

rbc REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

REVISTA EDITADA PELO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – ANO LII Nº 263 – SET/OUT 2023



Reportagem Educação fiscal: um caminho para o desenvolvimento sustentável

Artigos abordam importantes temas para a profissão

SUMÁRIO

Palavra do Presidente

1



Reportagem

Educação fiscal: um caminho para o desenvolvimento sustentável

Lorena Molter

3



Artigo

Contabilidade, tributos e tecnologia: uma análise da implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) sob a ótica da teoria Institucional

Luciano Gomes dos Reis, Letícia Oliveira Ferreira, Pâmela Luciana de Moraes e Vitória Maria Reis Novaes

7



Artigo

Estudo de caso sobre a legitimação do Regime Especial de Tributação com foco no patrimônio de afetação

Aline Araújo Fernandes e Robério Dantas de França

19



Artigo

Aspectos contábilísticos, fiscais e de controlo e comunicação dos inventários: a perceção dos contabilistas certificados

Sónia Monteiro, Liliana Pereira e Ricardo Gonçalves

35



Artigo

Agressividade fiscal das companhias brasileiras com a utilização da análise de *cluster*

Sandra Mara Schultz e Thiago de Abreu Costa

51



Artigo

Percepções de moralidade tributária entre empresários contábeis: efeitos da confiança e modernização na administração tributária

Antonio Lopo Martinez e Lennilton Viana Leal

67



Artigo

Tratamento favorecido das micro e pequenas empresas: uma análise comparativa entre as cargas tributárias dos optantes do Simples Nacional e das companhias abertas de grande porte por meio da Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

Alexandre Gonzales, André de Magalhães Bravo, José Odílio dos Santos e José Carlos Marion

81

PALAVRA DO PRESIDENTE

Samuel Figueira/acervo CFC



Aécio Prado Dantas Júnior
Presidente do CFC

É por meio dos impostos que os governos ofertam à população serviços essenciais, como saúde, educação, segurança, trabalho, infraestrutura, entre outros direitos sociais que possibilitam a geração de qualidade de vida à população, fazendo com que a dinâmica tributária se torne parte do dia a dia dos cidadãos e das empresas e faz a economia girar.

O profissional da contabilidade é um personagem estratégico nesse processo de transferência de recursos dos contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, para os governos municipais, estaduais e federais. É a classe contábil que analisa, preenche e transmite documentos e, desse modo, movimenta o calendário tributário brasileiro.

Por entender que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) possui o compromisso de mobilizar a classe contábil e a sociedade em torno de assuntos que influenciam o fortalecimento do Brasil e o bem-estar da sua população, e considerando a essencialidade desse assunto, a relevância do trabalho desenvolvido pelo profissional da contabilidade e os seus reflexos no crescimento do país, é que lançamos a edição especial de 2023 da Revista Brasileira de Contabilidade (RBC).

Este exemplar apresenta como temática macro "Tributação e Contabilidade: oportunidades e ameaças". A partir desse ponto de partida, foram recepcionados artigos, de elevado nível, dentro de temas, como contabilidade e política tributária; contabilidade e planejamento tributário;

contabilidade tributária e o resultado das empresas; oportunidades e ameaças da legislação para a profissão contábil; tributação sobre a produção e o consumo; incentivos fiscais; administração tributária; e agressividade. Além disso, esta edição apresenta uma reportagem sobre os efeitos da educação fiscal no desenvolvimento sustentável, o que corrobora a importância da discussão desse tema.

Agradeço a todos os pesquisadores que enviaram artigos para a RBC e parabeno os autores que tiveram seus trabalhos selecionados, entre tantos materiais recebidos. O CFC continuará apoiando e estimulando esse diálogo entre a academia e o mercado, de modo que seja possível conquistar avanços tanto no campo das Ciências Contábeis, quanto na economia e na vida social. Posso afirmar com convicção de que o incentivo às pesquisas acadêmicas pode contribuir para elevar, ainda mais, as Ciências Contábeis no Brasil.

Uma excelente leitura!

EXPEDIENTE

REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE
Edição Especial n.º 263, setembro/outubro de 2023 – periódico bimestral
ISSN 0104/8341

- > **Editor**
Conselho Federal de Contabilidade
SAUS, Qd. 5, Bl. J, Ed. CFC, Brasília (DF) – CEP 70070-920
site: www.cfc.org.br; e-mail: cfc@cfc.org.br
- > **Conselho Diretor**
Presidente
Contador Aécio Prado Dantas Júnior
- Vice-Presidentes
Contadora Ana Tércia Lopes Rodrigues
Contador Carlos Henrique do Nascimento
Contador Carlos Rubens de Oliveira
Contador Joaquim de Alencar Bezerra Filho
Contador José Donizete Valentina
Contador Manoel Carlos de Oliveira Júnior
Contadora Sandra Maria de Carvalho Campos
Contadora Vitória Maria da Silva
- > **Conselheiros Efetivos**
Contador Adriano de Andrade Marrocos
Técnico em Contabilidade Aginaldo Mocelin
Contadora Andrezza Carolina Brito Farias
Contador Bruno Sítônio Filho de Oliveira
Contadora Gercimira Ramos Moreira Rezende
Contador Haroldo Santos Filho
Contador Heraldo de Jesus Campelo
Contador José Domingos Filho
Contador José Gonçalves Campos Filho
Contadora Luana Aguiar Pinheiro Costa
Contadora Maria do Rosário de Oliveira
Contador Mateus Nascimento Calegari
Contadora Palmira Leão de Souza
Contador Rangel Francisco Pinto
Contador Sebastião Célio Costa Castro
Contador Sérgio Faraço
Contadora Ticiane Lima dos Santos
Contador Wellington do Carmo Cruz
- > **Conselheiros Suplentes**
Contador Aloísio Rodrigues da Silva
Contadora Ana Luíza Pereira Lima
Contadora Angela Andrade Dantas Mendonça
Contador Antonio Carlos Sales Ferreira Junior
Contador Antônio de Pádua Soares Pelicarpou
Contador Arleon Carlos Stelini
Técnico em Contabilidade Cíl Farney Assis Rodrigues
Contador Edneu da Silva Calderari
Contador Elias Dib Caddah Neto
Contador Erivan Ferreira Borges
Contador Fabiano Ribeiro Pimentel
Contador Francisco Fernandes de Oliveira
Contador Geraldo de Paula Batista Filho
Contador Glaydson Trajano Farias
Contador José Alberto Viana Gaia
Contador Leonardo Silveira do Nascimento
Contadora Liliana Farias Lacerda
Contadora Lucilene Florêncio Viana
Contadora Marlise Alves Silva Teixeira
Técnico em Contabilidade Maurício Gilberto Cândido
Contadora Mônica Foerster
Contador Nilton Luiz Lima Praseres
Contador Norton Thomazi
Contador Roberto Schulze
Contadora Sônia Maria da Silva Gomes
Contador Valmir Leônico da Silva
Contador Weberth Fernandes
- > **Coordenadora do Conselho Editorial da RBC**
Doutora Jacqueline Veneroso Alves da Cunha
- > **Conselho Editorial da RBC**
Doutor Antonio Ranha da Silva
Doutor Emanuel Marcos Lima
Doutor Emami Ott
Doutora Rosimeire Pimentel Gonzaga
Doutor Wenner Glauco Lopes Lucena
Doutorando José Luiz Nunes Fernandes
Doutora Maria Ivanice Vendruscolo
Doutor Fernando de Almeida Santos
- > **Comissão Avaliadora – Tributação e Contabilidade**
Emanuel Marcos Lima
Clovis Antonio Kronbauer
Henrique Formigoni
Jorge de Souza Bispo
José Marcos da Silva
Otávio Gomes Cabello
- > **Jornalista Responsável**
Rafaella Feliciano – 7830/DF
- > **Redação**
Lorena Molter
- > **Projeto Gráfico**
Igor Outeiral, Marcus Hermeto e Thiago Luis Gomes
- > **Diagramação**
Jailson Belfort e Dianne Freitas
- > **Revisão**
Maria do Carmo Nóbrega e Elaine Cristina de Oliveira Sousa
- > **Ilustrações**
Jailson Belfort
- > **Colaboradora**
Maria do Carmo Nóbrega
- > **Artigos**
Telefone: (61) 3314-9606 – e-mail: rbcartigos@cfc.org.br
Permitida a reprodução de qualquer matéria, desde que citada a fonte. Os conceitos emitidos em artigos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.



REPORTAGEM

Educação fiscal: um caminho para o desenvolvimento sustentável

Por Lorena Molter / Comunicação CFC

Há diferentes propostas sobre como os países podem superar seus problemas socioeconômicos e alcançar o desenvolvimento sustentável. A educação fiscal da população, das empresas e dos governos é um dos meios de se buscar o crescimento dos países. Os tributos aplicados corretamente garantem qualidade de vida e bem-estar social e elevam as nações a outros patamares. Nesse contexto, os profissionais podem ser aliados da sociedade e dos governos, a partir dos conhecimentos técnicos que possuem.

No mundo, são adotadas diferentes medidas para que os índices de desenvolvimento e de progresso dos países e de suas populações sejam mensurados. Os meios mais comuns de se transformar essas realidades em números são o Produto Interno Bruto (PIB) e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH). Segundo os rankings da Austin Rating e do Fundo Monetário Internacional (FMI), divulgado no final de 2022, em termos de PIB, o Brasil está entre as 20 maiores economias do mundo, ocupando o 12º lugar. Em relação ao IDH, terminou o ano anterior na posição 87, entre 191 nações, de acordo com o Programa das Nações Unidas para o

Desenvolvimento (PNUD), da Organização das Nações Unidas (ONU).


Embora o Brasil tenha um dos maiores PIBs do planeta e possua um IDH considerado alto, a desigualdade social nacional – uma das maiores do mundo – traz inúmeros desafios para os seus governos. A qualidade dos serviços ofertados à população, como saúde, educação, segurança, saneamento básico, entre outros, ainda enfrenta problemas, comprometendo a qualidade de vida de muitos brasileiros.

Um dos caminhos para solucionar essas questões é, justamente, a correta e estratégica aplicação dos impostos. Somado a isso, é funda-

mental o controle social, de modo que a população possa acompanhar e fiscalizar as ações do Governo. Entretanto, para que isso aconteça, a educação fiscal deve estar solidificada e difundida na sociedade. O professor mestre Paulo Henrique Pêgas, do Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC-RJ), faz um resumo sobre quais informações a população deve ter conhecimento e acesso a respeito dos tributos que paga. “De forma simples, a população deve entender por que e sobre o que paga impostos (patrimônio, renda, consumo, relações trabalhistas/ encargos sociais) e para onde eles são destinados”, pontua.

A educação fiscal é mais do que um meio de preparar as pessoas para realizarem um bom controle social. Entender toda a dinâmica que envolve o pagamento de tributos e a sua aplicação efetiva é um dos caminhos de promoção da inclusão social e da cidadania. Segundo o professor doutor Emanuel Marcos Lima, da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS), os tributos são os recursos necessários para o desenvolvimento das sociedades e do estado de bem-estar social. “É por meio da arrecadação de tributos que os governos realizam as ações necessárias, não só para o desenvolvimento do país, mas também para o cumprimento dos direitos sociais estabelecidos na Constituição Federal. É importante destacar que, a partir do desenvolvimento da educação fiscal, torna-se possível à população a compreensão acerca da finalidade dos tributos, do princípio da capacidade contributiva e de que, em uma sociedade organizada, quem tem mais capacidade econômica deve contribuir mais, pois, dessa forma, será possível promover as inclusões necessárias e a cidadania”, explica.

Pêgas esclarece ainda que a educação fiscal é algo tão essencial, que, na realidade, deveria estar presente no currículo escolar. O acadêmico ainda discorre como esse conhecimento pode trazer um olhar mais responsável da população quanto aos impactos do pagamento dos tributos e a sua correta aplicação. “No meu entendimento, a educação fiscal é algo fundamental e deveria ser ensinada desde os primeiros anos de estudo. Temos um país com mais de 200 milhões de pessoas, com gritante desigualdade social e enormes diferenças regionais. É fundamental entender a função dos tributos na promoção do bem comum; entender que, quando alguém não paga o imposto que deveria, toda a sociedade precisará cobrir aquele valor”, destaca.



Aspecto	Análise
Simplicidade do sistema tributário	Infelizmente, o nosso sistema tributário é bastante complexo, gerando interpretações divergentes entre o Governo e a sociedade. Além disso provoca longas ações no Judiciário, elevando, dessa forma, o custo de conformidade.
Custo de conformidade	O Brasil, de acordo com o Banco Mundial, possui um dos mais elevados custos de conformidade tributária para as empresas, fator que eleva os custos dos produtos e afeta a competitividade.
Confiança nas autoridades	Pesquisas indicam que a desconfiança nas autoridades e altos níveis de corrupção podem aumentar a evasão fiscal e, dessa forma, reduzir a conformidade tributária.

Fonte: professor doutor Emanuel Lima.

O professor Emanuel Lima elenca três pontos, que impactam a arrecadação dos tributos, a partir dos quais diz acreditar que a questão do recolhimento correto dos tributos deve ser analisada. Veja na tabela acima

Lima argumenta sobre o porquê de esses tópicos serem considerados nas observações sobre o recolhimento dos impostos. “Esses aspectos, entretanto, são necessários para compreendermos que as dificuldades no entendimento e na aplicação da legislação tributária podem impactar o recolhimento dos tributos. Por outro lado, é importante destacar que os tributos pagos pelo consumidor, pois estão incluídos nos preços dos produtos e serviços, são fundamentais para o atendimento das necessidades da sociedade e do desenvolvimento do país”, conclui.

Profissional da contabilidade: um aliado da sociedade

Os contadores e os técnicos em contabilidade podem ser parceiros da sociedade na dinâmica que envolve os tributos. O professor Pêgas explica que isso ocorre quando esses profissionais esclarecem “corretamente para a sociedade como é a tributação nas empresas de pequeno, médio e grande porte e como isso afeta o dia a dia de todos nós”.



Foto: Acervo pessoal

Paulo Henrique Pêgas, professor mestre do Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC-RJ)



Foto: Acervo pessoal

Emanuel Marcos Lima, professor doutor da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS)

“É por meio da arrecadação de tributos que os governos realizam as ações necessárias não só para o desenvolvimento do país, mas também para o cumprimento dos direitos sociais estabelecidos na Constituição Federal.”

Já Lima lembra que a própria natureza das atividades da classe contábil e os seus conhecimentos técnicos a coloca em posição de destaque no cenário tributário brasileiro. “O profissional da contabilidade é o principal ator na arrecadação dos tributos, haja vista que é o profissional responsável pela apuração e pela elaboração de documentos para o recolhimento dos tributos”, contextualiza.

