

### 3 - GESTÃO TRIBUTÁRIA A PARTIR DO FRAMEWORK DE SCHOLES E WOLFSON: UMA PROPOSIÇÃO PARA UMA EMPRESA DE MÉDIO PORTE

**Rafaela Baptista da Silva**

<http://orcid.org/0000-0002-9097-2481>

Universidade Federal do Paraná, Curitiba, Paraná, r.rafabaptista@hotmail.com

**Henrique Portulhak**

Universidade Federal do Paraná, Curitiba, Paraná, henrique.portulhak@ufpr.br

#### RESUMO

A gestão tributária sob uma ótica global da empresa é capaz de evitar custos às demais partes envolvidas, fazendo com que suas decisões resultem em menores efeitos ao caixa da empresa. Propõe-se neste estudo a aplicação do *framework* de Scholes e Wolfson sob as perspectivas “todas as partes”, “todos os tributos” e “todos os custos” para análise da gestão tributária de uma empresa comercial e prestadora de serviço de médio porte. Foi aplicada a estratégia metodológica de proposição de planos e programas, acompanhada de procedimentos como observação participante e análise de documentos internos. Um protocolo de procedimentos orientou a análise das etapas de gestão tributária da empresa objeto de estudo. Os pontos mais críticos identificados referem-se aos custos tributários e não tributários decorrentes de ajustes realizados à conta redutora da receita bruta; incidência de multas e juros pelo pagamento em atraso de tributos decorrente de insuficiência de recursos financeiros; e do não aproveitamento adequado de incentivos fiscais. O exercício empírico reforça a importância de avaliar as atividades executadas pelos colaboradores para otimização de tempo e redução de custos não tributários, bem como da influência da governança corporativa na gestão tributária da empresa. Conclui-se que a aplicação do *Framework* de Scholes e Wolfson é capaz de viabilizar uma visão holística para uma gestão tributária eficiente, podendo ser aplicável e contributiva para empresas de menor porte.

**Palavras-chave:** Gestão Tributária. *Framework* de Scholes e Wolfson. Empresa de médio porte. Proposição de planos e programas.

#### ABSTRACT

Tax management from a global company perspective is able to avoid costs to other parties involved, making its decisions result in fewer effects to the company's cash flow. This study proposes the application of Scholes and Wolfson's framework under the perspectives "all parties", "all taxes" and "all costs" to analyze the tax management of a medium-sized commercial and service provider company. The methodological strategy of plan and program proposition was applied, accompanied by procedures such as participant observation and analysis of internal documents. A procedure protocol guided the analysis of the tax management stages of the studied company. The most critical points identified refer to the tax and non-tax costs resulting from adjustments made to the gross revenue reduction account; the incidence of fines and interest for the late payment of taxes due to insufficient financial resources; and the non-use of tax incentives. The empirical exercise reinforces the importance of evaluating the activities performed by employees to optimize time and reduce non-tax costs, as well as the influence of corporate governance on the company's tax management. It is concluded that the application of Scholes and Wolfson's Framework can enable a holistic view for an efficient tax management and can be feasible and contributive for smaller companies.

**Keywords:** Tax Management. Scholes and Wolfson's framework. Medium-sized company. Plan and program proposition.

## 1 INTRODUÇÃO

A gestão tributária é uma ferramenta estratégica que visa evitar ou diminuir custos tributários de forma lícita (CALIJURI, 2009). É também vista como ferramenta utilizada pelas empresas a fim de prevenir ou minimizar possíveis custos ocasionados pela falta de planejamento tributário, descumprimento de obrigações acessórias e da ineficácia na administração do crédito tributário (SIQUEIRA, 2011).

Ao ser capaz de evitar custos às demais partes envolvidas na operação empresarial, fazendo com que suas práticas de fato resultem em menores impactos ao fluxo de caixa da empresa, a gestão tributária sob uma ótica global da empresa é vista como um recurso estratégico que se preocupa com todos os elementos que contribuem para o funcionamento do negócio, a fim de aperfeiçoar sua tomada de decisão. Dessa forma, é possível tornar a gestão tributária uma ferramenta não apenas para redução dos custos tributários, mas sim utilizá-la como um instrumento útil para o alcance do objetivo principal da empresa, que não se limita à minimização da carga tributária, mas sim orientada à maximização dos lucros (CALIJURI, 2009).

Quanto às recentes tendências identificadas no campo tributário, a empresa Deloitte destaca a possibilidade de inovações no que tange à forma de análise e de coleta e classificação de dados tributários, que possivelmente será cada vez mais automatizada e integrada, gerando maior transparência, eficiência e agregando valor ao negócio. De acordo com a organização, as modificações digitais esperadas para os próximos anos poderão minimizar o dispêndio de tempo com processamento, aprimorar os recursos analíticos e criar oportunidades para as empresas gerenciarem suas obrigações fiscais (DELOITTE, 2019).

Portanto, nota-se que a otimização do tempo de processamento das obrigações tributárias, o aperfeiçoamento dos recursos analíticos, clareza e integração das informações e o exercício de medidas capazes de maximizar o valor do negócio são consideradas atualmente fontes importantes de aumento de eficiência na gestão tributária. Aliado a isso, deve-se levar em conta que, de acordo com Calijuri (2009), práticas de gestão tributária que levam em conta apenas o custo tributário, de forma isolada, podem trazer ônus maiores a outras partes do negócio e não conduzir ao crescimento dos lucros do negócio.

Nesse sentido, Scholes e Wolfson (1992) propõem um *framework* para análise da gestão tributária sob três enfoques: todas as partes, todos os tributos, todos os custos, trazendo uma visão mais ampla e estratégica à gestão tributária. Conforme Calijuri (2009), o *framework* sugere um fundamento para análise dotado de visão estratégica e que não se limita à redução dos custos tributários de maneira isolada (CALIJURI, 2009).

Estudos apontam que o *framework* de Scholes e Wolfson é um modelo relevante para avaliar as decisões empresariais de gestão tributária, podendo auxiliar na maximização do valor da empresa (MARTINEZ, 2017; UZEDA; MONTEIRO, 2014; VELLO; MARTINEZ, 2014). Levando em consideração esse contexto, o presente artigo busca contribuir ao apresentar a proposição de um modelo de gestão tributária baseado no *framework* de Scholes e Wolfson, tomando como cenário empírico uma empresa comercial e prestadora de serviço de médio porte. A escolha por um empreendimento da área comercial e de serviços se torna interessante ao considerar que esses dois setores representavam em 2021, em conjunto, 79,3% de todas as empresas brasileiras (SEBRAE, 2021).

No Brasil, são limitadas as pesquisas que abordam a gestão tributária tendo como método de análise o *framework* de Scholes e Wolfson. A pesquisa pioneira foi

elaborada em 2009 por Calijuri, e posteriormente foram realizados outros estudos cujos autores, assim como no presente trabalho, também citam a autora como referência. A pesquisa de Calijuri (2009) apresenta a tipologia de estudo de caso e expõe exemplos isolados de casos e efetua a análise da gestão tributária de acordo com os focos de estudo sugeridos pelo *framework* de Scholes e Wolfson.

Quanto aos demais trabalhos realizados no contexto nacional que fazem referência à utilização do *framework*, como por exemplo, podem ser mencionados os estudos de Conceição *et al.* (2012), Araújo *et al.* (2016) e Silva e Martinez (2017). Contudo, o presente trabalho se diferencia ao adotar uma estratégia metodológica de “proposição de planos e programas”. Tal tipologia proporciona a oportunidade de um estudo em profundidade voltado à análise da gestão tributária da empresa objetivo de estudo sob os enfoques “todas as partes, todos os tributos, todos os custos”, apresentando uma proposição que pode contribuir no aspecto prático para empresas semelhantes em sua gestão tributária e no sucesso de implantação de estratégias.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 O FRAMEWORK DE SCHOLES E WOLFSON POR CALIJURI (2009)

Em sua tese, Calijuri (2009) defende a utilização do *framework* de Scholes e Wolfson para análise da gestão tributária. A autora explica que essa estrutura tem por objetivo fornecer uma visão com maior amplitude de como os tributos afetam as atividades da organização e analisar como a mesma também é afetada por outras questões não relacionadas à tributação, como “acordos internacionais, políticas monetárias, regulação dos serviços públicos, restrições monetárias, regulação do mercado de seguros, bancos, indústria farmacêutica, e outros programas governamentais que não são refletidos na legislação tributária, como os incentivos à agricultura” (CALIJURI, 2009, p. 80).

