referencial teórico apresentado, para em seguida traçar considerações em relação aos resultados encontrados na pesquisa.

4 Apresentação e análise dos resultados

No Quadro 1, apresenta-se a qualificação da amostra formada pelos *controllers* das 5 empresas que concordaram em participar da investigação.

Características dos Respondentes	Empresa1	Empresa2	Empresa3	Empresa4	Empresa5
Sexo	Masculino	Masculino	Feminino	Masculino	Masculino
Idade	Entre 40-50 anos	Entre 40 e 50 anos	Entre 20 e 30 anos	Entre 40 e 50 anos	Entre 40 e 50 anos
Tempo de experiência na área tributária	Mais de 15 anos	Mais de 15 anos	Entre 2 e 5 anos	Menos de 2 anos	Menos de 02 anos
Tempo no cargo atual	Entre 5 e 10 anos	Entre 5 e 10 anos	Entre 2 e 5 anos	Entre 5 e 10 anos	Entre 5 e 10 anos

Cargo Ocupado	Controller	Controller	Controller	Controller	Controller
Qual a sua Graduação	Economia	Economia	Contabilidade	Contabilidade	Contabilidade
Possui Pós-Graduação	Não	Não	Sim	Sim	Sim

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 1 – Qualificação da amostra

Os controllers que participaram da pesquisa tem experiência na área tributária. Constatou-se também, que todos possuem nível superior, onde três dos respondentes são graduados em contabilidade e dois são graduados em economia. Além disso, três dos cinco gestores são pós-graduados.

Para verificar se os gestores conhecem a diferença entre planejamento tributário e gestão tributária multidisciplinar, antes de apresentar as questões que fizeram parte do bloco 1 e 2 do questionário, foi apresentada a seguinte questão: A gestão tributária multidisciplinar, assim como o planejamento tributário, objetiva minimizar de forma lícita os tributos da empresa? Alternativas: Sim; Não. Todos os respondentes concordaram que sim, o que significa que os mesmos, não conhecem a diferença entre planejamento tributário e gestão tributária multidisciplinar.

No Quadro 2, apresentam-se as questões e alternativas que fizeram parte do bloco 1 do questionário aplicado, as frequências, médias e proporção das respostas, de acordo com a classificação dos grupos de respondentes entre os que adotam o Planejamento Tributário e aqueles que adotam a Gestão Tributária Multidisciplinar.

Questão	Quantidade de Respostas	
	Planejamento Tributário (1)	Gestão Tributária Multidisciplinar (2)
1. Do ponto de vista gerencial, como são considerados os gastos com planejamento tributário? Alternativas: a) Como Despesa; b) como investimento.	4	1
2. A gestão tributária faz parte da estratégia da empresa: Alternativas: a) Na Formulação; b) Na implementação; c) No controle; d) Todas as fases; e) Não faz parte da estratégia.	5	0
3. Para incorporar os tributos na estratégia da empresa, são consultados profissionais de quais áreas? Alternativas: a) Tributária apenas; b) correlatas (Direito, Economia, Administração).	1	4
4. No momento de compras de máquinas e equipamentos, a análise da taxa de retorno do investimento é feita considerando o valor do ativo. Alternativas: a) Antes dos tributos sobre o investimento; b) Depois dos tributos sobre os investimentos.	4	1
5. No momento de solicitar um empréstimo, a empresa leva em consideração. Alternativas: a) Apenas o endividamento e o estímulo da dedução fiscal dos juros sobre esses empréstimos.; b) Além dos itens acima, a forma como os emprestadores de capital serão tributados.	0	5
Média dos respondentes	2,8	2,2
Proporção	56%	44%

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 2 – Classificação dos respondentes entre Planejamento Tributário e Gestão Tributária

Na questão 1, quatro dos cinco controllers reconhecem os gastos com tributos como despesas. Entretanto, segundo Calijuri (2009), os gastos com planejamento tributário são considerados como investimento na perspectiva da gestão tributária multidisciplinar, pois as empresas esperam que estes gastos sejam compensados com retorno.