A Contabilidade possui um alcance que influencia profundamente o desenvolvimento socioeconômico e sustentável do país. Em um primeiro olhar, nota-se a grande participação da área na movimentação do calendário tributário brasileiro. Por outro ângulo, os contadores são consultores de negócios e importantes fontes de informação, sendo peças-chave na sobrevivência e na expansão das empresas. “Dado esse protagonismo, o profissional da contabilidade, além de apurar corretamente os tributos, deve contribuir com o desenvolvimento e o crescimento das empresas, fornecendo informações tempestivas, não só tributárias, mas também econômicas e financeiras necessárias para a gestão dos negócios”, analisa Lima.

Todo esse conhecimento especializado pode ser empregado no

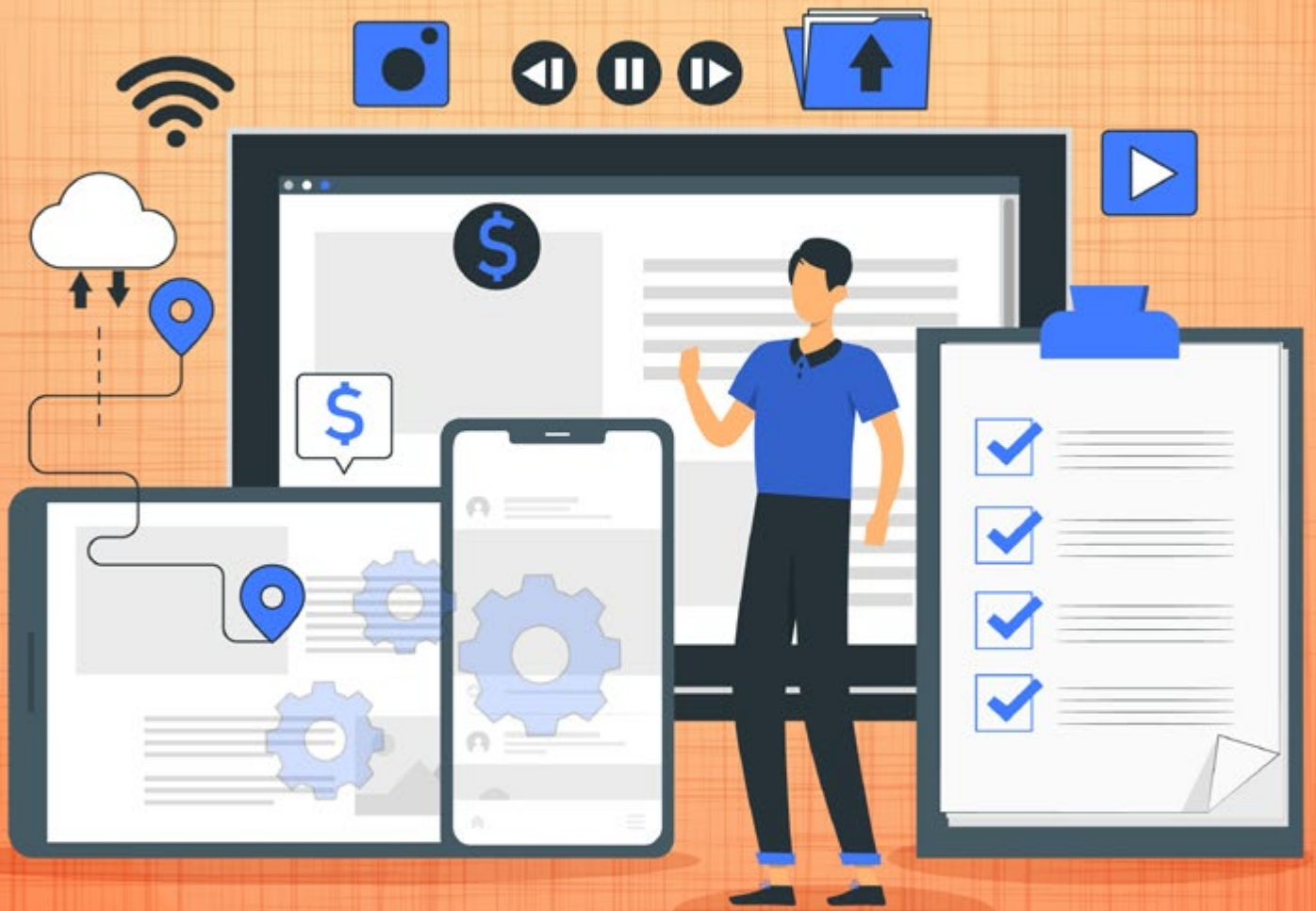
assessoramento dos governos, que também precisam de atualizações sobre a estrutura tributária e o seu bom funcionamento. Pêgas propõe como o profissional da contabilidade pode contribuir com os governos na configuração que envolve os tributos. “Alimentando os tomadores de decisão em relação às políticas públicas com as ‘dores’ das empresas, sejam elas de pequeno, médio ou de grande porte, ainda devem colaborar no sentido de simplificação do sistema tributário atual. Quanto menos complexo for o modelo, menos distorções serão geradas”, salienta.

Outro aliado da educação fiscal é o meio acadêmico, que alimenta o mercado com novidades a partir das pesquisas e dos estudos que realiza, como fala Lima: “A educação fiscal é um tema fundamental para toda a sociedade e, dessa forma, a academia pode contribuir com essa temática, produzindo, por meio de estudos e pesquisas, instrumentos que podem auxiliar no desenvolvimento de ações transversais, contribuindo, portanto, com a formação das novas gerações. Além disso, é na academia que são transmitidos os conhecimentos aos futuros profissionais e, dessa forma, desempenham papel fundamental quando se trata de educação fiscal”.

Educação fiscal e sustentabilidade

A arrecadação tributária vai muito além do pagamento de impostos, sendo um meio de edificar as nações. A verba bem aplicada no presente constituirá a fundação para a construção de um futuro consistente, marcado pela justiça social, pela qualidade de vida da população e pela sustentabilidade dos países. “A educação fiscal pode contribuir significativamente para o desenvolvimento sustentável, haja vista que os recursos arrecadados com tributos serão aplicados em educação, saúde, habitação, etc., não somente com a geração atual, mas também pensando nas futuras gerações”, realça Lima.

O professor Emanuel Lima finaliza explicando que é necessário o emprego de recursos no campo da educação fiscal, como uma via de crescimento. “Importante ressaltar que, assim como são necessários investimentos para a formação de profissionais para o atendimento das necessidades do mercado, é fundamental que os governos realizem investimentos com a educação fiscal, visando ao desenvolvimento sustentável e à melhoria da qualidade de vida e ao atendimento das necessidades da população no presente e no futuro”, conclui.



Contabilidade, tributos e tecnologia: uma análise da implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) sob a ótica da teoria Institucional

O objetivo desta pesquisa foi analisar, sob a ótica da teoria Institucional, os fatores que afetam o cotidiano dos contadores em virtude dos novos procedimentos que surgem, em função da evolução tecnológica. Por intermédio de uma pesquisa descritiva e utilizando-se da técnica de survey, foram aplicados questionários a profissionais da área contábil, sobre o processo de implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) no Brasil, sob a ótica da teoria Institucional. Os resultados apontaram para a existência de indícios de isomorfismo coercitivo, em especial oriundo dos entes governamentais e, de forma suplementar, pela ocorrência de isomorfismo normativo e mimético, derivado das pressões coercitivas. Também foi apurado que o processo de inovação tecnológica, com a adoção de novas ferramentas e obrigações acessórias digitais, embora presente no cotidiano dos profissionais, ainda não se encontra institucionalizado, havendo sinais de resistência e deficiências na aplicação, especialmente no quesito de atualização tecnológica.

Luciano Gomes dos Reis

Graduado em Ciências Contábeis, é mestre em Administração de Empresas, doutor em Ciências Contábeis e pós-doutor em Ciências Contábeis. É docente associado do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Londrina (UEL), atuando em cursos de graduação e pós-graduação.

E-mail: lucianoreis@uel.br

Letícia Oliveira Ferreira

É graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade Estadual de Londrina.

E-mail: leoliveiraaf@gmail.com

Pâmela Luciana de Moraes

É graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade Estadual de Londrina.

E-mail: pamelademoraes.pm@gmail.com

Vitória Maria Reis Novaes

É graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade Estadual de Londrina.

E-mail: vitorianovaes02@gmail.com

1. Introdução

A carga tributária brasileira, segundo estudos recentes, representa em torno de 41,8% do rendimento bruto médio do trabalhador brasileiro (IBPT, 2018). De acordo com levantamento do Tesouro Nacional, a carga tributária sobre o Produto Interno Bruto (PIB), no ano de 2017, atingiu um percentual de 32,36% (Brasil, 2018). A contribuição para o conjunto de impostos, taxas e demais tributos pagos pelos contribuintes, ano a ano, vem apresentando um crescente, o que faz com que as contribuições compulsórias realizadas ao Governo tenham cada vez maior representatividade. A título exemplificativo, no ano de 1998, a carga tributária representava 24% do PIB, sendo que, nos últimos 20 anos, aumentou, expressivamente, sua participação relativa em relação ao total de riquezas produzidas pelo país. Segundo Gallo (2007), pode-se considerar o sistema tributário brasileiro altamente complexo, por intermédio da observação do nível com que cada tributo afeta a produção no país, o que acaba por refletir as diferentes formas de otimi-

zação do resultado econômico, por parte das empresas, tendo em vista as políticas determinadas pela legislação tributária.

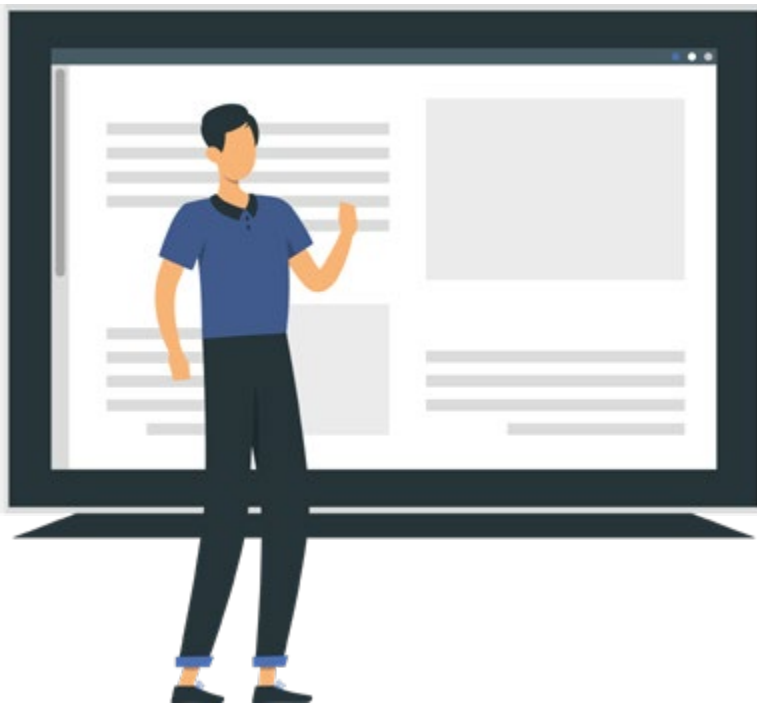
A finalidade da arrecadação tributária, a priori, é a manutenção do ente estatal, bem como a execução das políticas públicas, dentre as quais têm-se a execução de investimentos em obras, melhorias da infraestrutura, etc., passando pelo pagamento de benefícios de previdência e assistência social. Em sua essência, o Governo não produz riqueza, agindo como intermediário entre aqueles que podem pagar os tributos e aqueles que necessitam do amparo governamental. Corroborando esta visão, Gallo, Pereira e Cabello (2007) relatam que o tributo não pode ser entendido apenas sob a ótica de custo para a sociedade, mas como uma forma de transferir recursos econômicos do setor privado para o setor público, e que tem como uma das consequências, influenciar o comportamento dos agentes econômicos.

No caso brasileiro, a tributação pode ocorrer sobre as operações que gerem rendimentos realizadas

por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas. Segundo dados da Receita Federal do Brasil (Brasil, 2018), a arrecadação das pessoas jurídicas, no ano de 2017, representou aproximadamente 96% do total de receitas arrecadadas pela União, o que demonstra a sua relevância, em relação aos valores arrecadados das pessoas físicas. Destaca-se que, embora os recolhimentos sejam efetuados pelas pessoas jurídicas, o encargo é suportado por toda a sociedade, uma vez que as organizações empresariais, por exemplo, transferem os custos dos impostos para os produtos e serviços, ou seja, tais valores são efetivamente pagos pelos consumidores finais de tais produtos e serviços, em sua maioria compostos de pessoas físicas, sendo repassados aos entes governamentais pelas pessoas jurídicas.

A Ciência Contábil, como geradora de informações para a gestão da empresa, proporciona aos entes governamentais uma ampla base de dados que se torna útil para a verificação da existência de fatos geradores de obrigações de natureza tributária, por parte dos órgãos fiscalizadores. Quando analisados sob a ótica histórica, desde o tempo do Império, com a edição do Código Comercial, que data de 1850, surgiu a necessidade de prestação de contas das receitas arrecadadas e dos resultados auferidos por parte das empresas, sendo que estas informações já eram utilizadas para a cobrança de tributos.

Com o avanço da tecnologia, os registros contábeis, que inicialmente eram realizados de forma manual e, posteriormente, mecânica, passaram a ser processados por intermédio de sistemas informatizados, o que fez com que a administração tributária vislumbrasse, neste novo tipo de registro contábil, uma oportunidade de melhorar o controle, proporcionando uma redução da evasão tributária e, conseqüentemente, um acréscimo na arrecadação de tributos.



“A Ciência Contábil, como geradora de informações para a gestão da empresa, proporciona aos entes governamentais uma ampla base de dados que se torna útil para a verificação da existência de fatos geradores de obrigações de natureza tributária, por parte dos órgãos fiscalizadores.”

Esta inter-relação entre contabilidade, tecnologia e área tributária vem proporcionando oportunidades para o surgimento de novos negócios, mas também vem gerando uma série de desafios a serem superados por aqueles que exercem as atividades de natureza operacional, tática ou estratégica na área contábil. Dentre estes desafios, podem ser citados a escassez de mão de obra qualificada, a alocação de recursos tecnológicos, o atendimento aos novos padrões de exigências acessórias ao cumprimento de obrigações tributárias, entre outros.

Considerando este contexto, emerge a seguinte problemática de pesquisa: **Qual o impacto para os profissionais da área contábil da evolução tecnológica, quando analisados sob a ótica da teoria Institucional?**

Visando responder à questão de pesquisa, o objetivo desta pesquisa será analisar, sob a ótica da teoria Institucional, os fatores que afetam o cotidiano dos contadores em virtude dos novos procedimentos que surgem, em função da evolução tecnológica.