Calijuri (2009, p. 80) explica a respeito das escolhas das empresas quanto aos investimentos e o motivo pelo qual algumas decisões podem resultar em altos retornos e outras em baixo retorno do investimento, por haver a influência dos tributos:

Algumas delas selecionam aqueles que podem obter altos retornos antes dos impostos e outras selecionam investimentos que podem trazer baixo retorno antes dos impostos, mesmo que ambos estejam disponíveis para todas as empresas. Isso acontece porque os retornos são tributados diferentemente, seja porque estão situados em jurisdições distintas, seja porque, mesmo estando situados na mesma jurisdição, são tributados diferentemente devido à forma de constituição da empresa.

Diferente do planejamento tributário tradicional, o principal objetivo do *framework* de Scholes e Wolfson não é minimizar tributos, mas sim possibilitar uma análise global da organização pela ótica tributária, visando a elaboração de uma gestão tributária efetiva e, então, a maximização do retorno do investimento (CALIJURI, 2009).

A estrutura sugerida por Scholes e Wolfson (1992), conforme defendida por Calijuri (2009), abrange três enfoques: “todas as partes, todos os tributos, todos os custos”. O primeiro foco de análise da gestão tributária determina a importância de

serem consideradas as consequências de uma ação proposta por essa gestão a todas as partes envolvidas. O segundo foco refere-se ao dever da observância tanto aos tributos explícitos, ou seja, aqueles pagos diretamente ao sujeito ativo, quanto aos tributos implícitos, segundo Calijuri (2009, p. 81), “aqueles pagos indiretamente na forma de menores taxas de retorno antes dos impostos em investimentos incentivados”. Por fim, aborda-se a necessidade de o gestor “reconhecer que os tributos representam apenas um dentre muitos custos dos negócios e todos os custos devem ser considerados no processo de planejamento [...]”.

Em primeiro lugar, a respeito da perspectiva de “todas as partes”, Calijuri (2009, p. 116) explica que a gestão tributária baseada no *framework* deve considerar todas as partes envolvidas para que a operação aconteça, tanto no momento do contrato quanto no futuro. A autora exemplifica esse ponto da seguinte forma:

Para evitar operações com desvantagens competitivas, os gestores devem entender como as mudanças na legislação tributária pode influenciar o comportamento dos consumidores, como exemplo claro dessa perspectiva contratual, pode-se citar o estímulo fiscal a alguns produtos, dado pelo governo com a diminuição da alíquota dos Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), estimulando o consumo de determinados produtos e, conseqüentemente, diminuindo o consumo de outros.

Calijuri (2009) menciona que a abordagem de “todas as partes” é multilateral, em que são avaliadas todas as partes contratuais como, por exemplo, padrões e empregados. A empresa não deve, por exemplo, adiar o pagamento de salários com a finalidade de reduzir os tributos a pagar no período.

Quanto à perspectiva de “todos os tributos”, Calijuri (2009) explica que todos os tributos devem ser mensurados e analisados em uma gestão tributária, tanto os tributos explícitos quanto implícitos, ou seja, é fundamental averiguar cada tributo decorrente de cada operação da empresa, que são os tributos explícitos, contudo os tributos implícitos também devem ser estudados por se refletirem no retorno antes dos tributos sobre investimentos favorecidos com incentivos fiscais.

Partindo da hipótese de que dois ativos apresentem o mesmo retorno antes dos tributos, mas que o retorno de um dos ativos seja tributado mais favoravelmente que o outro, o retorno depois dos tributos do ativo favorecido por benefícios ou incentivos fiscais, será maior que aquele tributado sem benefício. Ou seja, “a diferença existente entre os retornos dos dois ativos, antes e depois dos tributos, é o tributo implícito e o tributo calculado e registrado é o tributo explícito” (CALIJURI, 2009, p. 83). No que tange às formas de benefícios e incentivos fiscais que conduzem à tributação mais favorável de determinados ativos, Calijuri (2009) cita como exemplos a isenção total, isenção parcial por exportação, créditos fiscais, deduções e diferimento de reconhecimento de receitas.

Segundo Calijuri (2009, p. 83), consoante com a teoria dos tributos implícitos, em um mercado completamente competitivo “os investidores aumentarão o preço dos investimentos favorecidos fiscalmente relativamente a outros investimentos não favorecidos”, assim, os investimentos favorecidos por benefícios e incentivos podem gerar menor retorno antes dos tributos, igualando o retorno depois dos tributos de ambos os investimentos. Logo, as empresas com baixa carga tributária, geralmente, dispõem de mais baixas taxas de retorno comparadas àquelas empresas que pagam tributos com altas alíquotas, não favorecidas por benefícios ou incentivos fiscais. Isto é, a suposta economia de caixa resultante da obrigação pelo pagamento de tributos

explícitos mais baixos é perdida, uma vez que os benefícios são revertidos no mercado em menor retorno dos investimentos (CALIJURI, 2009).

Calijuri (2009, p. 95) afirma que “o tributo explícito em qualquer ativo é a diferença entre o retorno antes e depois dos tributos em um dado ativo”, e explica como entender quanto o tributo implícito representa do total de tributos sobre o retorno de um investimento a partir do cálculo da diferença entre o retorno antes dos tributos de um ativo A (tributado favoravelmente) e um ativo B (completamente tributado). Portanto o tributo implícito pode ser assim exemplificado:

Assumindo que a taxa de retorno antes dos tributos em um ativo integralmente tributado seja de 10% e que a taxa de retorno antes dos tributos, ajustada ao risco de um ativo favorecido fiscalmente (benefício fiscal), seja de 7%, então, a taxa de tributo implícito será de 3% (10%-7%). Ressalte-se que um ativo integralmente tributado não terá tributo implícito (CALIJURI, 2009, p. 86).

Segundo Calijuri (2009), embora os incentivos e benefícios fiscais contribuam para economia de caixa das empresas, podem refletir no aumento dos preços dos ativos que são favorecidos tributariamente devido à existência de preferências fiscais, bem como na redução do retorno do investimento antes dos tributos, pois eles serão menos tributados. Ou seja, os investimentos tributados com alíquotas reduzidas possuem uma taxa de retorno antes dos tributos menor que os investimentos com tributação elevada, portanto, “os tributos acabam por serem pagos implicitamente mediante baixas taxas de retorno sobre os investimentos”. Esse comportamento do mercado impacta nos tributos implícitos, que aumentam na medida em que os investimentos favorecidos são precificados com altos valores, devido ao benefício da tributação reduzida (CALIJURI, 2009, p. 90).

Quanto à perspectiva de “todos os custos”, Calijuri (2009) defende a terceira perspectiva proposta por Scholes e Wolfson (1992) ao mencionar que “todos os custos” devem ser avaliados, sejam eles tributários ou não tributários. Os gestores devem analisar, por exemplo, o *trade-off* existente entre o lucro contábil e o lucro tributável, isto é, o conflito de decisão frente a necessidade de desistência de uma opção em prol da opção escolhida, uma vez que por um lado os gestores desejam aumentar o lucro divulgado aos acionistas e usuários externos e, em contrapartida, desejam aumentar ou minimizar o lucro tributável.

Sob essa ótica, é importante o gestor tributário “reconhecer que os tributos representam apenas um dentre muitos custos dos negócios e todos os custos devem ser considerados no processo de planejamento [...]” (CALIJURI, 2009, p. 81). Por exemplo, as empresas tributadas pelo lucro real devem observar as normas para fins de elaboração das demonstrações contábeis e as regras para determinação do lucro real, o que exige interpretação das legislações que regem tais normas e ciência de que o lucro contábil difere do lucro fiscal, bem como o prejuízo contábil difere do prejuízo fiscal (CALIJURI, 2009).