Na questão 2, os cinco controllers indicaram que a gestão tributária faz parte da estratégia da empresa apenas em uma das suas fases. De acordo com Calijuri (2009), a chave para incorporar a tributação em uma estratégia de negócios bem sucedida é incluí-la como parte integral no processo de decisão da empresa. Nesse sentido, é importante integrar a gestão tributária na formulação, na implementação e no controle da estratégia de forma que possa conduzir a empresa para a maximização de seu valor.

Na questão 3, quatro dos cinco controllers indicaram que para incorporar os tributos na estratégia da empresa, são consultados profissionais de áreas correlatas (Direito, Economia, Administração). Segundo Calijuri (2009) a execução de uma gestão tributária efetiva deve ser baseada na multidisciplinariedade. Esta perspectiva multidisciplinar permite à empresa analisar os tributos sobre outros ângulos, utilizando conceitos vindos das Ciências Econômicas, das Ciências Contábeis, das Finanças, do Direito, entre outros campos. Nesse sentido, esta questão objetivou verificar se os gestores utilizam conhecimentos de outras áreas além da tributária no momento do planejamento tributário.

Na questão 4, quatro dos cinco controllers indicaram que no momento de compras de máquinas e equipamentos, a análise da taxa de retorno do investimento é feita considerando o valor do ativo antes dos tributos sobre o investimento. Segundo Calijuri (2009), o Framework de Scholes e Wolfson propõe que todos os tributos devem ser analisados em uma gestão tributária. Para ilustrar, a abordagem *all taxes* (todos os tributos) do framework proposto, foi elaborada essa questão. Nesse sentido, busca-se verificar se os gestores avaliam todos os custos do negócio e não somente os custos tributários que estão diretamente envolvidos no objetivo fiscal.

Na questão 5, os cinco controllers indicam que no momento de solicitar um empréstimo, a empresa leva em consideração o endividamento e o estímulo da dedução fiscal dos juros sobre esses empréstimos. Além disso, a forma como os emprestadores de capital serão tributados. Segundo Calijuri (2009), o Framework de Scholes e Wolfson propõe que para maximizar o retorno após os tributos da empresa, é necessário que todas as partes do contrato sejam consideradas, no momento do contrato ou no futuro. Nesse sentido, os credores constituem uma das partes que devem ser consideradas sobre a perspectiva contratual. Essa questão objetivou verificar se os gestores levam em consideração as outras partes envolvidas no momento de contratar um empréstimo, pois para uma gestão tributária multidisciplinar efetiva não se pode pensar na empresa isoladamente. Deve-se ressaltar, entretanto, que há outras partes envolvidas no processo de gestão, a exemplo dos sócios, os consumidores e concorrentes.

Em linhas gerais 56% dos controllers indicam que os tributos se configuram na estratégia empresarial através do Planejamento Tributário e 44% dos controllers indicam que os tributos se configuram na estratégia empresarial através da Gestão Tributária Multidisciplinar. Diante do exposto, verifica-se que, para a maioria dos respondentes, os tributos se configurarem na estratégia empresarial através do planejamento tributário. Entretanto, pode-se observar que a visão multidisciplinar da gestão tributária também está presente na estratégia destas empresas. Este resultado indica que os controllers entrevistados utilizam, mesmo que de forma intuitiva, a Gestão Tributária Multidisciplinar, olhando para vários pontos de interesse da empresa que vão além da visão isolada da redução dos tributos.

No Quadro 3, apresentam-se as questões e alternativas que fizeram parte do bloco 2 do questionário aplicado, que visa identificar se existe diferença significativa entre o nível de conhecimento dos controllers acerca da legislação tributária brasileira.