Como principal justificativa para a realização desta pesquisa, tem-se que, embora seja um assunto presente diariamente na rotina dos profissionais da contabilidade, sen-

do discutido no campo profissional, este assunto não vem despertando interesse relevante na academia, haja vista o reduzido número de trabalhos acadêmicos que versam sobre esta temática, utilizando-se de metodologia científica e com o suporte de teorias. O estudo de Eloy Junior, Soares e Casagrande (2014), ao analisar o período de 1989 a 2011, chegou ao percentual de 1%, do total de artigos da área contábil, de publicações na área de Contabilidade Tributária, quando analisados os periódicos e eventos nacionais, com 78,5% dos autores publicando apenas um artigo. Já o estudo de Almeida et al. (2017) constatou que, dos 136 periódicos nacionais classificados nos estratos B3 e superiores, de acordo com o Qualis-Capes vigente à época, apenas 35 publicaram artigos relacionados à área de Contabilidade Tributária, totalizando 77 artigos no período de 2009 a 2014, ou seja, uma média pouco superior a 2 artigos por periódico, durante os seis anos analisados.

2. Referencial Teórico

A Contabilidade, de acordo com Richardson (1987) pode ser compreendida como um processo social, cujas pesquisas devem analisar

como os valores sociais são ligados às ações econômicas, uma vez que muitas das ações adotadas em Contabilidade são implícitas e dificilmente detectadas pelas metodologias tradicionais de pesquisa. No campo de pesquisa contábil, há um mito da racionalidade, que considera o processo de tomada de decisão como algo baseado apenas no comportamento programado e direcionado para a eficácia e eficiência (Pfeffer, 1981, p. 369). Entretanto, como questiona Mumby (1988, p. 2), o processo que leva o administrador e, de forma complementar, o contador, a tomarem determinadas decisões ultrapassa as questões racionais e técnicas, estando sujeitas a um processo político e intrinsecamente ligado às questões de poder nas organizações.

Considerando-se este contexto, nesta pesquisa, com vistas a delimitar as questões relativas ao processo de coleta de dados e análise, optou-se por utilizar o arcabouço teórico da teoria Institucional, para análise dos impactos da adoção de ferramentas tecnológicas pela área contábil.



2.1 As evoluções tecnológicas na área contábil

Segundo Iudicibus (2015), a Contabilidade possui, em seu contexto histórico, uma antiguidade tão longínqua quanto a história humana. Para os historiadores contábeis, o ato de inventariar rebanhos, instrumentos de caça e pesca, já se constituía em uma forma primitiva de contabilidade.

Posteriormente, com o advento dos livros impressos, houve a escrita do livro *Summa de Arithmetica, Proportioni e Proportionalita* pelo Frei Lucca Pacioli, que sistematizou o método das partidas dobradas, mediante a publicação, pela primeira vez, do assunto débito e crédito em um livro.

Com o avanço nos contextos social, econômico e político, a Contabilidade passou por avanços da mesma forma, migrando da forma manuscrita, para a forma mecânica, e posteriormente, com o avanço tecnológico, migrando para a forma eletrônica e digital. De acordo com Padovezze (2000), o aumento no grau de automação dos serviços contábeis é um dos reflexos do desenvolvimento tecnológico da Contabilidade.

No atual processo de desenvolvimento tecnológico, pode-se afirmar que grande parte das organizações contábeis adotam sistemas de informação em seus processos, especialmente em virtude da imposição por parte dos órgãos governamentais. O estudo de Merlugo et al., (2021) ao analisar como as organizações contábeis estão envolvidas no processo de transformação digital no processo de prestação de serviços, chegou à conclusão de que há empresas que foram consideradas acomodadas, não realizando a adequada migração dos seus processos para o ambiente digital, enquanto outras apresentam dificuldades na implantação de novos sistemas, o que, na opinião dos au-

tores, demonstra um provável estágio inicial de transformação digital das organizações contábeis.

Posteriormente, o estudo de Carmo et al. (2023) analisou os impactos da evolução tecnológica, de forma geral, sob o profissional da contabilidade, e constatou que as variáveis claramente relacionadas com a evolução tecnológica e aquelas que possuem características impositivo-normativa possuíam maior relevância, quando comparadas a outras variáveis. Destaca-se que, apesar de utilizar os termos impositivo-normativa, o referido trabalho não utilizou aspectos da teoria Institucional na sua construção.

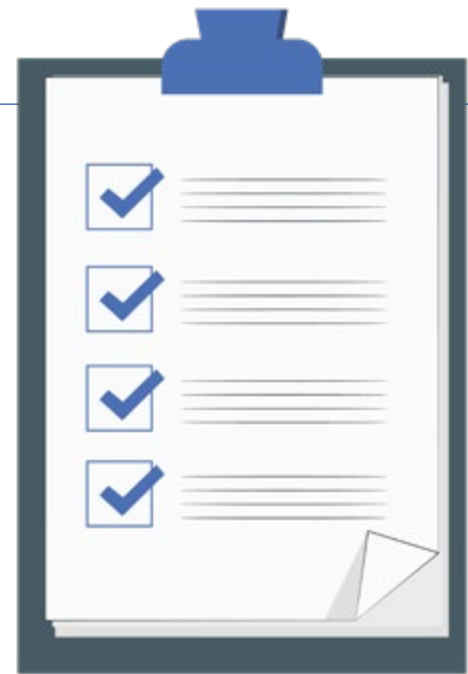
Com base no exposto anteriormente, verifica-se que, nos últimos quarenta anos, a Contabilidade, acompanhando a evolução tecnológica da sociedade como um todo, vem passando por constantes transformações e evoluções. Especificamente, no que diz respeito ao processo em ambientes digitais, os últimos quinze anos podem ser considerados desafiadores, tendo em vista a velocidade pelo qual os novos processos impactam o cotidiano dos profissionais da contabilidade.

2.2 Teoria Institucional

No trabalho realizado por Burns e Scapens (2000), descreveu-se que a teoria Institucional tem diversas abordagens possíveis na literatura de estudos organizacionais, sendo que três possíveis enfoques dessa teoria podem ser utilizados na pesquisa contábil:

- 1) Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics* - N.I.E.).
- 2) Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* - N.I.S.).
- 3) Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* - O.I.E.).

Como meio de comparar as principais características das três correntes de pesquisa ligadas à teoria Ins-



tucional, é apresentado por Steen (2005, p. 30) um quadro que resume essas características, conforme demonstrado no Quadro 1:

O Novo Institucionalismo está presente nos trabalhos de Meyer e Rowan (1992), DiMaggio e Powell (1983, 1991), Scott e Meyer (1991), entre outros. Essa abordagem, que tem como unidade de análise as organizações, e não mais a transação e os custos de transação, como na Nova Economia Institucional, busca estudar as mudanças em relação a práticas formais institucionalizadas, que buscam uma legitimidade externa, contribuindo para o entendimento das relações entre a estrutura organizacional e o ambiente no qual está inserida.

O fenômeno pelo qual as organizações se estruturam a partir das exigências do seu ambiente é explicado por meio de práticas isomórficas, em contraponto à teoria da Contingência, que aborda questões relativas às contingências que se apresentam e que moldam as organizações. Sob o enfoque dessa corrente teórica, ocorre o isomorfismo institucional, que parte do conceito pelo qual a organização reflete uma realidade socialmente construída (Meyer e Rowan, 1992).

Ao tratarem do Isomorfismo Institucional, Dimaggio e Powel (1983) apresentam três mecanismos básicos de mudança institucional isomórfica:

- 1) o isomorfismo coercitivo, que tem origem nas influências políticas e nos problemas de legitimidade;
- 2) o isomorfismo mimético, resultante dos padrões de resposta a incertezas; e
- 3) o isomorfismo normativo, o qual pode ser associado à ação das profissões.

Ao estudar o meio ambiente organizacional no qual as empresas estão interagindo, há uma grande probabilidade de existirem organizações “modelos”, que servem como comparação de atitudes ativas e passivas, as quais poderão ter suas políticas e estruturas reproduzidas, de acordo com as pressões existentes nesse ambiente, sejam elas coercitivas, miméticas ou normativas, independentemente da existência de alguma noção de que tal comportamento trará um aumento da eficiência organizacional interna.

Dimaggio e Powell (1983) apresentam, ainda, hipóteses sobre o impacto da centralização e dependência de recursos, ambiguidade nos objetivos e tecnologias incertas sobre mudanças isomórficas. Nesse contexto, as mudanças e incertezas tecnológicas e a interferência governamental nas questões de natureza contábil e tributária fazem com que possam ocorrer processos isomórficos, visando minimizar os efeitos do ambiente e legitimar a organização perante os clientes externos e internos.

Scott e Meyer (1991) afirmam que as organizações estão inseridas em um setor organizacional, também chamado de campo organizacional por DiMaggio e Powell (1983), o qual se compõe de uma

“dimensão técnica” e uma “dimensão institucional”. Na dimensão técnica, estão localizados os produtos das ações dos indivíduos, materializados, por exemplo, em normas legais e manuais de procedimentos, sendo que a dimensão institucional, por sua vez, compreende um aspecto mais amplo, composto, por exemplo, de fornecedores, consumidores e agências reguladoras, que exercerão influência na forma pela qual a dimensão técnica será construída (Scott e Meyer, 1991). Nesse contexto, a dimensão técnica na qual a Contabilidade está inserida vem sendo “moldada” por um conjunto de pressões internas e externas, que, no caso brasileiro, sofrem forte pressão de questões de natureza tributária.

Segundo Ribeiro e Scapens (2006), a N.I.S. é utilizada para realizar pesquisas em macroinstituições, ou seja, em estudos que tenham por objetivo a verificação de um processo de legitimação externa. As pressões nas instituições, nesse caso, ocorrem de fora para dentro, buscando-se a adaptação da organização a pressões institucionais externas, como a existência de uma nova norma contábil emitida por um órgão regulador ou, ainda, a adoção de práticas formais de

contabilidade, como o orçamento, na busca de uma legitimidade perante acionistas e financiadores, por exemplo.

No entanto, se o evento que se deseja estudar está relacionado ao processo de incorporar conceitos inovadores, buscando-se uma regularidade comportamental e o processo de institucionalização desses novos conceitos, a unidade de análise passa a ser o grupo social que utiliza esses conceitos, incorporando-os em seus hábitos e rotinas diárias, alterando a prática contábil internamente. Nesse caso, a vertente da teoria Institucional que fornece as bases para a realização de estudos dessa natureza é a Velha Economia Institucional.

Segundo Ribeiro e Scapens (2006), enquanto a Nova Sociologia Institucional está relacionada a pesquisas que tenham por objeto os campos macros das organizações, a Velha Economia Institucional tem por objeto as chamadas “microinstituições”, realizando estudos sobre as relações entre os indivíduos no interior das organizações, tendo por objetivo analisar os comportamentos que produzem uma nova realidade social, que, após um processo de mudança, possa ser considerada institucionalizada.



Quadro 1 - Comparação das Abordagens de Pesquisa em Teoria Institucional

	Nova Economia Institucional	Nova Sociologia Institucional	Velha Economia Institucional
Unidade de Análise	Transação	Organização	Grupo (ou subgrupo) social
Suposições dos indivíduos	Racionalidade limitada	Determinismo Institucional	O indivíduo constrói realidades sociais
Visão do processo?	Não	Não	Sim
Direção das mudanças	Estrutura de governança	Práticas formais institucionalizadas: orçamento, custeio ABC.	Regularidade Comportamental
Foco Institucional	Eficiência	Legitimidade Externa	Regularidade comportamental

Fonte: STEEN, 2005, p. 30. (trad. livre).

Sob essa abordagem, a constituição de instituições pode ocorrer por meio de situações formais ou informais. As instituições formais são constituídas dos procedimentos existentes, manuais e regras escritas. As instituições informais não têm uma base formalizada, mas elas apresentam uma analogia às regras estabelecidas formalmente por constituírem percepções para os atores envolvidos de que essas práticas institucionalizadas sempre foram realizadas daquela maneira.

O processo de gestão da mudança em geral e a mudança da Contabilidade especificamente demandam um processo de compreensão amplo do contexto no qual a organização está inserida, com ênfase em rotinas e instituições estabelecidas. Isso envolve muito mais do que o conhecimento dos sistemas formais, mas requer uma compreensão dos hábitos dos membros da organização e das suposições que são consideradas como dadas na atividade diária.



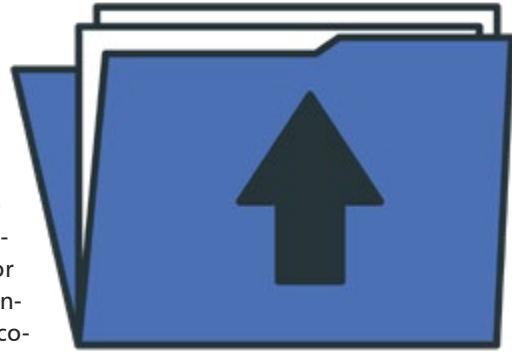
Atente-se ao fato de que, ao se realizar a abordagem dos problemas advindos de uma mudança na área contábil, por meio da Velha Economia Institucional, o foco não está mais na organização como um todo. A análise de grupos ou subgrupos usuáries de determinados conceitos ou proces-

sos, por um lado, diminui o número de processos burocráticos a que estão sujeitos, mas, por outro lado, aumenta a participação relativa de cada indivíduo no processo em si. Dessa forma, por intermédio da estrutura conceitual teórica da Velha Economia Institucional, que está direcionando as investigações dos processos de mudança de Contabilidade, torna-se possível extrair inferências sobre as inter-relações existentes entre o ambiente institucional e o comportamento individual, composto de hábitos e rotinas e suas relações com o processo de formação de instituições.

Nesse contexto, considerando-se as três vertentes da teoria Institucional, a presente pesquisa buscará proporcionar um entendimento sobre como as mudanças tecnológicas na área contábil e tributária vem afetando o cotidiano dos profissionais da contabilidade, gerando oportunidades e desafios a serem superados, realizando-se a análise sob a ótica da Nova Sociologia Institucional (NIS), com foco no isomorfismo institucional, e complementarmente, utilizando-se de aspectos da Velha Economia Institucional (OIE), para verificação da institucionalização das ferramentas tecnológicas. Destaca-se que o referido trabalho foi realizado tendo como foco as mudanças tecnológicas na área contábil e tributária, em contraposição a outros trabalhos, como o de Reis (2008), que analisou o processo de mudança sob a ótica na teoria Institucional na área de Contabilidade Gerencial.

3. Aspectos Metodológicos

Inicialmente, a referida pesquisa pode ser classificada como exploratória, que segundo Cervo, Bervian e



Da Silva (2007), é aquela na qual se realiza a descrição precisa de uma determinada situação, com o objetivo de descobrir as relações existentes entre os elementos componentes desta situação.