As receitas e despesas decorrentes das operações da empresa podem receber tratamentos diferentes para fins contábeis e fiscais. Na apuração do lucro do exercício serão registrados as receitas e os rendimentos ganhos no período, sendo as reversões de provisões um exemplo de evento a ser escriturado de forma diferenciada, pois na contabilidade financeira são tratadas como receita, e na contabilidade fiscal são excluídas do lucro líquido do período, reduzindo o lucro real

apurado. Na apuração do lucro do período também serão computados os custos, despesas, encargos e perdas incorridos, dos quais pode-se citar alguns fatos que recebem tratamentos distintos, como os registros de multa de trânsito; brindes; despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores; e provisões, que são consideradas como despesa na contabilidade financeira, reduzindo o lucro líquido, e despesa indedutível na contabilidade fiscal, sendo adicionadas no Lalur, aumentando o lucro real tributável (CALIJURI, 2009).

## 2.2 ESTUDOS ANTERIORES

O presente tópico aborda outros estudos anteriores realizados no Brasil que também tomaram como base o *framework* de Scholes e Wolfson. Em primeiro lugar, aponta-se o estudo de Conceição *et al.* (2012), que abordaram a respeito do tratamento dos tributos na estratégia das empresas baianas que atuam com a exploração de petróleo e gás e o nível de conhecimento de seus *controllers* sobre legislação tributária. No artigo, foi utilizada a abordagem descritiva e para interpretação e análise dos dados a tipologia de pesquisa quantitativa. A coleta foi realizada por meio de questionários aplicados a uma amostra composta por gestores de cinco empresas do segmento de extração de petróleo e gás na Bahia.

Nesse trabalho, as respostas obtidas foram classificadas em Planejamento Tributário, tradicionalmente conhecido e utilizado pelas empresas, ou Gestão Tributária Multidisciplinar, tendo como referência a tese de Calijuri (2009). O resultado da análise dos dados mostra que os tributos se caracterizam na estratégia da empresa por meio do Planejamento Tributário representando o ponto de vista de 56% dos *controllers*, e por meio da Gestão Tributária Multidisciplinar, segundo 44% dos entrevistados. A verificação dos dados coletados, também por meio de questionários, resultou na observância de satisfação de 68% no que tange ao nível de conhecimento dos *controllers* a respeito da legislação tributária brasileira (CONCEIÇÃO *et al.*, 2012).

Uzeda e Monteiro (2014) objetivaram analisar o procedimento de modernização da administração tributária da Petrobras, identificando o papel e a importância da governança corporativa e da gestão de processos nesse tipo de estruturação. O estudo adotou como procedimentos a análise documental, observação direta *in loco* e realização de entrevistas com dirigentes e colaboradores da empresa. A companhia objeto de estudo foi escolhida por se tratar da maior contribuinte de tributos do Brasil, na qual foi criada uma única área corporativa, anteriormente não existente, denominada Gerência Executiva de Administração Tributária, capaz de atender às necessidades do processo de estruturação da administração tributária da organização.

A fim de realizar a análise da gestão tributária sob a perspectiva multidisciplinar, tendo como objetivo a maximização do valor da empresa, foi proposto no referido estudo a utilização do *Framework* de Scholes e Wolfson, ou seja, observação da gestão tributária considerando os focos de estudo “*all parties, all taxes, all costs*”. Entre os resultados obtidos, Uzeda e Monteiro (2014) concluem que a Petrobras alcançou sucesso ao centralizar suas atividades de gestão de tributos, atendendo às práticas da governança corporativa nesse processo de estruturação. Os autores consideram que a concentração dos procedimentos tributários foi essencial para sua padronização, maior controle e conseqüente aumento de desempenho da atividade tributária da organização.

Vello e Martinez (2014) avaliaram a hipótese de um planejamento tributário eficiente, elaborado e executado de acordo com as boas práticas de governança corporativa, promover uma redução do risco percebido pelo mercado financeiro. Para esse estudo, utilizou-se uma amostra de 86 empresas de capital aberto listadas na BOVESPA e uma série histórica de cinco anos. Planejamento tributário eficiente é definido pelos autores como o conjunto de ações capazes de minimizar os tributos da empresa, exercidas segundo as boas práticas de governança corporativa, que não acarretem outros custos ou tributos com efeitos superiores às reduções obtidas com as decisões do planejamento em questão.

Entre os objetivos específicos dessa pesquisa, tem-se a intenção de relacionar os conceitos trazidos por Scholes e Wolfson (1992) no que tange à gestão tributária com os conceitos de planejamento tributário e governança corporativa. Vello e Martinez (2014) argumentam que o conceito desenvolvido por Scholes e Wolfson (1992) revolucionou em todo o mundo a teoria de planejamento tributário tradicionalmente conhecido e aplicado nas empresas, trazendo os enfoques de *all parts*, *all taxes*, e *all costs* para a efetivação de um planejamento eficiente.

Os autores evidenciam que os administradores que implementam um planejamento tributário pela prática da evasão ou elisão fiscal abusiva, fazem com que suas empresas sejam vistas com maior grau de risco pelo mercado financeiro, uma vez que estão mais expostas aos riscos legais do que empresas que utilizam do planejamento tributário com cautela. Essa exposição causa dúvidas ao mercado financeiro sobre a eficiência do planejamento realizado e incertezas quanto ao fluxo de caixa futuro do negócio. A pesquisa revela o papel ativo desempenhado pela governança corporativa na garantia dos efeitos positivos de um planejamento tributário eficiente (VELLO; MARTINEZ, 2014).

Martinez (2017) utilizou o método *survey* com a finalidade de revisar os estudos nacionais e internacionais a respeito do tema Agressividade Tributária, prática que consiste em tentar evitar ou minimizar o custo tributário para a empresa. O autor defende que a estrutura de análise proposta por Scholes e Wolfson é um modelo para avaliar as decisões empresariais de gestão tributária e de se obter um planejamento tributário efetivo. Entre os resultados alcançados em sua pesquisa, Martinez (2017) aponta a observância de influência da governança corporativa das empresas na Agressividade Tributária, ou seja, o planejamento tributário baseado nos pilares da governança corporativa.

O artigo de Silva e Martinez (2017) teve como objetivo mensurar a agressividade fiscal de empresas brasileiras com participação de investimento no exterior, cuja questão é verificar se a presença de investimentos explica uma maior agressividade de tais empresas, utilizando a ETR (Taxa Efetiva de Tributação) como medida de agressividade. As hipóteses foram testadas em uma amostra constituída por 193 empresas, sendo 135 empresas sem investimento externo e 58 com investimento externo.

No que tange à agressividade fiscal, um dos pontos defendidos pelos autores é que conhecer os focos de estudo propostos por Scholes e Wolfson (1992) “todas as partes, todos os tributos e todos os custos”, pode ser um facilitador para o alcance da eficiência tributária. O estudo de Silva e Martinez (2017) inova ao demonstrar a efetividade de um planejamento tributário internacional, evidenciada em termos médios por uma menor ETR naquelas empresas que mantem investimentos no exterior. As transações com partes relacionadas propiciam oportunidades e incentivos

para a transferência de resultados entre fronteiras como a intenção de reduzir o ônus tributário.

Considerando-se que as empresas brasileiras são obrigadas à apuração e ao recolhimento de tributos que resultam em uma das cargas tributárias mais altas do mundo, e que muitas empresas adotam práticas agressivas fiscalmente, no sentido de diminuir ou, até mesmo, eliminar o valor devido em tributos, Araújo *et al.* (2016) buscaram verificar se as empresas listadas na NYSE são menos agressivas fiscalmente do que as empresas listadas na BM&FBOVESPA. Para esse estudo, utilizou-se o modelo de Regressão Quantílica para uma amostra de 501 empresas, no período de 2010 a 2014. Araújo *et al.* (2016) apontaram que não existe uma posição clara dos motivos que levam as empresas adotarem práticas mais ou menos agressivas, uma vez que existem características a serem observadas nas decisões de planejamento tributário, conforme definido por Scholes e Wolfson: “todas as partes, todos os tributos e todos os custos”.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos procedimentos metodológicos, o presente estudo utilizou a proposição de planos e programas como tipologia de pesquisa. Esse método caracteriza-se principalmente por objetivar a apresentação de soluções para problemas organizacionais já diagnosticados. Trata-se de um estudo de viabilidade de planos alternativos, ou seja, elaboração e implementação de modelos para situações práticas. Essa tipologia de pesquisa deve ser embasada em publicações que tratam de metodologias sobre planejamentos e obras que apresentam o modelo teórico a ser aplicado (MARTINS; THEÓPHILO, 2016).