Assertivas	Qui-Quadrado	Graus de Liberdade	Significância
1. 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. Isso irá trazer benefícios à sua empresa?	4,000	4	,406
2. 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.	4,000	4	,406
3. Para uma empresa que apresenta resultados positivos e negativos nos vários meses do ano e optou pelo lucro real, é recomendável a apuração anual.	4,000	4	,406
4. Na apuração do PIS e COFINS não-cumulativos, a empresa pode se apoiar de créditos de despesas de energia elétrica consumida no processo produtivo.	4,000	4	,406
5. Alinhando gestão tributária com a gestão financeira, as empresas enquadradas no lucro presumido podem recolher seus tributos com base no regime de caixa.]	4,000	4	,406
6. No decorrer do ano fiscal, observada a legislação específica, é possível a alteração do regime tributário, mediante planejamento tributário.	4,000	4	,406

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 3 – Teste Kruskal-Wallis para as questões do Bloco 2.

O resultado indica que a significância do teste de Kruskal-Wallis apresentou o valor 0,406 para todas as assertivas, tendo em vista que esse valor é superior a 0,05 conclui-se que as opiniões dos controllers em relação às variáveis apresentadas não apresentam diferenças significativas.

Para analisar mais detalhadamente, optou-se por agrupar as opiniões dos controllers em relação a esses quesitos no Quadro 4. Nesse sentido, a frequência de respostas obtidas na escala *likert* de 5 pontos, foram agrupados para formar 3 classes de respostas. Deste modo, os pontos (1-2) e (4-5) da escala foram classificados como satisfatório ou insatisfatório a depender da alternativa analisada, formando duas classes de respostas, e, a pontuação 3 da escala, tratada como uma terceira classe de respostas, representando um posicionamento neutro com relação ao assunto tratado da questão. Além disso, apresenta-se a média e a proporção das respostas.

Questões	Satisfatório	Neutro	Insatisfatório
----------	--------------	--------	----------------

1. 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. Isso irá trazer benefícios à sua empresa?	4	1	0
2. 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.	0	2	3
3. Para uma empresa que apresenta resultados positivos e negativos nos vários meses do ano e optou pelo lucro real, é recomendável a apuração anual.	5	0	0
4. Na apuração do PIS e COFINS não-cumulativos, a empresa pode se apoiar de créditos de despesas de energia elétrica consumida no processo produtivo.	5	0	0
5. Alinhando gestão tributária com a gestão financeira, as empresas enquadradas no lucro presumido podem recolher seus tributos com base no regime de caixa.	3	0	2
Média	3,4	0,6	1
Proporção	68%	12%	20%

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 4 – Classificação das respostas do Bloco 2 entre Satisfatório, Neutro ou Insatisfatório.

O resultado indica que o nível de conhecimento dos controllers sobre legislação tributária foi 68% satisfatório, 12 % neutro e 20% insatisfatório. O que torna possível dizer que a maioria dos *controllers* possui um nível de conhecimento satisfatório sobre legislação tributária. Entretanto, deve-se ressaltar que estatisticamente esta diferença não foi significativa.

5 Considerações finais e sugestões de pesquisas futuras

No Brasil a grande competitividade do mercado, aliada a elevada carga tributária acaba sufocando as empresas e exigindo-lhes que adotem medidas, que dentro da legalidade, proporcionem uma economia de tributos.

A gestão tributária surge nesse contexto, incorporando o gerenciamento dos tributos à estratégia do negócio, buscando maximizar o valor da empresa, ao contrário da abordagem tradicional do planejamento tributário que visa apenas minimizar os tributos, através da redução da carga tributária.

Para tanto, é imprescindível que o *controller* tenha uma visão holística da empresa e *expertises* em diversas áreas, inclusive a tributária, dado a função deste de organizar a controladoria da empresa. Essa visão ressalta a importância do *controller* na gestão tributária já que a mesma deve fazer parte do planejamento, da execução e do controle da estratégia organizacional.

Nesta perspectiva, esta pesquisa teve como objetivo verificar como se configuram os tributos na estratégia das empresas baianas que exploram petróleo e gás e o nível de conhecimento de seus *controllers* sobre legislação tributária.