A presente pesquisa adotou o método do levantamento, ou *survey*. Buscou, por intermédio da coleta de informações de interessados no processo de integração entre Contabilidade, área tributária e novas tecnologias, a percepção a respeito dos diversos fatores que possam impactar a profissão contábil, considerando-se as duas vertentes da teoria Institucional (NIS e OIE). A coleta de informações foi realizada mediante a aplicação de questionários, de acordo com os fatores a serem apurados. Os questionários foram aplicados, durante o mês de abril e maio de 2019, a estudantes de cursos de pós-graduação com enfoque profissionalizante, na área de Ciências Contábeis. Destaca-se que foram considerados apenas os alunos formados em Ciências Contábeis, que, na época da aplicação do questionário, utilizavam as ferramentas tecnológicas que afetam as rotinas contábeis. A população de estudantes de pós-graduação na instituição pesquisada correspondia a 80 alunos, dos quais 38 eram formados em Ciências Contábeis e utilizam as ferramentas tecnológicas objeto do estudo. A análise das informações coletadas foi realizada por intermédio de métodos quantitativos e qualitativos, os quais são elencados a seguir.

“A análise de grupos ou subgrupos usuários de determinados conceitos ou processos, por um lado, diminui o número de processos burocráticos a que estão sujeitos, mas, por outro lado, aumenta a participação relativa de cada indivíduo no processo em si.”

O questionário foi dividido em duas partes. A primeira parte foi relativa à caracterização do respondente (idade, gênero, experiência profissional, etc.). Na sequência, foram elencadas afirmativas, para que o indivíduo assinalasse seu grau de concordância em uma escala *Likert* de 5 pontos, variando de Concordo Totalmente a Discordo Totalmente. As afirmativas foram apresentadas de forma alternada e, posteriormente, divididas pelos autores em três blocos: afirmativas sobre o processo de mudança tecnológica; afirmativas sobre o processo de isomorfismo institucional; e afirmativas sobre o estágio do processo de institucionalização das novas rotinas contábeis. O isomorfismo institucional e a institucionalização de novas rotinas contábeis estavam relacionadas diretamente ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), implementado pelo Governo federal brasileiro, a partir do ano de 2007, sendo composto de diversos módulos e obrigações acessórias, que abrangem desde a Escrituração Contábil Digital (ECD) e Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) até o E-Social, que está sendo a última parte implementada, relativa à área trabalhista e previdenciária.

Quanto às informações coletadas por intermédio do levantamento, mediante a aplicação de ques-

tionários, foram aplicadas técnicas estatísticas descritiva. A estatística descritiva teve como objetivo apresentar o quantum dos fatores observados, de forma ordenada. Posteriormente, foi realizada a análise qualitativa das informações coletadas, mediante a inter-relação entre as respostas obtidas, por intermédio de escala *Likert*, com os aspectos levantados no arcabouço teórico do presente artigo.

4. Análise dos Resultados

Os resultados da pesquisa, provenientes das informações coletadas, de acordo com o descrito na seção de aspectos metodológicos, são apresentados a seguir. Dos dados oriundos dos questionários aplicados, foram coletados um total de 38 formulários, sendo que 4 foram descartados por estarem com preenchimento incompleto, restando um total de 34 respondentes válidos. Foram considerados válidos apenas os questionários respondidos por indivíduos que, efetivamente, trabalhavam com sistemas informatizados de contabilidade. A primeira parte



do questionário foi utilizada para descrever as características dos respondentes.

Do total de 34 respondentes, 16 eram do gênero masculino e 18 do gênero feminino. A média de idade dos respondentes era de 28 anos, com desvio-padrão de 6 anos, sendo que o gênero masculino apresentou média de idade de 26,5 anos, enquanto o gênero feminino apresentou média de 29,6 anos.

Quando questionados a respeito da área de abrangência de sua organização, 14 respondentes, ou 41% da amostra, afirmaram que sua empresa tem abrangência nacional; 47% responderam que a organização possuía abrangência estadual ou regional; e apenas 12% afirmaram que a organização na qual exerciam atividade possuía abrangência local.

Quanto ao tempo de exercício profissional na área contábil ou fiscal, pode-se considerar que os respondentes apresentam um tempo de experiência razoável, com média de 4,38 anos, havendo respondentes com 10 anos de atuação (3 respondentes), bem como respondentes com apenas 1 ano de exercício profissional, apresentando a amostra um desvio-padrão de 5,5 anos.

Na sequência, além do tempo de experiência na área profissional, os respondentes foram questionados a respeito da utilização dos módulos do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). De um total de 6 módulos do Sped (Escrituração Contábil Digital – ECD, Escrituração Contábil Fiscal – ECF, Escrituração Fiscal Digital – Contribuições – Reinf, E-Social, Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, Nota Fiscal ao Consumidor Eletrônica – NFC-e, Nota Fiscal de Serviço Eletrônica - NFS-e e E-Financeira), os respondentes utilizavam, em média, 2,88 módulos, ou seja, uma utilização de aproximadamente 3 módulos, dos citados anteriormente.

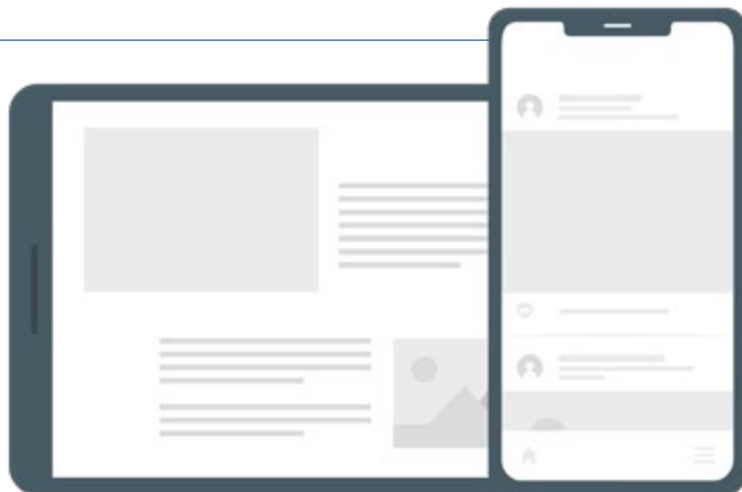
Em seguida, os indivíduos participantes responderam, de acordo com o grau de importância atribuído, a questões relativas ao processo de implementação do Sped, considerando-se os aspectos da teoria Institucional. As afirmativas foram divididas em 3 grupos: a) afirmativas sobre o processo de mudança tecnológica; b) afirmativas sobre o processo de isomorfismo institucional; e c) afirmativas sobre o estágio do processo de institucionalização das novas rotinas contábeis. Os resultados obtidos são os apresentados no Quadro 2:

Na primeira parte da pesquisa, há fortes indícios a respeito dos efeitos da mudança tecnológica no cotidiano dos profissionais da área contábil. Das afirmativas relativas ao processo tecnológico, todas tiveram concordância positiva e/ou neutra acima de 80%. A única afirmativa que contrapõe este cenário diz respeito à atualização do profissional, sendo que 32% concordam totalmente ou parcialmente que estão atrasados em relação aos conhecimentos tecnológicos presentes no cotidiano contábil, o que demonstra a escassez de mão de obra qualificada para o atendimento de todas as obrigações re-

lacionadas à área tecnológica e tributária.

No segundo grupo de questões, o objetivo central foi analisar a perspectiva do profissional da contabilidade, à luz do isomorfismo institucional, apresentado no referencial teórico do presente trabalho. Verificou-se a presença do isomorfismo normativo, pois 52% dos respondentes concordaram, total ou parcialmente, que os organismos profissionais brasileiros da área contábil (CFC, CRCs, etc.) tem incentivo a adoção de ferramentas tecnológicas. O isomorfismo coercitivo, por sua vez, especialmente no que diz respeito às obrigatoriedades emanadas do ente governamental, é presente na visão de aproximadamente 60% dos respondentes, que expuseram que o principal agente de mudança, bem como o motivador do processo de mudança, foi derivado das leis e das demais obrigações impostas pelo Governo. O isomorfismo mimético, por sua vez, é o que aparece com menos força, com 48% de concordância da existência de pressão oriunda por parte dos concorrentes, quando relacionado à implementação de ferramentas digitais, visando à adoção do “padrão” existente no mercado, tendo em vista as incertezas sobre o futuro existentes.

Destaca-se que, embora presente nas três formas existentes na literatura, o isomorfismo coercitivo, pelo qual a obrigatoriedade deriva das influências políticas, especialmente daquelas emanadas pelo Governo, é aquele que exerce maior força, não havendo nenhum respondente que discordasse totalmente da existência deste fator.



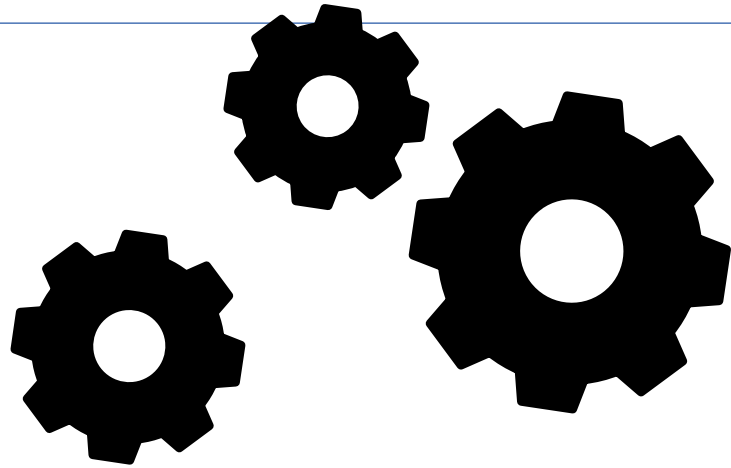
Embora não haja ganhos de eficiência internos (DI MAGGIO e POWELL, 1983), as organizações são compelidas a adotar determinados recursos tecnológicos, de forma contundente, mesmo que para elas não haja racionalidade neste fato.

Já quando analisado o processo de implementação, percebe-se uma certa contradição nas respostas obtidas na presente pesquisa. Em um primeiro momento, houve concordância de que os indivíduos envolvidos na implementação do Sped estariam perfeitamente adaptados às rotinas, não havendo mais qualquer questionamento (50% de concordância total ou parcial, com 38% de respostas neutras, totalizando 88%). Tal resposta pode ser derivada do forte isomorfismo coercitivo, pois, se há uma determinação governamental de obrigatoriedade de implementação, não há o porquê de se questionar abertamente tal decisão. Por outro lado, 55% dos respondentes concordaram, total ou parcialmente, de que, durante o processo de implementação de uma nova rotina do Sped, ocorre resistência por parte dos envolvidos no processo de implementação. Ou seja, mesmo sem questionar abertamente, em virtude da obrigatoriedade derivada da coerção governamental exercida, as pessoas tendem a resistir à implementação de uma nova ferramenta tecnológica, que não apresenta benefícios diretos de forma clara, exceto para o Governo.

As duas últimas questões apresentadas no Quadro 2 dizem respeito ao histórico do processo de implementação das ferramentas digitais, iniciadas há mais de 10 anos, conforme exposto na introdução do presente trabalho. Verificou-se que a maioria (55%) dos respondentes concordou, total ou parcialmente, com a existência de estabilidade nos processos quotidianos, quando relacionados aos estágios iniciais do Sped. Entretanto, apenas 20% dos respondentes concordaram a respeito da existência de manuais e outros materiais escritos, a respeito da sua operacionalização, o que é um forte indício de que, conforme preceitavam Burn e Scapens (2000), embora presente no campo de ação, fazendo parte das rotinas diárias dos indivíduos, para a maioria dos respondentes a implementação de ferramentas e processos digitais ainda se encontra no estágio inicial, de codificação, sendo necessário o amadurecimento das regras e rotinas, que posteriormente passariam pelos processos de incorporação e reprodução, para então se tornarem “*taken for granted*”, ou seja, pressuposições assumidas como rotinas devidamente institucionalizadas no quotidiano contábil.

5. Conclusões

A presente pesquisa teve como objetivo analisar, sob a ótica da teoria Institucional, os fatores que afetam o quotidiano dos contadores em virtude dos novos procedimentos que surgem, em função da evolução tecnológica. De acordo com os dados apurados, pôde-se verificar que o principal fator que influencia a adoção das novas tecnologias, por parte dos profissionais da contabilidade, é o Governo, mediante a presença de um forte isomorfismo coercitivo, que acaba por compelir as organizações contábeis a implementar novas rotinas e processos de ordem digital.



Quadro 2 – Resposta obtidas dos questionários sobre a implementação do Sped

Afirmativas – Grupo A	5	4	3	2	1
A minha rotina de trabalho se alterou muito, nos últimos 5 anos.	70%	13%	3%	8%	6%
O principal motivo que provocou estas alterações é a questão tecnológica	47%	36%	6%	3%	8%
A cada ano, a necessidade de adaptação às novidades tem aumentado cada vez mais.	73%	18%	0%	3%	6%
O processo de informatização dos serviços contábeis será cada vez mais intenso.	79%	9%	3%	0%	9%
Os avanços tecnológicos são aliados no processo de prestação de serviços contábeis.	44%	38%	18%	0%	0%
A integração dos processos contábeis, fiscais e operacionais proporcionam maior segurança nos processos de fornecimento de informação.	38%	44%	6%	12%	0%
A integração dos processos contábeis, fiscais e operacionais proporcionam maior velocidade e confiabilidade nos processos de fornecimento de informação.	53%	26%	18%	3%	0%
Tenho a percepção de que estou atrasado, em relação ao volume de inovações tecnológicas na área contábil.	9%	23%	33%	20%	15%
Para a correta execução dos serviços na área contábil e fiscal, além do conhecimento técnico, é necessária uma visão ampla dos cruzamentos digitais a que a empresa está sujeita.	53%	36%	11%	0%	0%
Afirmativas – Grupo B	5	4	3	2	1
Os órgãos de classe (CFC, CRCs, Sindicatos, etc.) tem incentivado a implantação de softwares e ferramentas digitais, para melhorar a prestação de serviços contábeis e fiscais.	20%	32%	30%	9%	9%
O principal agente de mudança tecnológica dos processos contábeis é o Governo, em todas as suas esferas.	38%	23%	30%	9%	0%
A adoção de ferramentas digitais para a execução das rotinas contábeis e fiscais foi motivada exclusivamente pela obrigatoriedade imposta pelo Governo.	32%	27%	27%	14%	0%
Na minha empresa, a adoção de softwares e ferramentas digitais foi impulsionada pela utilização dos recursos tecnológicos pela concorrência.	21%	27%	32%	14%	6%
Afirmativas – Grupo C	5	4	3	2	1
Os colaboradores e demais envolvidos nos itens relativos ao Sped na minha empresa estão perfeitamente adaptados às rotinas, não havendo mais qualquer questionamento.	29%	21%	38%	8%	2%
Sempre que há a implementação de um novo módulo do Sped, ocorre resistência por parte das pessoas envolvidas no processo de implementação.	32%	23%	23%	12%	9%
Com relação aos primeiros módulos do Sped implementados (NF-e, ECD, ECF, etc.) posso afirmar que na minha empresa há estabilidade na rotina contábil e fiscal.	23%	32%	32%	11%	0%
Na minha empresa, todas as rotinas ligadas aos módulos do Sped estão em manuais e outros materiais escritos, a respeito da sua operacionalização.	6%	14%	47%	23%	9%

Fonte: dados da pesquisa.