Para abordagem do problema, será adotada a tipologia de pesquisa quali-quantitativa. Segundo Knechtel (2014), essa abordagem interpreta os dados quantitativos por meio numérico e os dados qualitativos mediante a observação, a interação participativa e a interpretação do discurso dos indivíduos integrantes da entidade objeto de estudo. Para realizar a análise da organização, assim como fundamentar e propor a utilização de ferramentas de gestão tributária observando as perspectivas do *framework*, os instrumentos de pesquisa a serem empregados serão a observação participante, a ser realizada *in loco* na organização, bem como a análise documental. Os procedimentos de coleta de dados foram realizados no ano de 2019, baseados nos relatórios contábeis e fiscais do ano de 2019, mediante carta de apresentação e autorização prévia da empresa objeto de estudo.

Para análise, elaboração e proposição da ferramenta de gestão tributária à empresa objeto de estudo, esclarece-se inicialmente que a organização já possui regime tributário definido, portanto, o planejamento estratégico não estará voltado ao estudo do regime tributário ideal para o negócio, mas sim ao estudo da possibilidade da prática lícita da elisão fiscal, ou seja, benefícios fiscais e lacunas na legislação que podem resultar na minimização do ônus tributário.

O Quadro 1 apresenta as etapas analisadas com o objetivo de uma gestão tributária eficiente para a organização objeto de estudo à luz das perspectivas do *framework* de Scholes e Wolfson, tomando como base para sua definição o referencial teórico relacionado ao tema.

Quadro 1 – Protocolo de Procedimentos

Etapa	Descrição	Perspectiva	Fonte de Dados	Fonte
-------	-----------	-------------	----------------	-------

01	Levantamento de balancetes de suspensão	Todos os custos	Lalur.	Brasil (2018); Crepaldi (2017); Scholes e Wolfson (1992).
02	Análise das adições ao lucro real	Todos os custos	Lalur e balancete acumulado em dezembro.	Crepaldi (2017); Oliveira et al. (2015); Scholes e Wolfson (1992).
03	Análise das exclusões ao lucro real	Todos os custos	Lalur e balancete acumulado em dezembro.	Oliveira et al. (2015); Scholes e Wolfson (1992).
04	Verificação da existência de prejuízos fiscais compensáveis	Todos os custos	Lalur parte B.	Brasil (2018); Crepaldi (2017); Scholes e Wolfson (1992).
05	Verificação da possibilidade de compensação de tributos	Todos os tributos	Razão das contas de saldo de IRPJ e CSLL pagos por estimativa, e de tributos pagos indevidamente ou a maior; conciliação das contas de tributos federais com pagamentos pendentes.	Brasil (2005, 2018); Oliveira (2013); Scholes e Wolfson (1992).
06	Análise das contribuições sociais retidas na fonte sob a ótica do prestador	Todas as partes	Razão mensal das contas de PIS, COFINS e CSLL retidos na fonte; apurações mensais do PIS e da COFINS e Lalur.	Brasil (2003); Oliveira (2013); Scholes e Wolfson (1992).
07	Análise das deduções sobre a receita bruta	Todos os custos	Demonstração do Resultado; relatório de notas fiscais canceladas.	Brasil (2018); Greco e Arend (2013); Oliveira (2013); Scholes e Wolfson (1992).
08	Avaliação do efeito da despesa com programa de alimentação do trabalhador	Todos os custos	Razão da conta de programa de alimentação do trabalhador e Lalur.	Brasil (1991); Crepaldi (2017); Scholes e Wolfson (1992).
09	Avaliação do efeito das perdas no recebimento de créditos	Todos os custos	Razão da conta de perdas no recebimento de créditos e relatório de controle de inadimplência.	Brasil (1996); Crepaldi (2017); Scholes e Wolfson (1992).
10	Análise dos incentivos e benefícios fiscais existentes	Todas as partes, todos os tributos, todos os custos	Legislação tributária; observação participante a fim de entender como, ou se, os incentivos fiscais podem refletir na operação da empresa.	Chaves (2017); Glaser (2010); Oliveira et al. (2015); Scholes e Wolfson (1992).
11	Verificação da existência de investimentos favorecidos fiscalmente	Todos os tributos	Observação participante para verificação da existência de investimentos favorecidos fiscalmente; razão das contas relativas a esses investimentos; verificação do retorno antes e depois dos tributos.	Calijuri (2009); Scholes e Wolfson (1992).
12	Verificação do custo com obrigações principais	Todos os custos	Observação participante para verificação do tempo e custo despendido com as rotinas para cumprimento das obrigações principais.	Brasil (1966); Macêdo (2016); Scholes e Wolfson (1992); Siqueira (2011).
13	Verificação do	Todos os	Levantamento das obrigações	Brasil (1966); Chaves

	custo com obrigações acessórias	custos	acessórias exigidas; observação participante para verificação do tempo e custo despendido para cumprimento delas.	(2010); Macêdo (2016); Scholes e Wolfson (1992); Siqueira (2011).
14	Administração do crédito tributário	Todos os tributos	Levantamento dos tributos com pagamento em atraso por meio das conciliações contábeis.	Scholes e Wolfson (1992); Siqueira (2011).
15	Análise da influência da governança corporativa na gestão tributária da empresa	Todas as partes, todos os tributos, todos os custos	Levantamento dos processos, políticas, regulamentos já existentes.	Martinez (2017); Scholes e Wolfson (1992); Uzeda e Monteiro (2014); Vello e Martinez (2014).

Fonte: elaborado pelos autores

## 4 RESULTADOS E ANÁLISES

A seguir serão apresentadas as análises de cada etapa definida no Protocolo de Procedimentos exposto no Quadro 1. Quanto à **Etapa 01**, levantamento de balancetes de suspensão e seus efeitos no fluxo de caixa da empresa objeto de estudo em 2019. Notou-se nessa etapa que o total anual de IRPJ apurado pela empresa no período foi de R\$ 1.087.138,85, contudo, o valor total pago foi de R\$ 1.156.637,69, devido à incidência de multa e juros pela quitação dos débitos em data posterior ao prazo fixado. O total anual de CSLL foi de R\$ 400.009,99, contudo, o valor total pago foi de R\$ 414.368,25, também devido à incidência de multa e juros pela quitação dos débitos em data posterior ao prazo fixado.

Notou-se, portanto, que esse fato gerou um desembolso a maior de 6,39%, referente à multa e juros a respeito do IRPJ e, quanto à CSLL, os atrasos nos pagamentos da CSLL geraram um desembolso a maior no ano de 3,59%, referente à multa e juros. A análise pelo enfoque de "todos os custos" conduz a uma proposta à empresa a cautela quanto a maior reserva de recursos financeiros, afastando a necessidade de desembolsos consequentes de multas e juros.

Na **Etapa 02**, análise das adições ao lucro real, notou-se que são adicionadas ao lucro real da empresa estudada as provisões referentes a processos trabalhistas, provisões relativas a processos cíveis, bem como as perdas estimadas de estoque e de créditos de liquidação duvidosa. O procedimento contábil estabelecido no CPC 47, que no período de 2019 foi tratado como exclusão ao lucro real, identificado na apuração como Reconhecimento das Perdas de Clientes, gera IRPJ e CSLL diferidos, registrados nas contas que resultam na exclusão identificada como Reversão de Provisão para IRPJ e CSLL Diferidos, no primeiro e segundo trimestre, contas do grupo Apuração do Resultado do Exercício, sendo esses valores reclassificados, em julho, para contas do grupo Outras Despesas, no subgrupo Provisões, e adicionadas ao lucro real como Provisão para IRPJ e CSLL Diferidos.