O resultado da investigação evidenciou os tributos se configuram na estratégia através do Planejamento Tributário (56%) e através da Gestão Tributária Multidisciplinar (44%). Nesse sentido, verifica-se que os tributos se configurarem na estratégia empresarial, segundo a percepção da maioria dos *controllers* pesquisados, através do planejamento tributário. Entretanto, pode-se observar que a visão multidisciplinar da gestão tributária também está presente na estratégia destas empresas. Este resultado indica que os *controllers* pesquisados utilizam, mesmo que de forma intuitiva, a Gestão Tributária Multidisciplinar, olhando para vários pontos de interesse da empresa que vão além da visão isolada da redução dos tributos.

Além disso, foi possível verificar que o nível de conhecimento dos *controllers* sobre legislação tributária foi 68% satisfatório, 12 % neutro e 20% insatisfatório. O que torna possível dizer que a maioria dos *controllers* possui um nível de conhecimento satisfatório sobre legislação tributária. Entretanto, deve-se ressaltar que estatisticamente esta diferença não foi significativa.

O estudo da tributação, como área de pesquisa em contabilidade, apesar de ser um campo rico, ainda é pouco explorado. Futuras pesquisas poderiam analisar se existe relação entre o nível de conhecimento dos *controllers* sobre a legislação tributária brasileira e a configuração dos tributos na estratégia das empresas. Além de verificar, em outros setores, características que possam não ter sido encontradas nesse setor.

Referências

BEUREN, I. M.. **O papel da controladoria no processo de gestão.** In: SCHMIDT, P. (Org). Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman/Artmed, 2002.

BORINELLI, M. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis.** São Paulo, 2006. Tese (Doutorado em Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade e Atuária. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRUNI, Adriano Leal. **SPSS Aplicado à Pesquisa Acadêmica.** São Paulo: Atlas, 2009.

CALIJURI, M. S. S. **A avaliação da gestão tributária a partir de uma perspectiva multidisciplinar.** São Paulo, 2009. Tese (Doutorado em Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade e Atuária. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

CANELAS, A. L. de S. **Evolução da importância econômica da indústria de petróleo e gás natural no Brasil: contribuição a variáveis macroeconômicas.** Rio de Janeiro, 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências em Planejamento Energético). Programa de Pós-Graduação de Engenharia do Departamento de Planejamento Energético. Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2007.

ESNOLDE, A. L. et all. **Percepção dos *controllers* em relação à gestão tributária.** In: 9º Congresso USP – Da pesquisa que temos para pesquisa que precisamos. São Paulo. 2009.

FREZATTI, F. et al. **Controle Gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico.** São Paulo: Atlas, 2009.

KANITZ, S. C. **Controladoria: teoria e estudo de casos.** São Paulo: Livraria Pioneira, 1976.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Fundamentos da Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINEZ, M. P. **O Contador diante do Planejamento Tributário e da Lei Antielisiva**. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/publica.asp?arquivo=20040619elisao>> Acesso em 5 de agosto de 2011.

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

NAKAGAWA, M. **Introdução à Controladoria - Conceitos, Sistemas, Implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, D. de P. R. de. **Planejamento Estratégico: Conceitos, Metodologia, Prática**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR., J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria Estratégica**. 4. ed. São Paulo: Atlas 2007.

RECEITA FEDERAL. **Carga tributária no Brasil 2009 – Análise por tributos e bases de incidência**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2009.pdf>> Acesso em 02 de agosto de 2011.

SIQUEIRA, J. R. M de; SOLTELINHO, W. **O profissional de controladoria no mercado brasileiro - do surgimento da profissão aos dias atuais**. Revista Contabilidade & Finanças FIECAFI - FEA - USP, São Paulo, FIECAFI, v.16, n. 27, p. 66 - 77, setembro/dezembro 2001.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 8. ed. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1993.