De forma complementar, em função da pressão institucional exercida pelo Governo, as associações profissionais e os demais participantes de mercado tendem a adotar as práticas semelhantes, buscando atender, da melhor forma possível, aos anseios governamentais por informações, na maioria das vezes com interesses de natureza tributária, independente de estes novos processos e tecnologias provocarem ganhos de eficácia ou eficiência.

Dessa forma, respondendo ao problema de pesquisa inicialmente proposto, considera-se que nos últimos 10 anos, no Brasil, ocorreu um forte impacto de natureza institucional, com adoção de novas tecnologias estando presente no cotidiano dos contadores, não havendo possibilidades de não adesão a este novo

modelo de negócios que se apresenta, mesmo havendo escassez de mão de obra qualificada e atualizada para atender às demandas.

Conclui-se, pois, que há fortes indícios de que o processo de implementação de ferramentas de natureza digital como instituição, no Brasil, apresenta-se como algo presente, cabendo aos profissionais da contabilidade internalizar os novos procedimentos e tornar-se competente e competitivo neste “novo” mercado que se apresenta.

Como sugestão para pesquisas futuras, sugere-se a realização de pesquisas que ampliem o foco de aplicação das questões relativas ao isomorfismo institucional, bem como na análise de microinstituições, mediante a realização de pesquisas qualitativas com gestores contábeis atuantes no mercado.



Referências

ALMEIDA, L. F. de C. et all. (2017) *ConTexto*, Porto Alegre, v. 17, n. 35, p. 36-54, jan./abr. 2017

BRASIL. *Tesouro Nacional*. (2018) *Carga tributária bruta do Governo Geral foi de 32,36% do PIB em 2017*. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/carga-tributaria-bruta-do-Governo-geral-foi-de-32-36-do-pib-em-2017>> Acesso em 13 de Agosto de 2018.

BRASIL. *Receita Federal do Brasil*. (2018) *Análise Geral da Arrecadação – Angela*. Ano de 2017. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/analise-gerencial-da-arrecadacao-angela-1>>. Acesso em 14 de Agosto de 2018.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. (2000) Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, p. 3-25.

CARMO, C.R.S., BORGES, A.E., MARTINS, V.F. (2023) Evolução Tecnológica na profissão contábil: ampliando a análise acerca das suas possíveis variáveis-chave. *Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade*. V. 11, n.º 45.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. (2007) *Metodologia científica*. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. (1983) The iron cage revisited: institucional isomorphism and collective rationality in organizational fields. In: *American Sociological Review*, v. 48, p. 147-160.

_____, _____. The iron cage revisited: institucional isomorphism and collective rationality in organisational fields. In: _____. (Eds.), (1991) *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. University of Chicago Press, Chicago, pp. 63-82.

ELOY JUNIOR, A. C. C.; SOARES, S. V.; CASAGRANDE, M. D. H. (2014) A produção científica brasileira sobre Contabilidade Tributária em periódicos e eventos no período de 1989-2011. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, Curitiba, v. 6, n.1, p. 89-102, jan./abr.

GALLO, M. F. (2007) A relevância da abordagem contábil na mensuração da carga tributária das empresas. São Paulo, 407 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, USP.

GALLO, M. F.; PEREIRA, C. A.; CABELLO, O. G. (2007) *Carga Tributária Efetiva: Pesquisa Empírica sobre Empresas Brasileiras de Capital Aberto e Fechado*. In: ENCONTRO DA ANPAD, 31, 2007, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro.

UDÍCIBUS, S. de. (2015) *Teoria da Contabilidade*. 11. ed. São Paulo: Atlas.

MERLUGO, W. Z.; CARRARO, W. B. W. H; PINHEIRO, A. B. (2021) Transformação digital na contabilidade. *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*. vol. 15, n.º 1

MEYER, J. W.; ROWAN, B. (1977) *Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony*. *American Journal of Sociology*, v.83, n. 2, p. 340-363,

MEYER, J.W., ROWAN, B. (1992) The Structure of Educational Organizations. In *Organizational Environments: Ritual and Rationality*, MEYER, J.W.; SCOTT, W. R. (eds). Newbury Park, CA: Sage, p. 71-97.

MUMBY, D. K. (1988) *Communication and Power in Organizations: Discourse, Ideology and Domination*. New Jersey: Ablex Pub Co.

PADOVEZZE, C. L. (2000). *Sistemas de Informações Contábeis*. 2. Ed. São Paulo.

PFEFFER, J. (1981) *Power In Organizations*. New York: Pittman Pub.,

REIS, L. G. dos. (2008) *A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional*. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

RIBEIRO, J. A. SCAPENS, R. W. (2006) Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*. V. 3, n.º 3. p. 94-111.2006.

RICHARDSON, A. J. (1987) Accounting as a Legitimizing Institution. In *Accounting Organization and Society*. V. 12, n. 4, p. 341-355.

SCOTT, W, MEYER, J. W. (1991) The organization of societal sectors. In W. W. Powell & P. J, DiMaggio (Eds.). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: *University of Chicago Press*.

STEEN, Martin P. V.D. (2005) *Human agency in management accounting change: A cognitive approach to institutional theory*. Rijksuniversiteit Groningen. Ph. D. Thesis. Disponível em: < <https://www.rug.nl/research/portal/files/13152262/thesis.pdf> >. Acesso em 05 de Agosto de 2018.





Estudo de caso sobre a legitimação do Regime Especial de Tributação com foco no patrimônio de afetação

O presente estudo teve como objetivo compreender como ocorre a interação entre empresa e comissão de representantes dos adquirentes de imóveis, visando observar a legitimidade da Lei de Patrimônio de Afetação. A pesquisa contribui com o setor da construção civil relacionando os procedimentos internos atrelados à adoção do Regime Especial de Tributação (RET) decorrente da adesão ao patrimônio de afetação, e ao universo acadêmico, por proporcionar uma discussão sobre a legitimidade que envolve o método, trazendo reflexões sobre a efetiva concretização dos objetivos dos regimes especiais de tributação. A pesquisa utilizou-se de um estudo exploratório incentivado pela inexistência de estudos que tratassem da temática abordada pela lente teórica da legitimidade. Também descritivo, o estudo buscou compreender características relevantes ligadas ao cumprimento dos requisitos contábeis que constituem a Lei n.º 10.931, de 2004. De forma qualitativa, a pesquisa utilizou-se de estudo de caso, com a participação de uma incorporadora atuante na cidade de Campina Grande/PB, em que o controller da empresa foi o ator selecionado como respondente. Relacionando atributos de legitimidade pragmática com os requisitos da Lei n.º 10.931, de 2004, o estudo demonstrou que, embora a interação no decorrer da obra seja inexistente, o propósito da Lei n.º 10.931, de 2004, está sendo alcançado, visto que as incorporadoras têm aderido ao método, segregando e protegendo o patrimônio das incorporações.

Aline Araújo Fernandes

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba, 2023; é pós-graduada em Gestão Tributária, Trabalhista e Previdenciária, pela Faculdade Maurício de Nassau; e Graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade Estadual da Paraíba. Possui experiência como profissional da contabilidade atuando na área de construção civil. Principais linhas de pesquisa: Informações para Usuários Internos; Análise de Custos; e Contabilidade para Construção Civil. *E-mail*: aafernandes.contabilidade@gmail.com

Robério Dantas de França

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN). Professor da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), lotado no Departamento de Finanças e Contabilidade - DFC/CCSA, Campus I, João Pessoa/PB. É professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da UFPB e coordenador do Curso de Ciências Contábeis da UFPB, Campus João Pessoa. É mestre em Ciências Contábeis, Especialista em Contabilidade Decisória, graduado em Ciências Contábeis e Técnico em Contabilidade. Possui experiência como profissional da contabilidade atuando na área de gestão e operacional. Principais linhas de pesquisa: Contabilidade e Tributos; Tax Avoidance; Reputação Corporativa; Pesquisa e Educação em Contabilidade *E-mail*: rdf@academico.ufpb.br

1. Introdução

O Regime Especial de Tributação (RET) é para o setor da Construção Civil um simplificador de tributos, centralizando o PIS, Cofins, IRPJ e CSLL em uma única guia, e constituindo uma menor carga tributária. Porém o benefício não é posto de forma apenas a contribuir com os empreendedores do ramo, mas também dar aos adquirentes a garantia de construção de seus imóveis (Caetano, 2017). Essa garantia é posta em prática por meio da afetação do patrimônio, que consiste no ato de segregá-lo a cada empreendimento desenvolvido pela empresa incorporadora, não podendo este, após afetado, responder por obrigações do empreendedor que não esteja diretamente ligado ao empreendimento afetado (Braz, 2018).

Embora se revele como uma boa opção de planejamento tributário, prática esta de definir a me-

lhor opção tributária para a organização (Krüger, Santos & Flores, 2020), o cenário de adoção do RET contará com funções contábeis peculiares à sua adoção, implicando a elaboração de demonstrativos contábeis com dados atrelados ao empreendimento, delineando movimentações ligadas a este, e tendo como propósito o encaminhamento desses relatórios à comissão formada pelos compradores das unidades (Pinto, Luiz, Honda & Faria, 2021).

Posto isto, a pesquisa traz a seguinte problemática: **Qual o papel da contabilidade na interação entre incorporadoras aderentes do Regime Especial de Tributação (RET) e a comissão de representantes dos empreendimentos afetados?**

A pesquisa possui como objetivo compreender como ocorre a interação entre empresa e comissão de representantes, visando observar a legitimidade da Lei de Patrimônio de Afetação, e se justifica por contribuir à comunidade ligada ao segmento da construção civil, relacionando os procedimentos internos atrelados à adoção do Regime Especial

de Tributação (RET) decorrente da adesão ao patrimônio de afetação e ao universo acadêmico, por proporcionar uma discussão sobre a legitimidade que envolve o método, trazendo reflexões sobre a efetiva concretização dos objetivos dos regimes especiais de tributação.

Deegan (2002) aponta como uma das questões que necessita de um maior desenvolvimento e refinamento no âmbito da teoria da Legitimação a “necessidade de pesquisas adicionais sobre se, e por que, formas específicas de estratégias de divulgação realmente funcionam, ou não, no apoio à legitimidade organizacional”. O estudo foi incentivado pela lacuna de estudos anteriores que tratassem da temática do patrimônio de afetação e RET utilizando a ótica da teoria da Legitimidade, com foco na Lei n.º 10.931, de 2004, diante do seu objetivo informacional e de proteção aos adquirentes de imóveis.

Almendanha (2014) em seu estudo expôs o contexto em que foi criada a Lei n.º 10.931, de 2004, focando na importância que envolve a aplicabilidade desta. O estudo de Beuren e Fries (2014) focou em verificar o conhecimento dos profissionais da contabilidade do Vale dos Sinos/RS sobre o Regime Especial de Tributação (RET). Em seus estudos, Segreti, Peleias, Ribas Filho & Brito (2006), Pinto, Luiz & Honda (2021), Colling, Goldoni, Moraes & Arruda (2017), Caetano & Ribeiro (2017) e Brito, Almeida, Veloso & da Silva (2014) compararam formas de tributação sobre o lucro, apontando a sistemática do RET e do patrimônio de afetação como forma de redução de custo tributário. Eyng & Peixoto (2016) investigaram o instituto do Patrimônio de Afetação analisando a segurança jurídica conferida.



“Diante do crescimento da indústria da construção civil e com o nascimento de um mercado voltado para a aquisição de apartamentos residenciais, surge a incorporação imobiliária, que produz unidades imobiliárias em uma mesma edificação por meio de uma poupança popular captada pelo incorporador.”

2. Referencial Teórico

2.1 Incorporação imobiliária

A construção de edifícios em condomínio é resultado da necessidade de uso racional do espaço urbano decorrente do crescimento populacional desordenado (Almendanha, 2014). Diante do crescimento da indústria da construção civil e com o nascimento de um mercado voltado para a aquisição de apartamentos residenciais, surge a incorporação imobiliária, que produz unidades imobiliárias em uma mesma edificação por meio de uma poupança popular captada pelo incorporador (Taveira, 2019). A possibilidade de negociação das unidades ainda em fase de projeto permite a captação de recursos dos futuros proprietários para a construção do empreendimento (Almendanha, 2014).

A ausência de legislação que dispusesse sobre os lucros da atividade tornou o ramo da incorporação imobiliária interessante para atuação, chamando a atenção de empresários desqualificados, que resultaram em prejuízos aos adquirentes dos imóveis (Taveira, 2019). Assim, em 1964, foi elaborado um anteprojeto de lei disciplinando as incorporações imobiliárias, com foco em viabilizar os empreendimentos e disciplinar as relações

jurídicas nessa modalidade de negócio (Taveira, 2019).

Entre as obrigações impostas ao incorporador, tem-se no art. 43, I, da Lei n.º 4.591, de 1964, que cabe ao incorporador “informar obrigatoriamente aos adquirentes, por escrito, no mínimo de seis em seis meses, o estado da obra”. O ato de construir o prédio é a principal obrigação do incorporador, devendo seguir sempre o que foi previsto em contrato firmado com o adquirente (Taveira, 2019). O ramo da construção civil possui particularidades de cunho legal, normativo, operacional ou econômico que tendem a focar na relevância da informação contábil (Braga & Da Cunha, 2019).

De acordo com Chalhub (2016), “os contornos econômicos, financeiros e jurídicos assim fixados pelo direito positivo identificam a incorporação imobiliária como entidade que, embora sem personalidade, é dotada de autonomia econômica e financeira”. Possuindo autonomia econômica e financeira, pressupõe-se que cada empreendimento de uma incorporadora imobiliária tenha potencial de autossustentação econômica e financeira, sendo o seu



ativo suficiente para gerar a execução da obra e liquidação do seu respectivo passivo, trazendo ainda algum retorno pelo investimento (Chalhub, 2016).

Dada a essa caracterização de segregação dos elementos patrimoniais, usualmente as incorporações imobiliárias são organizadas em forma de Sociedade de Propósito Específico (SPE), patrimônio de afetação, ou ainda, mantendo os valores junto ao patrimônio total do incorporador sem os destacar. O que deve ser frisado é que o correto é que cada incorporação deve ter o seu grupo de direitos e obrigações decorrentes das receitas e do financiamento advindas do empreendimento (Chalhub, 2016).

Em se tratando da modalidade de patrimônio de afetação, há uma blindagem do patrimônio, preservando os recursos pertencentes ao empreendimento, e há um mecanismo de autodefesa por parte dos credores, em que haverá uma comissão de representantes “legalmente habilitados a realizar diretamente seus direitos, mediante prosseguimento da obra ou liquidação do patrimônio, por meio de atos extrajudiciais” (Chalhub, 2016).