São adicionadas também as despesas do período não relativas às atividades-fim da organização como Brindes, Confraternizações, Multas por Infrações Fiscais e Outras Multas Indedutíveis, conforme determina a legislação tributária. As adições de Ajuste a Valor Presente de Arrendamento Mercantil realizadas a partir de setembro são decorrentes do ajuste a valor presente referente ao arrendamento mercantil dos

imóveis de todas as filiais, em atendimento às normas do CPC 06. Quanto ao impacto monetário, notou-se que as adições perfizeram o montante de R\$ 1.972.689,39, relacionadas principalmente a Ajustes a Valor Presente de Arrendamento Mercantil (67,6%) e Provisões para Processos Cíveis (24,4%).

Na **Etapa 03** foram analisadas as exclusões ao lucro real do período de 2019. As reversões de Perda Estimada para Créditos de Liquidação Duvidosa são calculadas e contabilizadas trimestralmente. Observam-se também as reversões de provisões referentes a processos trabalhistas, bem como as reversões de provisões relativas a processos vinculados à atividade da empresa. As exclusões de Reversão de Provisão para Imposto de Renda Diferido e Reversão de Provisão para Contribuição Social Diferida, realizadas a partir de setembro, são decorrentes do ajuste a valor presente referente ao arrendamento mercantil dos imóveis de todas as filiais, em atendimento às normas do CPC 06.

A exclusão de Reconhecimento das Perdas de Clientes refere-se ao reconhecimento das devoluções esperadas de clientes, conforme CPC 47. O saldo resulta da diferença entre a conta redutora das receitas (natureza devedora) e a conta redutora do custo (natureza credora) decorrente do reconhecimento dessas devoluções, registradas com base no cálculo médio de estimativa de 12 meses, contabilizado trimestralmente. Uma vez que essa equação resultou em diferença negativa, embora tenha sido excluída ao lucro real, gera na verdade o efeito de aumento da base de cálculo para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

O procedimento contábil estabelecido no CPC 47 gera IRPJ e CSLL diferidos, registrados nas contas que resultam na exclusão identificada como Reversão de Provisão para IRPJ e CSLL Diferidos, no primeiro e segundo trimestre, contas do grupo Apuração do Resultado do Exercício, sendo esses valores reclassificados, em julho, para contas do grupo alcançaram o montante de R\$ 3.884.569,88 em 2019, relacionadas principalmente a Reversão de Provisão para Processos Trabalhistas (84,3%) e para Processos Cíveis (18,3%).

Na **Etapa 04**, foi verificada a existência de prejuízos fiscais compensáveis, com base na “parte B” do Lalur do período de 2019, no qual são apresentados os saldos acumulados de Prejuízo Fiscal e Base Negativa. A compensação da base de cálculo de IRPJ e da CSLL apurada no período representou utilização de, apenas, 8,03% dos saldos totais acumulados nos períodos anteriores, de 2016 a 2018, disponíveis para compensação. No período de 2019, os meses de fevereiro e março apresentaram Prejuízo Fiscal e Base Negativa, sendo o saldo ao final no encerramento do exercício de R\$ 21.821.474,11, podendo ser utilizado para compensação de 30% da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos exercícios seguintes, gerando uma economia de caixa para a empresa.

Na **Etapa 05** foram avaliadas as possibilidades de compensações de tributos no Balanço Patrimonial encerrado em 31/12/2019. Os saldos da empresa são compostos por Saldo Negativo de IRPJ (R\$ 245.775,28), Saldo Negativo de CSLL (R\$ 84.939,87) e Tributos Pagos a Maior (R\$ 42.658,17), referente ao pagamento a maior de IRRF sobre folha de pagamento, perfazendo o montante de R\$ 373.373,32).

Esses créditos poderão ser utilizados para compensação via PER/DCOMP de tributos devidos como IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IRRF, tendo como objetivo uma economia de caixa. Ao considerar que a empresa estudada possuía, no encerramento do exercício de 2019, débitos tributários relativos a esses tributos no montante de R\$ 376.455,19, sugere-se à empresa considerar o protocolo de análise exposto nessa

investigação de modo a mapear e avaliar as possibilidades de economias de caixa como essa.

Na **Etapa 06** analisaram-se os efeitos dos tributos PIS, COFINS e CSLL retidos na fonte pela prestação de serviços de manutenção preventiva a clientes não optantes pelo Simples Nacional, nas apurações mensais dos tributos devidos em 2019 de mesma natureza. É cabível a análise dos tributos retidos na fonte sob a ótica do prestador consoante à perspectiva "todas as partes" na empresa estudada, pois as operações de prestação de serviços nos termos mencionados geram a obrigatoriedade ao cliente pelo pagamento desses tributos retidos na fonte, sendo ele parte da operação, com o qual firma-se um contrato entre prestador e tomador do serviço de manutenção preventiva.

Em 2019, a compensação do PIS relativo à retenção na fonte representou, em média, 9,77% de redução do tributo mensal total a pagar. Já a compensação da COFINS representou, em média, 9,71% de redução, gerando economia de caixa. As apurações mensais de PIS e COFINS abrangem os valores devidos relativos à venda de mercadoria e prestação de serviços, uma vez que a empresa objeto de estudo atua em ambos os segmentos.

Na **Etapa 07** realizou-se a análise das deduções sobre a receita bruta do período. As deduções ocorreram de forma linear ao longo dos meses de 2019, não apresentando grandes variações ao relacionar as mesmas com as respectivas receitas de cada mês. O ponto de maior atenção para a empresa estudada foi a dedução do ISS sobre Vendas. Essa conta recebeu lançamentos mensalmente ao longo do ano de 2019, referentes a ajustes decorrentes de notas fiscais de serviços canceladas por motivos de dispensa do serviço por parte do cliente, divergência de valores, tomador incorreto, entre outros. Contudo, esses documentos não são cancelados automaticamente no sistema das respectivas prefeituras dos municípios.

Conforme normas administrativas das prefeituras, procedimentos burocráticos devem ser realizados para cancelamento de cada nota fiscal. As solicitações devem ser efetuadas via processos administrativos, o que demanda horas de trabalho para coleta de todos os documentos necessários e protocolo junto às prefeituras. A prefeitura, por sua vez, não determina prazo para análise e decisão quanto à dispensa da obrigatoriedade pelo pagamento do tributo incidente.

Esse procedimento deve ocorrer em tempo hábil, até a data de fechamento e apuração mensal do imposto. Contudo, no período de estudo isso não ocorreu em diversos casos, gerando tributo a pagar referente a serviços não prestados, ou notas emitidas em duplicidade decorrente de erros de emissão anterior. Como resultado, não há o registro da receita na conta contábil referente a vendas de serviços, contudo na conta redutora de ISS e ISS a pagar há esses valores contabilizados como ajustes.

Sob a perspectiva "todos os custos" do *framework*, esse é um fator que gera retrabalho, isto é, custo não tributário, e custo tributário de ISS. Como a coleta de documentos para cancelamentos via processos administrativos depende também de terceiros, ou seja, documentação dos tomadores de serviços, sobre os quais não há controle por parte da empresa, seria viável a elaboração de procedimentos para realização dos faturamentos, isto é, o maior número de informações possíveis necessárias para a emissão de notas fiscais, para que não haja equívocos na realização dessa atividade.

Ao considerar que, para a empresa estudada, ocorreu um pagamento a maior de R\$ 21.192 no ano de 2019 em decorrência desse fato, é reforçada à empresa a

importância de um plano de ação estratégico sob a perspectiva “todos os custos” a fim de afastar a ocorrência de custos tributários e não tributários decorrentes da execução de rotinas operacionais equivocadas.

Na **Etapa 08**, avaliação do efeito da despesa com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), ressalta que esse é um incentivo fiscal que gera a possibilidade de aproveitamento desse benefício, sendo importante avaliar o impacto que poderia de fato ter refletido na apuração do IRPJ conforme a legislação. A empresa é inscrita no PAT, contudo, em sua apuração de IRPJ notou-se um equívoco no aproveitamento desse benefício, pois o valor relativo ao incentivo fiscal PAT foi deduzido do IRPJ devido acumulado apenas em janeiro e agosto.

Caso a empresa estudada tivesse aproveitado adequadamente o benefício, teria em 2019 uma economia de caixa de R\$ 26.667,33. Ou seja, observadas as dificuldades de pagamento do imposto, acarretando pagamentos em atraso com multas e juros, conforme analisado na Etapa 01, essa economia de caixa poderia ter ajudado caso os cálculos do IRPJ tivessem sido realizados considerando as possibilidades de dedução dadas pelo incentivo fiscal ao longo de todo o período. Ainda, com a apuração do IRPJ após as deduções do PAT, no encerramento de 2019, restaria um saldo de R\$ 67.529,74 a ser controlado na Parte B do Lalur, podendo ser utilizado para dedução nos dois exercícios subsequentes.

Na **Etapa 09** efetuou-se uma avaliação do efeito tributários das perdas no recebimento de créditos, indedutível para fins de determinação do lucro real e apuração do IRPJ e da CSLL. A contabilização desta estimativa é realizada trimestralmente, representando, no quarto trimestre, 6,32% (R\$ 859.814,92) do saldo acumulado de créditos a receber no encerramento de 2019.

Os relatórios e planilhas eletrônicas de controle coletados referentes aos títulos inadimplentes mostram que o método aplicado para classificação dos títulos e posterior contabilização na conta de Perda Estimada para Créditos de Liquidação Duvidosa está de acordo com o disposto na legislação (Art. 9º da Lei nº 9.430/96). Todavia, entende-se que a organização poderia ter contabilizado esses valores como "Perdas no Recebimento de Créditos" (conta de resultado), sendo a contrapartida uma conta redutora do ativo circulante, denominada "Créditos vencidos e não liquidados", sendo dessa forma, dedutível para fins tributários.

Reconhecer as "Perdas no recebimento de créditos" em 2019 geraria IRPJ e CSLL a pagar 0,40% maior. Nesse período o efetivo desembolso realizado foi vantajoso, contudo, conseqüente dos anos anteriores, pois em algum momento as provisões foram adicionadas ao Lalur, gerando maiores tributos a pagar no respectivo exercício. Sob a perspectiva "todos os custos" do *Framework*, entende-se essa decisão como uma gestão de tributos conservadora, pois a empresa optou pelo tratamento da despesa de maneira distinta para fins contábeis e fins fiscais, quando poderia ter reconhecido como dedutível desde o início de sua atividade.

Na **Etapa 10**, análise de incentivos e benefícios fiscais, destaca-se novamente o PAT para a empresa estudada, devido à respectiva despesa que dá origem a possibilidade de utilização do benefício ser considerada necessária à atividade da empresa. Desde o início das atividades, a organização opta pelo fornecimento de refeições diárias aos colaboradores, levando em conta o tipo de atividade manual na prestação dos serviços; a essencial alimentação adequada para determinadas equipes; a localização afastada, sem opções de estabelecimentos que fornecem refeições; e o número de funcionários. A empresa incorre em despesa com

alimentação mensalmente, sendo possível, dessa forma, aderir ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), e utilizar desse incentivo fiscal para redução do IRPJ a pagar, conforme analisado na Etapa 08.

Na **Etapa 11**, analisada a documentação da empresa objeto de estudo, suas demonstrações contábeis, bem como por meio da observação participante a fim de averiguar as operações do negócio, constatou-se que a organização não possui atualmente investimentos favorecidos fiscalmente. No foco de estudo “todos os tributos” do *Framework*, defende-se a ideia de que a gestão tributária da empresa deve ter conhecimento de todos os tributos, explícitos e implícitos, para uma prévia análise eficiente, para tomada de decisão, dos reais benefícios de um investimento favorecido fiscalmente. O referencial teórico do presente trabalho traz exemplos de investimentos que podem ser favorecidos com incentivos fiscais, como: isenção total; isenção parcial (exportação); créditos fiscais (créditos sobre exportações); deduções (depreciação acelerada); diferimento do reconhecimento das receitas. Atualmente a empresa não possui investimentos e não realiza operações com essas características, não gerando, então, a possibilidade de aproveitamento de incentivos.

Na **Etapa 12**, verificação do custo com obrigações principais, verificou-se a quantidade de horas trabalhadas para realização das atividades relacionadas à apuração dos tributos, conciliações, planilhas de controle e emissão de guia para recolhimento dos tributos. Para cálculo, foram coletados os salários, encargos patronais e benefícios custeados pela empresa, dos dois colaboradores do departamento fiscal do período de 2019, sendo possível, dessa forma, mensurar a despesa administrativa com pessoal para cada atividade realizada. Também foram mapeadas as despesas com sistema, consultoria e assessoria tributária, havendo variações dessas despesas ao longo do ano. A despesa com assessoria tributária e fiscal incorreu apenas até setembro, posteriormente sendo realizadas todas as atividades sem assessoria de terceiros.

Quanto às despesas com pessoal, a atividade mais onerosa para a empresa é a apuração mensal do ISS (R\$ 8.537,76/ano), por se tratar de sete municípios diferentes, cada um com suas particularidades. Em segundo lugar, são as mais expressivos os gastos com emissão de guias de recolhimento de tributos e atualização de planilhas de controle (R\$ 7.567,42/ano), devido uma das atividades da empresa objeto de estudo ser o comércio de peças automotivas, o que gera a obrigatoriedade do recolhimento do ICMS ST por operação, de acordo com a demanda. A despesa com pessoal para cumprimento das obrigações principais alcançou em 2019 o montante de R\$ 20.774,27. A respeito das demais despesas relacionadas às obrigações principais, que envolvem gastos com sistemas, consultoria e assessoria tributárias, alcançaram em 2019 o montante de R\$ 17.837,37.

A análise realizada nessa Etapa mostra-se importante pois, por meio dela, se sugere à empresa avaliar as rotinas executadas pelos colaboradores, visando o menor retrabalho possível, otimização de tempo e minimização de custos não tributários relativos a essas tarefas.

Na **Etapa 13** foram analisados os custos com obrigações acessórias exigidas da empresa. Para tal, foram coletados os dados de horas trabalhadas para realização de cada atividade e o salário mensal, encargos patronais e benefícios custeados pela empresa, dos colaboradores que realizaram essas tarefas no período de 2019, sendo possível calcular a despesa administrativa para cumprimento de cada rotina. Verificaram-se também as despesas com terceiros referentes ao processamento e

suporte para emissão de notas fiscais, serviço de arquivo de documentos físicos, bem como despesa com auditoria fiscal e tributária.

A quantidade de horas trabalhadas mais expressiva é para realização de escrituração e conferência dos livros fiscais, sendo utilizadas aproximadamente 90 horas de trabalho mensais do departamento fiscal, para validação dos lançamentos realizados pelos colaboradores de todos os departamentos da empresa. Por consequência, essa é a atividade mais onerosa nesta etapa (R\$ 17.026,69/ano). No total, a despesa com pessoal relativa às obrigações acessórias alcançou na empresa estudada o montante de R\$ 26.031,36.

Quanto às outras despesas relacionadas às obrigações acessórias, essas foram totalizadas em R\$ 84.964,83 em 2019, estando relacionadas a mensageria/processamento de notas fiscais (R\$ 50.752,40), arquivo de documentos físicos (R\$ 27.925,53) e auditoria tributária/fiscal (R\$ 6.286,90).

Da mesma forma como indicado na Etapa 12, sugere à empresa avaliar as rotinas executadas pelos colaboradores, visando o menor retrabalho possível, otimização de tempo e minimização de custos não tributários relativos a essas tarefas, visto que os custos relacionados às obrigações acessórias superam R\$ 100 mil/ano.