2.2 Patrimônio de Afetação

Representado em lei, o patrimônio de afetação é um mecanismo opcional que pode ser utilizado pelos incorporadores com vistas a fortalecer a sua relação com os credores que adquiriram os imóveis ofertados ainda em fase de construção do empreendimento. Essa modalidade oferta uma maior segurança, ao passo que exige uma maior transparência quanto à construção dos imóveis, por meio de demonstrações contábeis completas e individualizadas (Segreti, Peleias, Ribas Filho & Brito, 2006).

Anterior à criação do patrimônio de afetação, as incorporadoras acumulavam em uma única administração e contabilidade os recursos captados de distintos empreendimentos, aumentando o risco

de insolvência para obras em andamento. Um exemplo enquadrado a esta situação é a incorporadora Encol, que decretou falência após firmar contrato com inúmeras famílias que carregavam consigo o sonho de receber o imóvel próprio. O contrato firmado para a realização desse sonho, porém, jamais se concretizaria (Almendanha, 2014).

O mecanismo do patrimônio de afetação, além de trazer mais segurança aos credores, também traz ao incorporador a possibilidade de elisão fiscal, uma vez que apresenta uma redução da carga tributária através do Regime Especial de Tributação (RET). Sobre elisão fiscal Soares & Borges (2020) a apresenta como um mecanismo lícito que visa a redução ou eliminação de tributos. Incentivos fiscais advindos da esfera governamental permitem aos contribuintes ensinar a elisão fiscal (Soares & Borges, 2020). Sobre o RET, Beuren & Fries (2014) explica que a sua criação objetivou incentivar as incorporadoras imobiliárias a aderirem a modalidade do patrimônio de afetação e, em contrapartida, recolherem seus tributos de forma simplificada.

2.3 Regime Especial de Tributação

O Regime Especial de Tributação (RET) se apresenta para o setor da construção civil como um simplificador de tributos, além de constituir uma menor carga tributária. Porém, o benefício



não é posto de forma apenas a contribuir com os empreendedores do ramo, mas também dar aos adquirentes a garantia do andamento de seus imóveis (Caetano, 2017).

As incorporadoras que aderirem ao regime serão submetidas a uma tributação com a alíquota de 4% sobre o total de receitas auferidas (Braz, 2018). O Regime Especial de Tributação (RET), é um regime opcional (Almendanha, 2014), mas que, quando escolhido como forma de tributação, deverá prevalecer até o final da incorporação enquadrada (Beuren & Fries, 2014).

Aldemanha (2014) visualiza a Lei n.º 10.931, de 2004, como portadora de duas inovações importantes, tutelando de um lado os interesses do consumidor e, do outro lado, os interesses do incorporador, e aponta como falha o fato de haver a facultatividade do patrimônio de afetação, justificando que se a referida lei foi criada para estancar e prevenir casos desastrosos no ramo da incorporação imobiliária, a obrigatoriedade da modalidade deveria ser posta.

Utilizando a lente teórica da legitimidade, a legitimação da lei está em conseguir tutelar os interesses dos adquirentes dos imóveis (Alde-manha, 2014), exigindo das empresas uma maior transparência acerca dos recursos pertencentes ao empreendimento, usando de demonstrações contábeis tempestivas (por meio do patrimônio de afetação) (Segreti *et al.*, 2006) e, em contrapartida, oferecendo ao incorporador um regime de tributação com uma menor carga tributária e maior simplificação de recolhimento do tributo (Caetano, 2017).



“O Estado possui papel fundamental na solução de conflitos sociais, sendo munido do poder de influência em várias esferas da atividade humana, como, por exemplo, por meio da regulamentação de informações divulgadas pelas organizações.”

2.4 Teoria da Legitimidade

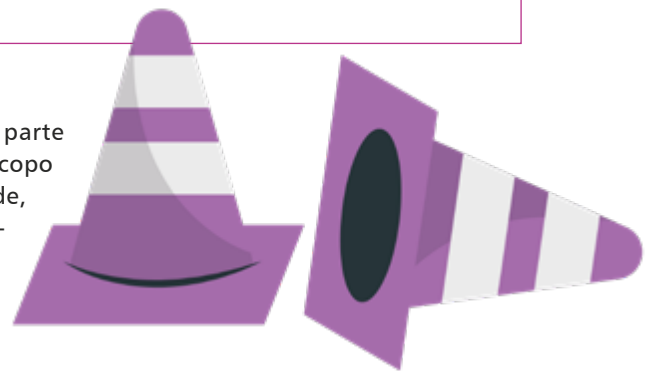
A teoria da Legitimidade tem suas raízes na teoria Institucional (Machado & Ott, 2015) e apresenta ao contexto das organizações o conceito de “contrato social”, baseado em uma visão ideal de atuação, em que a organização estará ameaçada caso a sociedade julgue que esse contrato está sendo violado (Deegan, 2002). De acordo com Guthrie & Parker (1989), a teoria da Legitimidade “postula que as divulgações corporativas são feitas como reações a fatores ambientais e para legitimar ações corporativas”.

De acordo com Burlea & Popa (2013), o papel da legitimidade nas organizações é motivado por questões sociais e ambientais negativos ocasionados por ausência de legitimidade, ou seja, ações desviadas do sistema de regras, valores e normas de uma sociedade geram a necessidade de legitimidade organizacional. Ainda de acordo com Burlea & Popa (2013), a literatura sugere que a sobrevivência de uma organização depende dos seus processos de legitimação frente às pressões geradas pelo ambiente ao qual está inserida, buscando obter e manter a aprovação dos *stakeholders*. Archel, Husillos, Larinaga & Spence (2009) apontam

que as divulgações por parte das organizações, no escopo da teoria da Legitimidade, representam um mecanismo tácito para atingir o objetivo estratégico de influência sobre como seu público relevante as enxergam.

O Estado possui papel fundamental na solução de conflitos sociais, sendo munido do poder de influência em várias esferas da atividade humana, como, por exemplo, por meio da regulamentação de informações divulgadas pelas organizações. Assim, pois, Archel *et al.* (2009) frisam a importância da análise dos papéis desempenhados pelo Estado no processo de legitimação desenvolvidos pelas empresas. Espera-se que, por meio dos regulamentos, as preocupações levantadas por grandes públicos sejam levadas em consideração, e a conformidade com essa regulamentação é um meio estratégico pelo qual as organizações mantêm a legitimidade organizacional (Chelli, Durocher & Richard, 2014).

Frente ao dinamismo de uma sociedade, nem fontes de poder institucional, nem necessidades de seus serviços são permanentes, devendo assim as instituições passarem por testes de legitimidade e



relevância, demonstrando, de um lado, que a sociedade requer seus serviços e do outro que os grupos que se beneficiam de suas recompensas possuem a aprovação da sociedade (Chelli, Durocher & Richard, 2014).

Três são as formas de legitimidade estabelecidas por Suchman (1995): a legitimidade pragmática, a legitimidade moral e legitimidade cognitiva. A legitimidade pragmática segundo Suchman (1995):

[...] repousa sobre os cálculos de interesse próprio dos públicos mais imediatos de uma organização. Muitas vezes, esse imediatismo envolve trocas diretas entre organização e público; no entanto, também pode envolver interdependências políticas, econômicas ou sociais mais amplas, nas quais a ação organizacional afeta visivelmente o bem-estar do público. [...] a legitimidade pragmática baseia-se no interesse próprio do público [...].

Sendo o RET uma estratégia do Estado para incentivar a adesão à modalidade do patrimônio de afetação (Beuren & Fries, 2014), mecanismo este que visa trazer segurança aos adquirentes de imóveis ao preservar os recursos de um empreendimento por meio da blindagem do patrimônio (Chalhub, 2016), oferecendo assim segurança e transparência acerca do andamento da obra (Segreti *et al.*, 2006) por meio da entrega de balancetes trimestrais à comissão de representantes do patrimônio de afetação (Brasil, 2004), a legitimidade da lei se encontra no cumprimento dos propósitos aqui descritos, em que os adquirentes serão beneficiados com as informações passadas pela incorporadora, enquadrando-se, pois, como legitimadores da instituição.

Segundo Fank, Wernke & Zanin (2019), a legitimidade pragmática “refere-se ao caráter definido pelas organizações em se comportar dentro dos parâmetros estabelecidos por alguma esfera reguladora”, e complementa que

[...] o caráter mais importante da legitimidade pragmática é concretizado pela necessidade da organização em conseguir informações sobre a percepção do seu público-alvo relacionadas às suas atividades, visto que com isso o seu público-alvo também passa a compreender de forma ampla todas as suas relações institucionais (como as políticas e os aspectos econômicos e sociais).

Na legitimidade pragmática, o público não necessariamente apoia a organização pela crença de que ela oferece benefícios diretos, mas pelas ações da organização responder aos seus interesses, havendo um efeito na troca dessa influência sobre os atos da entidade (Beuren, Gubiani & Soares, 2013).

3. Procedimentos Metodológicos

3.1 Tipologia da pesquisa

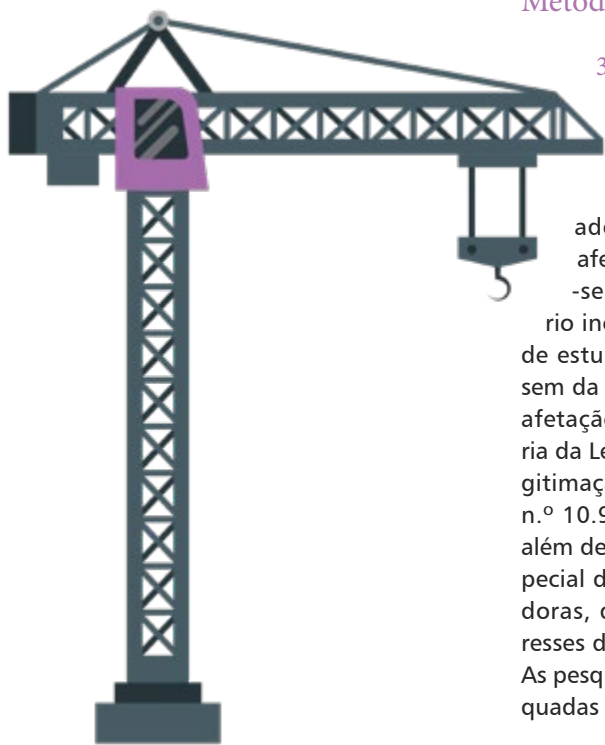
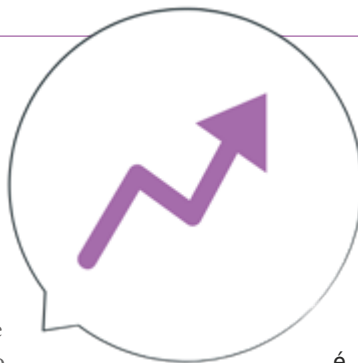
Para compreender a relação das empresas com a comissão de representantes de obras aderentes de patrimônio de afetação, a pesquisa utilizou-se de um estudo exploratório incentivado pela inexistência de estudos anteriores que tratassem da temática do patrimônio de afetação e RET pela ótica da teoria da Legitimidade, focando na legitimação da promulgação da Lei n.º 10.931, de 2004, criada para, além de implementar o Regime Especial de Tributação às incorporadoras, defender também os interesses dos adquirentes de imóveis. As pesquisas exploratórias são adequadas para temas pouco explora-

dos, desenvolvendo, esclarecendo, e modificando conceitos e ideias (Henriques, 2017).

O estudo também é enquadrado como descritivo, em que, de acordo com Henriques (2017), “objetiva a descrição das características de uma população ou fenômeno”. Segundo Andrade (2016), “o emprego de uma abordagem descritiva pode ajudar a identificar as ligações causais a serem analisadas”. A finalidade da pesquisa é compreender características relevantes ligadas ao cumprimento dos requisitos contábeis que constituem a Lei n.º 10.931, de 2004, verificando por meio de um questionário aberto o interesse e a relação com os clientes, bem como as dificuldades operacionais enfrentadas pela empresa no processo de adequação aos requisitos do patrimônio de afetação.

A pesquisa possui cunho qualitativo, que, de acordo com Pereira (2019), não há possibilidade de quantificação dos dados obtidos, havendo assim o processo de interpretação e atribuição de significado aos fenômenos. Para Henriques (2017), “a complexidade, a singularidade, a imprevisibilidade e a originalidade das relações interpessoais e sociais requisitam outros métodos que não a quantificação, métodos mais relacionados com a interpretação, propriamente dita, métodos que valorizam aspectos qualitativos”.

De acordo com Andrade (2016), “uma das principais características da pesquisa qualitativa é a predominância da descrição. Descrição de pessoas, de situações, de acontecimentos, de reações, inclusive transcrições de relatos. Um pequeno detalhe pode ser um elemento essencial para o entendimento da realidade”.



“Na legitimidade pragmática, o público não necessariamente apoia a organização pela crença de que ela oferece benefícios diretos, mas pelas ações da organização responder aos seus interesses, havendo um efeito na troca dessa influência sobre os atos da entidade.”

3.2 Caso Investigado

A pesquisa está delimitada a um estudo de caso com a participação de uma empresa atuante no ramo da incorporação imobiliária desde o exercício de 2016, localizada na cidade de Campina Grande/PB, e com foco na construção de edifícios residenciais. A empresa constituiu comissão de representantes em suas duas últimas obras afetadas, legitimando-a para descrever como ocorreu a relação empresa-comissão de representantes.

Por possuir uma contabilidade interna, a empresa efetua *in loco* o acompanhamento de todas as etapas do empreendimento – desde o nascimento do seu projeto até a sua construção, efetuando uma simultânea contabilização dos fatos. Posto isto, o caso escolhido é legítimo para contribuir com informações acerca de possíveis dificuldades contábeis encontradas no requisito da entrega trimestral dos demonstrativos contábeis à comissão.

Para Henriques (2017), o estudo de caso “é um tipo de pesquisa que se apoia na interpretação de determinado fenômeno, tendo em vista generalizar os resultados, o que, evidentemente, exige critérios rigorosos de observação para que a extensão das conclusões não se revele falha”. E se tratando

de críticas sofridas pelo método, Henrique (2017) se posiciona afirmando que “[...] sobre as críticas que focalizam a insuficiência de elementos para a validação e confiabilidade dos resultados, é de lembrar que não faz parte da natureza das Ciências Sociais a pretensão de produzir resultados exatos e respostas definitivas”.

3.3 Seleção do Respondente

O *controller* da empresa foi o ator selecionado para participar da pesquisa, uma vez que a função desse profissional envolve a geração de informações nos diversos setores da empresa por meio da análise de balanço, da elaboração de relatórios contábeis, de relatórios gerenciais, entre outros, bem como atua diretamente com a administração (Alves & Macedo, 2019), gerando também sinergia entre os colaboradores (Wiedmann & Nikolay, 2017).