Na **Etapa 14**, administração do crédito tributário, consoante à análise apresentada na Etapa 05, na qual é exposto o saldo de créditos tributários a compensar de R\$ 373.373,32, apresenta-se esta como a alternativa entendida como sendo a mais viável e de maior prioridade para administração do crédito tributário no que tange às obrigações a pagar contabilizadas até o encerramento de 2019. Ao observar que o exercício foi encerrado com apenas tributos referentes às apurações de dezembro, totalizando R\$ 376.455,19, os débitos constantes no encerramento de 2019 poderiam ser quase integralmente compensados com os créditos.

Na **Etapa 15**, sobre a influência da governança corporativa na gestão tributária da empresa, o documento emitido pela empresa denominado Políticas Corporativas Contabilidade/Fiscal traz alguns apontamentos acerca de procedimentos relativos às principais contas contábeis, qual a documentação e relatórios a serem emitidos e arquivados para uma possível análise posterior pela equipe de auditoria, de acordo com a demanda. Esse documento dedica-se, na verdade, na apresentação de normas e procedimentos muito mais contábeis do que referentes às rotinas fiscais e tributárias.

Após análise das Políticas Corporativas e observação participante, e levando em conta que o presente trabalho é específico e mensura, nas Etapas 12 e 13 sob a perspectiva “todos os custos”, o custo com rotinas relacionadas exclusivamente às áreas fiscal e tributária, ressalta-se a importância de pensar na gestão tributária, fundamentada no *framework* de Scholes e Wolfson, defendida por Calijuri (2009) e referenciada neste trabalho. A gestão tributária deve ser multidisciplinar, ou seja, uma visão global do negócio a fim de alcançar resultados eficientes para a empresa.

Analisa-se um ponto importante mencionado neste documento, atrelado à mensuração do tempo e custo das atividades executadas. A relação entre departamentos é mencionada nas Políticas Corporativas, que determina que deva ser visado o cumprimento dos prazos e obrigações, cabendo a todas as áreas da empresa atender os procedimentos descritos no referido documento, respeitando prazos, lançamentos e documentos a serem enviados.

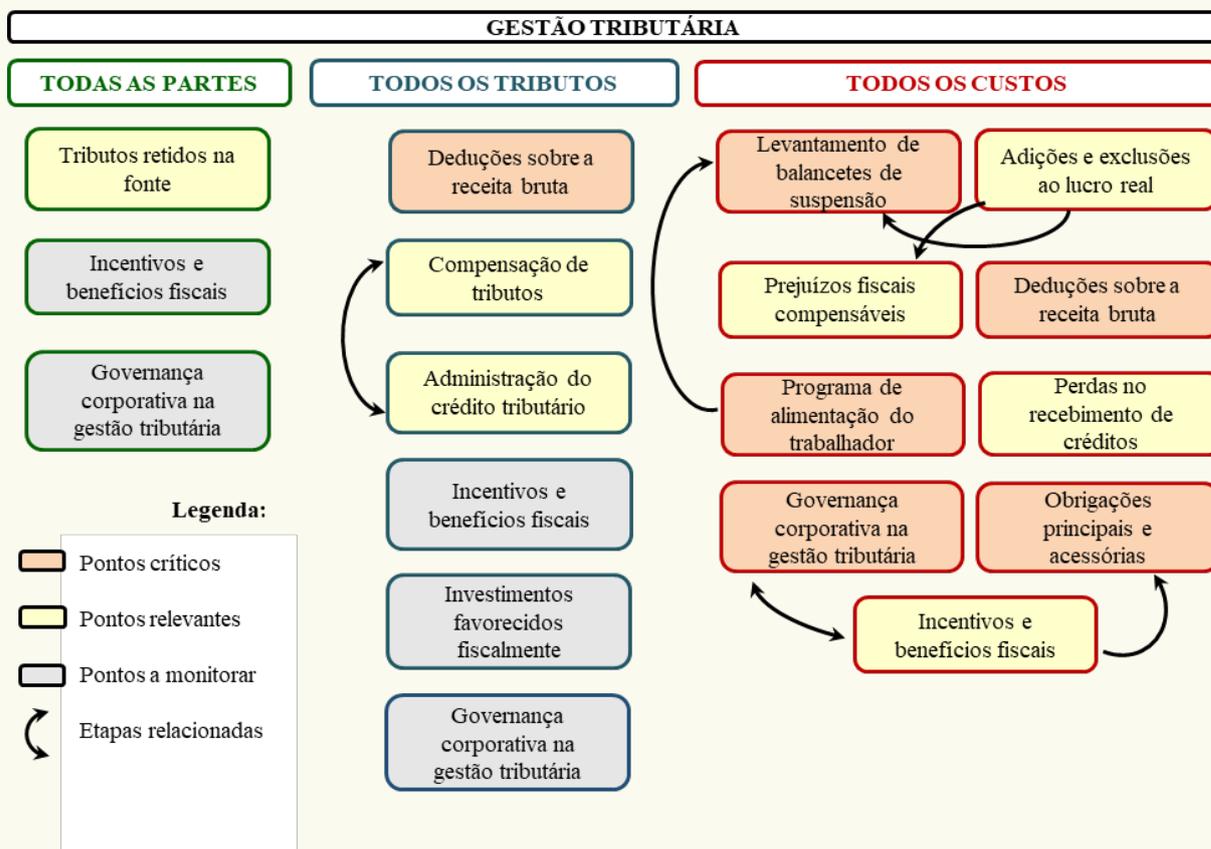
Contudo, na prática, há uma dificuldade de cumprimento de algumas atividades respeitando os prazos fixados, acarretando também na dificuldade de cumprimento de procedimentos posteriores, dentro dos prazos estabelecidos. Esse é um ponto que

deixa clara a necessidade de gestão multidisciplinar nas organizações. A organização das tarefas, definição de responsabilidades para cada colaborador e a gestão de tempo, poderiam poupar recursos da empresa. De maneira organizada gera-se mais tempo para análise, e minimiza-se o retrabalho. Esse é um ponto importante a ser trabalhado na empresa objeto de estudo, pois a ausência de tempestividade na entrega das informações reflete especialmente nas conciliações contábeis, que impactam diretamente na validação das demonstrações contábeis para tomada de decisão.

Como resultado da aplicação do protocolo de procedimentos indicado no Quadro 1, é possível observar que a aplicação do *framework* de Scholes e Wolfson na empresa estudada poderia ter garantido uma economia de caixa no período, conseqüente de uma gestão tributária eficiente, em especial quanto a multas e juros no pagamento de tributos por insuficiência de caixa, além de mostrar e sugerir diferentes possibilidades ao negócio ao chamar a atenção dos diversos impactos financeiros relacionados à gestão tributária, possibilitando maximização dos lucros.

Propõe-se à empresa, portanto, a adoção do *framework* como estrutura de análise da gestão tributária para os próximos períodos. A Figura 1 ilustra o *framework* de Scholes e Wolfson aplicado como método de análise da gestão tributária da empresa objeto de estudo.

Figura 1 – Representação do *Framework* de Gestão Tributária para a empresa estudada



Fonte: elaborado pelos autores

Os pontos críticos demonstram as Etapas que originaram os principais resultados encontrados, e que devem ser observados pela empresa com maior atenção, conforme exposto nesse tópico. Os pontos denominados como relevantes referem-se aos demais resultados consequentes das análises, importantes, mas que não demandam mudanças nos procedimentos já adotados. Por fim, os pontos a monitorar são relativos às Etapas sugeridas que neste momento não oportunizaram a análise, devendo ser verificados no futuro à medida que ocorram novas operações e mudanças no cenário da organização. São também indicadas as Etapas cujos resultados estão relacionados entre si, de acordo com o exposto nesta discussão, demandando da empresa uma análise conjunta.

## 5 CONCLUSÕES

O presente estudo demonstra como é possível analisar a gestão tributária de uma empresa comercial e prestadora de serviço de médio porte, sob as perspectivas "todas as partes", "todos os tributos" e "todos os custos" do *Framework* de Scholes e Wolfson. Para tal, realizou-se a coleta de dados de um período específico da empresa estudada, a fim de verificar o cenário atual da empresa quanto à sua gestão tributária, sendo estudadas as possíveis formas e sugestões de melhorias sob a ótica global do negócio, minimização dos custos tributários e consequente maximização dos lucros.