Foi entregue previamente ao respondente um protocolo contendo um resumo sobre a temática abordada, para que este pudesse se familiarizar com a lente teórica utilizada, bem como para que se

sentisse confortável em responder aos pontos abordados no questionário utilizado. Além do protocolo, também foi entregue ao respondente um termo de consentimento livre e esclarecido (TCLE) a fim de registrar a aceitação do compromisso ético da pesquisa, conforme recomenda Yin (2015).

3.4 Constructos da Pesquisa

A pesquisa utilizou de um questionário aberto, embasado em estratégias relacionadas ao controle, para construir a legitimidade pragmática demonstradas no estudo de Lepistö, Dobroszek, Lepistö & Zarzycka (2020), cujo contratante pretende satisfazer o cliente por meio da utilidade entregue ao cliente pelo contratante.





Visto que, entre os requisitos impostos pela Lei n.º 10.931, de 2004, consta o de informar aos adquirentes sobre a aplicação dos recursos do empreendimento no andamento da obra, o questionário foi formulado com perguntas que envolvessem a comunicação entre as partes, a tempestividade de entrega das informações contábeis, o interesse da comissão representante por essas informações, bem como as dificuldades encontradas para cumprir com os requisitos impostos ao RET pela incorporadora. As características aqui descritas estão enquadradas nos atributos da legitimidade pragmática demonstradas no Quadro 1.

3.5 Técnica de Coleta das Informações

O estudo se utilizou de fontes de evidencição primárias e secundárias. Como fonte primária, temos o questionário aberto. Como fonte secundária está a Lei n.º 10.931, de 2004, que dita sobre o requisito de entrega das demonstrações contábeis trimestralmente à comissão de representantes do patrimônio de afetação e, por fim, também como fonte de evidencição secundária, a pesquisa utilizou-se do estudo de Lepistö *et al.* (2020), trazendo pontos relevantes para concretização de uma legitimidade pragmática.

Assim, a triangulação ocorre com a Lei n.º 10.931, de 2004, que demonstra a existência legal de uma relação entre incorporador e adquirentes de imóveis na função de atualização informacional sobre o empreendimento, sendo esta confrontada com a realidade por meio do caso observado, contribuindo para *insights* quanto à legitimidade do propósito de criação do RET. Por fim, tem-se o estudo de Lepistö *et al.* (2020), que contribui com diretrizes de observação quanto à legitimidade pragmática das organizações.

Quadro 1 - Legitimidade pragmática: utilidade para as partes interessadas entregue pelo contratante com suas atividades

Atributos	Constructos
Atributos de troca	Adaptação e conformidade com as necessidades das partes interessadas, avaliando e monitorando a adaptação;
Atributos de influência	Cooptar as partes interessadas nas estruturas de tomada de decisão e comunicação, fazendo com que se sintam no controle;
Atributos dispostos	Adaptando e comunicando a conformidade aos valores das partes interessadas usando controles nas interações.

Fonte: adaptado de Lepistö *et al.* (2020).

O questionário foi dividido em quatro blocos, sendo o primeiro uma introdução sobre o tema abordado, com a função de captar do entrevistado o seu conhecimento sobre patrimônio de afetação. O segundo, terceiro e quarto blocos trouxeram questões baseadas nos atributos de legitimidade pragmática do estudo de Lepistö *et al.* (2020). As questões foram desenhadas pelos pesquisadores seguindo as características dos atributos de legitimidade pragmática, sendo eles os atributos de troca, os atributos de influência e os atributos dispostos.

No protocolo de pesquisa, os pesquisadores criaram uma matriz de amarração metodológica para cruzamento dos pressupostos da teoria da Legitimidade pragmática com a Lei n.º 10.931, de 2004. O questionário derivado desse cruzamento totalizou 17 questões, repassadas ao participante e respondidas por meio de gravação de voz. Integralmente, os áudios somaram 25 minutos e 38 segundos, sendo posteriormente transcritos e analisados por meio da técnica de análise de conteúdo conforme recomendada por Bardin (1995).

4. Descrição e Análise dos Resultados

4.1 Introdução ao tema

Esse primeiro bloco de perguntas foi responsável por captar o conhe-

cimento do respondente acerca do tema tratado nesse estudo. O participante foi abordado com questões a respeito de seu entendimento sobre patrimônio de afetação; se já possuía o conhecimento de que o RET foi criado para incentivar as empresas à aderirem ao método de patrimônio de afetação; e se possuía o conhecimento de que, embora o RET represente um benefício às organizações, a lei que o criou possui como foco principal a proteção dos adquirentes dos imóveis.

Para o respondente,

O patrimônio de afetação é um registro que a gente faz junto aos órgãos competentes, dentre eles o cartório e a Receita Federal, [...] informando a obra que “tá” afetada, [...] e isso assegura aos futuros compradores do empreendimento, que caso haja alguma demanda judicial, ou tributária, fiscal, contra a construtora, contra as empresas responsáveis, [...] se houver alguma medida judicial contra essas empresas, [...] os imóveis que estão dentro do regime de afetação serão preservados, e será assegurado aos compradores o direito de receber os imóveis [...] e em troca desse registro [...] a construtora/incorporadora adquiriram [...] o direito de fazer uma tributação diferenciada tanto em alíquota como em forma de recolhimento, onde se recolhe aí 4 impostos federais com uma guia só.

O respondente afirmou já ter conhecimento de que a criação do RET ocorreu para incentivar a adesão das incorporadoras à modalidade de patrimônio de afetação, cuja lei visa em primeiro lugar proteger os adquirentes dos imóveis, e reforçou que possui tal conhecimento desde a abertura da empresa, adquirido em escritório de contabilidade contratado para assessorá-los no início das atividades.

Visto que o respondente possui conhecimento sobre a Lei do Patrimônio de Afetação, seguimos para o segundo bloco, com questionamentos sobre os requisitos contábeis listados na Lei n.º 10.931, de 2004, bem como sobre a interação com a comissão representante dos compradores, visto que que segundo o art. 31-D da Lei n.º 4.591, de

1964, incluído pela Lei n.º 10.931, de 2004, é pontuado como responsabilidade da incorporadora:

IV - entregar à Comissão de Representantes, no mínimo a cada três meses, demonstrativo do estado da obra e de sua correspondência com o prazo pactuado ou com os recursos financeiros que integrem o patrimônio de afetação recebidos no período, firmados por profissionais habilitados, ressalvadas eventuais modificações.

4.2 Atributos de troca

Os atributos de troca são parte dos atributos da legitimidade pragmática. De acordo com

Suchman (1995), a legitimidade pragmática envolve a observação dos benefícios próprios para as partes interessadas e “resume-se a uma espécie de legitimidade de troca – apoio a uma política organizacional baseada no valor esperado dessa política para um determinado conjunto de constituintes”.

Nos atributos de troca, Lepistö *et al.* (2020) cita a “adaptação e conformidade com as necessidades das partes interessadas, avaliando e monitorando a adaptação”. Dessa maneira, os questionamentos desse segundo bloco visaram identificar dificuldades encontradas para a adaptação às regras do patrimônio de afetação; se o modelo de contabilidade utilizado (interno) contribui para que os requisitos do patrimônio de afetação sejam bem desempenhados; se existe efetivamente uma comunicação entre a empresa e a comissão de representantes dos empreendimentos afetados; caso não haja a comunicação, qual o cerne da questão para que ela não ocorra.

O referido bloco busca compreender o processo de adaptação e realização dos requisitos informacionais entre incorporadora e comissão de

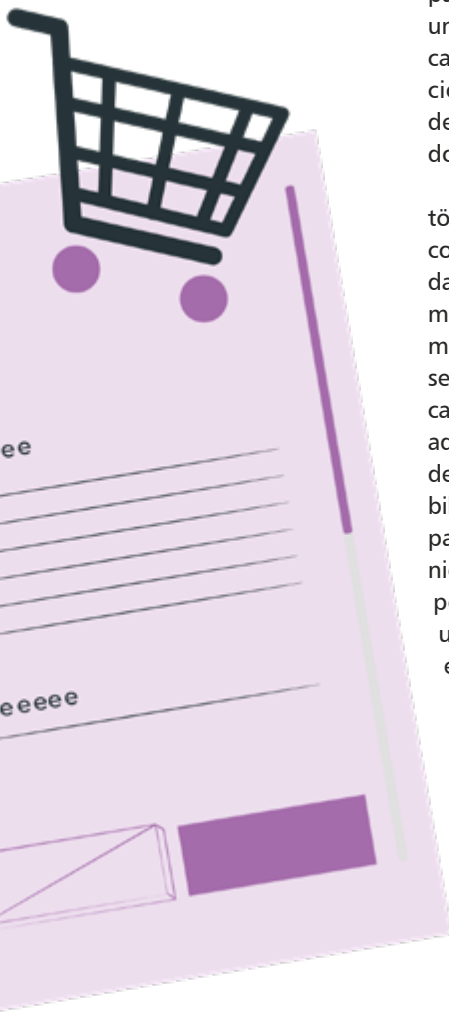
representantes com base nos requisitos impostos pelos itens do art. 31-D da Lei n.º 4.591, de 1964, incluído pela Lei n.º 10.931, de 2004:

VI - entregar à Comissão de Representantes, no mínimo a cada três meses, demonstrativo do estado da obra e de sua correspondência com o prazo pactuado ou com os recursos financeiros que integrem o patrimônio de afetação [...];

VI - entregar à Comissão de Representantes balancetes coincidentes com o trimestre civil, relativos a cada patrimônio de afetação;

VII - assegurar à pessoa nomeada nos termos do art. 31-C (comissão de representantes) o livre acesso à obra, bem como aos livros, contratos, movimentação da conta de depósito exclusiva referida no inciso V deste artigo e quaisquer outros documentos relativos ao patrimônio de afetação;

O respondente informou que constituiu comissão em suas duas últimas obras, mas a empresa se limitou em atender às demandas requisitadas por elas. O respondente explicou que acredita que as demonstrações contábeis configuram informações demais para um pessoal que é leigo, e que acaba por distorcer muitas das informações. Informações de “livros, contratos, movimentações correntes da empresa” não são passadas, nem mesmo são solicitadas pelos clientes. O respondente disse que o importante é possuir uma contabilidade tempestiva e que consiga comprovar os custos de cada uma das obras, e que a sua contabilidade é feita por meio de centro de custos capazes de gerar informações separadas em balanço patrimonial, atendendo às exigências impostas por “órgãos oficiais, Receita Federal, Justiça, qualquer outro governamental da esfera federal, estadual, municipal”, mas que para a comissão essas informações não são passadas.



O respondente acredita que é um hábito do legislador brasileiro criar uma série de burocracias, acreditando que todas as pessoas entenderão as situações como eles entendem. Não se levam em consideração as exigências vinculadas à divulgação de seus relatórios contábeis para uma comissão de representantes, cuja incorporadora tem o direito de controlar os seus gastos e gerenciar custos, e que, ao ser ter transparência em excesso com os clientes, estes podem acabar adquirindo a sensação de que está comprando aquele imóvel pelo valor de custo, reivindicando valores caso esses custos diminuam.

Em relação à modalidade adotada de contabilidade interna, o respondente acredita que sim, contribuindo para que consiga cumprir com os requisitos legais. Quanto à comunicação com a comissão de compradores, o respondente afirmou que a empresa não provoca essa comunicação e que não existe um sistema periódico para que ela ocorra, mas afirma que a própria comissão também não efetua essa provocação. Como cerne para que essa comunicação não ocorra, o respondente cita os problemas que a transparência pode ocasionar à incorporadora e o fato de os compradores serem leigos e de não demonstrarem interesse no acompa-

nhamento. Cita ainda que o objetivo dos compradores é “ficar olhando se o prédio ‘tá’ subindo. Ele tem a percepção de que a coisa ‘tá’ andando dentro do cronograma previsto”.

4.3 Atributos de influência

Os atributos de influência, segundo Lepistö *et al.* (2020), competem “cooptar as partes interessadas nas estruturas de tomada de decisão e comunicação, fazendo com que se sintam no controle”. Conforme Suchman (1995), “os constituintes apoiam a organização não necessariamente porque acreditam que ela oferece trocas favoráveis específicas, mas porque a veem como uma resposta a seus interesses maiores”.

Assim, esse bloco do questionário buscou compreender se há empenho por parte da comissão de compradores em defender seus direitos; se o método de afetação do patrimônio de fato tem cumprido o papel de proteger o patrimônio dos adquirentes; se a comissão de representantes demonstra interesse nas informações contábeis; se o método do patrimônio de afetação perde a legitimidade, caso os clientes não tenham interesse informacional; e ainda o que pode ocasionar o possível desinteresse. Busca compreender a influência que os requisitos im-

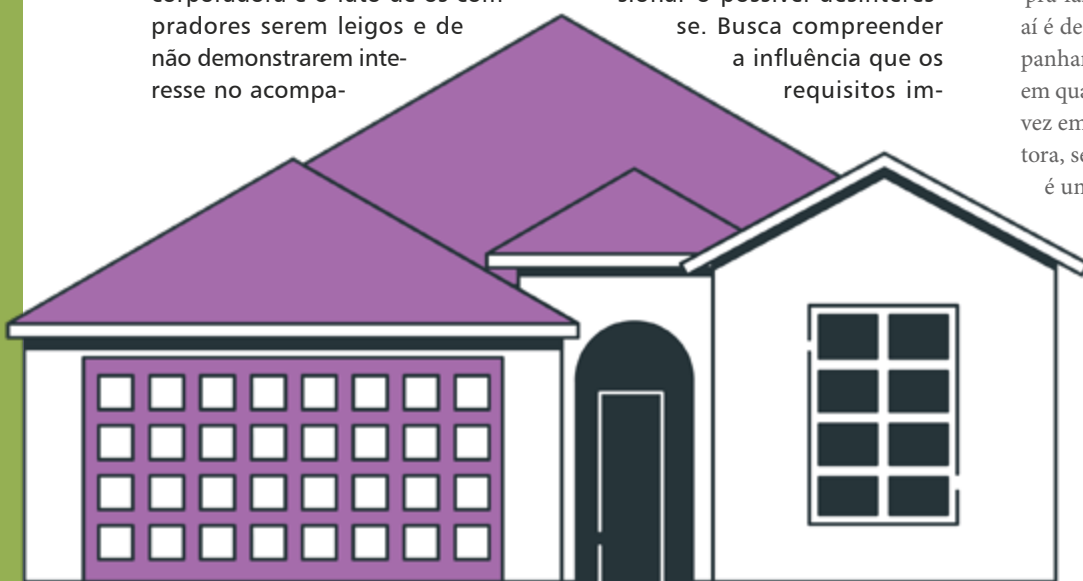
postos pela lei de patrimônio de afetação possuem sobre a comissão de representantes, dando-os a sensação de controle sobre o andamento da obra.