Avaliou-se previamente qual ou quais os focos de estudo do *Framework* viáveis para desenvolvimento e obtenção dos resultados de cada uma dessas etapas pertinentes à gestão tributária da organização.

A proposição de um plano ou programa a uma empresa comercial e prestadora de serviço de médio porte baseado no *framework* é um dos pontos que o diferencia de estudos anteriores, sendo sua análise realizada com base no Protocolo de Procedimentos, o qual traz uma sequência de etapas relativas à gestão tributária. Algumas dessas etapas já são adotadas pela empresa, contudo, consoantes aos resultados obtidos, observa-se a possibilidade de rever as atuais tratativas e alcançar maiores economias de caixa.

Os resultados obtidos em determinadas etapas confirmam pontos trazidos no presente trabalho como justificativas para a realização do mesmo, como, por exemplo, a possibilidade de economia de caixa consequente do aproveitamento do incentivo fiscal PAT, conforme exposto na Etapa 08, e decorrente de tal economia, a eventual não incidência de multas e juros pelo pagamento em atraso do IRPJ e da CSLL, consoante ao apresentado na Etapa 01. Observaram-se oportunidades para a empresa minimizar seus desembolsos financeiros destinados a pagamentos de tributos, consequente de uma visão global de gestão tributária eficiente, decorrente da análise guiada pela estrutura do *framework*, reforçando a utilidade do planejamento e da gestão tributária para todas as empresas, independentemente de seu porte ou atividade.

Os resultados mostram certas limitações de desenvolvimento das análises à luz da estrutura de estudo proposta por Scholes e Wolfson, por exemplo, nas Etapas 10 e 11. Contudo, tal limitação se dá não pela proposta de aplicação das perspectivas de estudo, mas pelos segmentos de atividades da empresa e de como ocorrem suas operações atualmente. Propõem-se nessas etapas, às pesquisas científicas futuras, a análise dos referidos fatores de gestão tributária sob as perspectivas do *Framework*, aplicado a empresas que atuem em diferentes segmentos, ou que efetuem operações que oportunizem tais análises.

Conclui-se que a aplicação do *framework* de Scholes e Wolfson é capaz de viabilizar uma visão holística para uma gestão tributária eficiente, em concordância à defesa de Vello e Martinez (2014), Martinez (2017) e Silva e Martinez (2017), os quais defendem esse modelo em suas pesquisas, bem como se corrobora com base em dados empíricos a ideia defendida por Uzeda e Monteiro (2014) de que a ferramenta seja aplicável e contributiva para empresas de menor porte.

Diante disso, espera-se que o presente trabalho forneça contribuições práticas ao subsidiar empresas semelhantes a efetuar uma análise de sua gestão tributária com base no *framework* de Scholes e Wolfson, especialmente com base no Protocolo de Procedimentos adotado para essa investigação e na representação do *framework* para gestão tributária, possibilitando aumentos de eficiência na gestão organizacional.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, R. A. M.; SANTOS, L. M. S.; LEITE FILHO, P. A. M.; CÂMARA, R. P. B. Análise comparativa da agressividade fiscal das empresas listadas na BM&FBOVESPA e na NYSE. In: CONGRESSO ANPCONT, 10., 2016. **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2016. Disponível em:

<http://anpcont.org.br/pdf/2016/CUE130.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991**. Regulamenta a Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, que trata do Programa de Alimentação do Trabalhador, revoga o Decreto nº 78.676, de 8 de novembro de 1976, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, jan. 1991. Disponível em: <http://trabalho.gov.br/pat/legislacao-pat/itemlist/category/722-legislacao-vigente-compilada>. Acesso em: 22 fev. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União, Brasília, DF, nov. 2018. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm).

Acesso em: 22 fev. 2020.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 598, de 28 de dezembro de 2005**. Aprova o Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação, versão 2.0 (PER/DCOMP 2.0), e estabelece as hipóteses de sua utilização. Diário Oficial da União, Brasília, DF, dez. 2005. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15525#122334>>. Acesso em: 21 fev. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, out. 1966. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 10 ago. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, dez. 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm). Acesso em: 19 fev. 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, dez. 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm). Acesso em: 20 fev. 2020.

CALIJURI, M. S. S. **Avaliação da Gestão Tributária a partir de uma perspectiva multidisciplinar**. 2009. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – Departamento de Contabilidade e Atuação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18022010-155046/pt-br.php>. Acesso em: 6 ago. 2019.

CHAVES, E. C. **Obrigações tributárias acessórias: aspectos positivos e negativos de sua instituição**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/5401>. Acesso em: 18 jan. 2020.

CHAVES, F. C. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. São Paulo: Atlas, 2017.

CONCEIÇÃO, M. G.; MOREIRA, N. B.; OLIVEIRA, N. C.; OLIVEIRA, N. S.; GOMES, S. M. S. Os tributos na estratégia das empresas baianas e o nível de conhecimento dos *controllers* sobre legislação tributária. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19., 2012, Bento Gonçalves. **Anais...** São Leopoldo: ABCustos, 2012. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/257/257>. Acesso em: 11 fev. 2020.

CREPALDI, S. **Planejamento tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2017.

DELOITTE. Em cinco anos, novas tecnologias transformarão a atuação do setor tributário. **Valor Econômico**. 11 nov. 2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/patrocinado/deloitte/impacting-the-future/noticia/2019/11/11/em-cinco-anos-novas-tecnologias-transformarao-a-atuacao-do-setor-tributario.ghtml>. Acesso em: 13 jan. 2020.

GLASER, A. **Reorganização societária como forma de planejamento tributário**. 2010. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/30641>. Acesso em: 15 jan. 2020.

GRECO, A.; AREND, L. **Contabilidade: teoria e prática básicas**. São Paulo: Saraiva, 2013.

KNECHTEL, M. R. **Metodologia da pesquisa em educação: uma abordagem teórico-prática dialogada**. Curitiba: Intersaberes, 2014.

MACÊDO, M. J. L. **Sobreposição de obrigações tributárias acessórias: uma análise sob a ótica dos direitos fundamentais**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/19358>. Acesso em: 18 jan. 2020.

MARTINEZ, A. L. Agressividade tributária: um *survey* da literatura. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 11, Edição Especial, p. 106-124, 2017.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2016.

OLIVEIRA, G. P. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, L. M.; CHIEREGATO, R.; PEREZ JUNIOR, J. H.; GOMES, M. B. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. São Paulo: Atlas, 2015.

SCHOLES, M. S.; WOLFSON, M. A. **Taxes & business strategy**. Engewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 1992.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio a Micro e Pequena Empresa. **DataSebrae**. Disponível em <https://datasebrae.com.br/totaldeempresas/>. Acesso em 20 fev. 2021.

SILVA, J. D. R.; MARTINEZ, A. L. Agressividade fiscal de empresas brasileiras com transações entre partes relacionadas no exterior. In.: CONGRESSO ANPCONT, 11., 2017. **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2017. Disponível em: <http://anpcont.org.br/pdf/2017/CUE677.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2020.

SIQUEIRA, A. D. Gestão Tributária. **Revista CEPPG – Centro de Extensão Pesquisa e Pós-Graduação**, v. 14, n. 24, p. 136-157, 2011.

UZEDA, H.; MONTEIRO, A. O. Gestão de tributos e governança corporativa no setor de petróleo: o caso da Petrobras. **Gestão & Planejamento**, v. 15, n. 3, p. 466-486, 2014.

VELLO, A. P. C.; MARTINEZ, A. L. Planejamento tributário eficiente: uma análise de sua relação com o risco de mercado. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 11, n. 23, p. 117-140, 2014.

Direitos de cópia - creative commons.	
Recebido em:	28-09-21
Aprovado em:	21-02-22
ID do artigo	#2826
Editor Científico: Prof. Dr. Osni Hoss, Ph.D.	