O respondente explicou que as comissões formadas nas duas últimas obras foram muito ausentes. Praticamente não falaram com a incorporadora no decorrer da obra, citando que

como eles viram a obra evoluindo visivelmente, eles entendem que a obra ‘tá’ evoluindo, ‘tá’ avançando, eles não interferem, nem perguntam, nem nada, eles só foram ativos [...] nos momentos de entrega dos imóveis, que aí a gente, nós mesmos procuramos aproveitar a comissão pra liderar o processo de recebimento, das áreas comuns, de liderar o processo de eleição de síndico, etc.

O respondente atribui essa ausência de interesse informacional à falta de conhecimento, bem como ao fato de que

as pessoas não querem ter trabalho, não querem ter que ‘tá’ recebendo relatório pra analisar etc., e nem tem capacidade de fazer isso, nem vão contratar um profissional ‘pra’ fazer isso. Então [...] o interesse, aí é de todo comprador, eles acompanham a obra visualmente, de vez em quando fala com o comercial, de vez em quando liga para a construtora, sempre passam pela obra, esse é um registro que os nossos porteiros de obra passam ‘pra’ gente, sempre vem um cliente ou outro com a família, para lá na frente, fica olhando, então eles acompanham a obra assim, informalmente [...]. A responsabilidade da construtora entregar, tem que ser fiscalizada pelos órgãos que a sociedade paga para isso, e não pela sociedade.



“Quanto à comunicação com a comissão de compradores, o respondente afirmou que a empresa não provoca essa comunicação e que não existe um sistema periódico para que ela ocorra, mas afirma que a própria comissão também não efetua essa provocação.”

Mesmo diante da falta de interesse em relatórios por parte da comissão, o respondente afirma que a modalidade de patrimônio de afetação não perde a sua legitimidade e que o principal objetivo da Lei n.º 10.931, de 2004, funciona, uma vez que as incorporadoras têm, sim, aderido ao regime e “acaba conseguindo proteger os bens dos compradores”, independentemente da participação da comissão no processo. E complementa sobre o comprador que ele é leigo e sempre será leigo no assunto. Não adianta escrever uma lei e achar que o cara, o comprador, vai deixar de ser leigo do dia ‘pra’ noite, no outro dia ele vai começar a entender de obra. Nem é o interesse dele! Existem os órgãos que garantem essa tranquilidade para o comprador, e a lei, o objetivo principal da lei, tem sido atingido, independente do comprador.

Conforme descrito pelo respondente, embora a comissão não se utilize dos relatórios para acompanhamento de alocação de recursos pertencentes àquele empreendimento, os seus direitos continuam sendo garantidos pela entidade, por meio do enquadramento no método de patrimônio de afetação. Existe a responsabilidade de se ter uma contabilidade tempestiva, e acompanhamento segregado dos custos

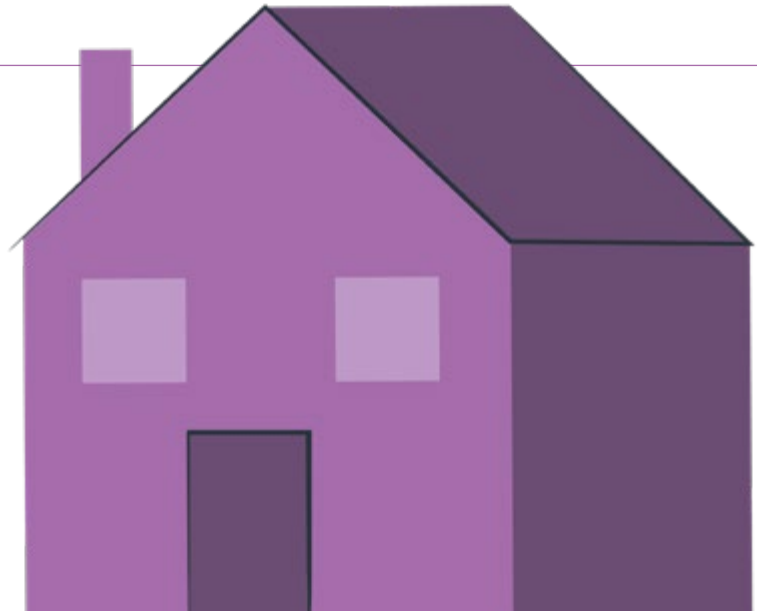
das obras, cumprindo, por fim, com a obrigação principal de entrega dos imóveis aos adquirentes.

4.4 Atributos dispostos

Os atributos dispostos, segundo Lepistö *et al.* (2020), ocorrem “adaptando e comunicando a conformidade aos valores das partes interessadas, usando controles nas interações”. Esse quarto bloco busca compreender como ocorre a comunicação entre incorporadora e comissão de compradores, com questões sobre qual o canal de comunicação; quando ocorre essa comunicação; e o que poderia ser melhorado nessa interação. De acordo com Suchman (1995), “como a maioria dos processos culturais, a

gestão da legitimidade baseia-se fortemente na comunicação – neste caso, a comunicação entre a organização e seus vários públicos”.

O respondente explicou que não existe essa interação entre a incorporadora e a comissão de representantes no decorrer da obra, mas que não se negam a responder qualquer questionamento que venham a ter. O respondente ainda explica que “a comissão só começa a atuar na hora de receber a obra”, e que nesse momento eles costumam provocar essa interação, e “aproveita que já existe uma liderança definida ‘pra’ que eles coordenem os primeiros passos de entrega de imóvel, eleição de síndico, etc.”.



O respondente afirmou não ser a favor da comissão para finalidade dos requisitos que compõem a Lei do Patrimônio de Afetação, mas defende que

se os compradores quiserem se reunir, instituir uma comissão pra que essa comissão tenha uma comunicação constante com a construtora no sentido de acompanhar a obra, [...] que a gente [...] demonstre fisicamente que a obra está evoluindo, que o prazo de entrega vai ser cumprido e etc., eu acho bem, bem-vindo, mas eu acho que tem que ser iniciativa dos compradores e tem que ser uma relação objetiva, acompanhar a evolução da obra, não precisa tá acompanhando demonstrativo financeiro. Não precisa a gente 'tá fazendo relatório de engenharia pra mostrar pra eles algo que eles não vão entender. [...] Em relação a necessidade da comissão para a lei de regime de afeta-

ção, eu acho desnecessário pela falta de conhecimento que eles tem, que vão ter sempre, pelo número de coisas que a lei exige sem necessidade, que podem criar diversos problemas pra a construtora e podem criar no comprador uma percepção errada do custo da obra, do direito que ele tem sobre uma economia que a construtora venha a fazer no andar da obra, então, a comissão como está feita, está posta na lei, é desnecessária, não faz nenhum sentido e pode atrapalhar. Se tiver uma comissão ativa vai criar sérios problemas na relação da construtora com os compradores, e problemas desnecessários.

O respondente ainda afirma que, mesmo que houvesse uma espécie de treinamento para a comissão de representantes serem capazes de entender o básico de contabilidade e de evolução de obra, as pessoas não teriam tem-

po nem interesse em fazer o curso. Um ou outro que demonstrasse esse interesse não receberia em 3, 4, 6 meses conteúdo suficiente que lhe garantisse a capacidade de acompanhar uma obra. E reafirma que o desinteresse informacional das pessoas é derivado, em primeiro lugar, da falta de tempo e, em segundo, pela competência. Finaliza com a afirmação de que esse não é o perfil do comprador, e que a obrigação de fiscalização é dos órgãos, e não das pessoas.

5. Considerações Finais

Embasado na teoria da Legitimidade, o estudo teve como objetivo analisar o comportamento das organizações diante dos requisitos impostos pela Lei n.º 10.931, de 2004, que dispõe sobre o patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias, verificando o papel da contabilidade na interação da incorporadora com a comissão de representantes dos adquirentes dos imóveis.

A teoria da Legitimidade prega que as organizações fazem parte de um sistema, que, por sua vez, as legitimam ou não (Deegan, 2002). Frente ao cenário das incorporações imobiliárias, que se mostrou caótico com a atuação de empresários desqualificados, resultando em prejuízos aos adquirentes dos imóveis (Taveira, 2019), foi necessário que a esfera governamental legislasse em prol da população, fazendo com que as empresas passassem a ser mais responsáveis no uso dos recursos empenhados na construção dos imóveis. "Nasce" assim o método de patrimônio de afetação e, em seguida, o Regime Especial de Tributação (RET), que foi utilizado como "isca" para que as empresas tivessem interesse em ingressar no método de segregação e blindagem dos patrimônios.



“O processo de legitimação envolve duas partes, o que pode, ou não, ser legitimado e aqueles que têm o poder de legitimar. A legitimação de uma lei ocorre quando ela de fato é cumprida e seus objetivos são alcançados.”

Conforme mostrado no referencial teórico desse estudo, a necessidade de legitimação de acordo com Burlea & Popa (2013), nasce de questões sociais e ambientais negativas, ocasionadas por ausência de legitimidade. Ou seja, ações desviadas do sistema de regras, valores e normas de uma sociedade geram a necessidade de legitimidade organizacional. E foi exatamente assim que ocorreu no universo das incorporações imobiliárias.

Entre as regras impostas pela Lei n.º 10.931, de 2004, está a transparência para com os adquirentes dos imóveis por meio de relatórios contábeis que demonstrem a aplicação dos recursos repassados para a incorporadora, para a construção dos imóveis, garantindo assim que esses valores sejam utilizados apenas para manutenção daquele patrimônio, não se confundindo com os demais empreendimentos da organização ou de seus sócios.

O processo de legitimação envolve duas partes, o que pode, ou não, ser legitimado e aqueles que têm o poder de legitimar. A legitimação de uma lei ocorre quando ela de fato é cumprida e seus objetivos são alcançados. Assim, para que a Lei n.º 10.931, de 2004, de fato seja um meio para a legitimação organizacional, é necessário que as

organizações adiram ao método do patrimônio de afetação e que cumpram as exigências impostas, protegendo o patrimônio e dando a chance de acompanhamento por parte dos compradores dos imóveis.

A pesquisa, pois, mostrou que a relação entre as incorporadoras e a comissão de representantes com a finalidade de acompanhamento das obras é inexistente, e que os relatórios contábeis não são passados para estas. Em contrapartida, os compradores também não demonstram interesse por essas informações. Porém, o respondente afirmou, de igual forma, que, apesar de a comissão de compradores não participar ativamente do processo de construção do imóvel, a lei não perde sua legitimidade, ao passo que o seu objetivo está sendo alcançado, em que empresas têm aderido ao método, segregando seus patrimônios e protegendo os bens dos adquirentes dos imóveis.

Para pesquisas futuras, sugerimos um estudo quantitativo com adquirentes de imóveis derivados de incorporações afetadas, com a finalidade de visualizar quantitativamente o conhecimento sobre a lei e sobre os direitos que estes possuem. Também sugerimos um estudo qualitativo com alguns adquirentes a fim de compreender as

barreiras para que o interesse nas informações contábeis ocorra, posto que nesse trabalho tivemos uma visão unilateral das partes, e que a falta de informação foi apontada como o cerne para o desinteresse dos compradores.

É importante que os regimes especiais sejam observados em sua essência, não apenas com as lentes voltadas para os benefícios que trazem às organizações. O resultado que eles têm trazido para a população também merece atenção, visando compreender seu impacto e legitimando assim o seu propósito de existência.



Referências

- ALDEMANHA, C. M. Incorporação imobiliária e o patrimônio de afetação. *Revista da AJURIS*, v. 41, n. 133, p. 185-204.
- ALVES, R. L.; MACÊDO, M. E. C. O Papel do *Controller* no Planejamento Estratégico de uma Empresa. *Revista de Psicologia*, v. 13, n. 43, p. 45-61.
- ARCHEL, P.; HUSILLOS, J., LARRINAGA, C.; SPENCE, C. Social disclosure, legitimacy theory and the role of the state. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 22, n. 8, p. 1284-1307.
- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Persona, 1995.
- BEUREN, L. R.; FRIES, L. N. Regime especial de tributação-RET para as incorporações imobiliárias. *Revista Eletrônica de Ciências Contábeis*, v. 3, n. 4, p. 73-93, 2014.
- BEUREN, I. M.; GUBIANI, C. A.; SOARES, M. Estratégias de legitimidade de Suchman evidenciadas nos relatórios da administração de empresas públicas do setor elétrico. *Revista de Administração Pública*, v. 47, p. 849-876, 2013.
- BRAGA, P. D. S.; CARMO, C. D.; CUNHA, M. D. *Value relevance*: efeitos das especificidades contábeis das empresas brasileiras do segmento de construção civil e incorporação imobiliária. *Revista Ambiente Contábil*, v. 13, n. 1, p. 134-150, 2021.
- BRASIL. Lei n.º 4.591, de 16 de dezembro de 1964. *Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias*, de <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4591.htm>. Acesso em: 15 nov. 2021.
- BRAZ, M. A Tributação das Receitas Auferidas após a Extinção do Patrimônio de Afetação no Regime Especial de Tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 40, p. 289-301, 2018.
- BRITO, H. L.; ALMEIDA, K. G.; VELOSO, C. N.; SILVA, J. M. Patrimônio de afetação como instrumento na gestão de custos tributários no segmento de incorporação imobiliária: Um estudo comparativo de tributação sobre o lucro na cidade de Maringá. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*, 2014.
- BURLEA, A. S.; POPA, I. Legitimacy theory. *Encyclopedia of corporate social responsibility*, v. 21, p. 1579-1584, 2013.
- CAETANO, V. B.; RIBEIRO, R. B. Planejamento tributário em empresa de construção civil: benefícios proporcionados pelo Regime Especial de Tributação. *RAGC*, v. 5, n. 18, p. 30-49, 2017.
- CHALHUB, M. A promessa de compra e venda no contexto da incorporação imobiliária e os efeitos do desfazimento do contrato. *Revista de Direito Civil Contemporâneo*, v. 7, p. 147-183, 2016.
- CHELLI, M.; DUROCHER, S.; RICHARD, J. France's new economic regulations: insights from institutional legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 27, n. 2, p. 283-316, 2014.
- COLLING, T.; GOLDINI, A. G.; NORAES, J. P.; Arruda, J. R. Elisão fiscal: Relato técnico sobre a melhor opção tributária entre lucro presumido e Regime Especial de Tributação para uma empresa da construção civil no período de 2012 a 2016. *Revista Capital Científico-Eletrônica*, v. 15, n. 4, p. 129-142, 2017.
- DEEGAN, C. Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures—a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 15, n. 3, p. 282 – 311, 2002.
- EYNG, C. E.; PEIXOTO, F. H. Patrimônio de afetação—segurança na aquisição de imóveis incorporados. *Revista de Direito da Cidade*, v. 8, n. 1, p. 93-111, 2016.
- FANK, D. R. B.; WERNKE, R.; ZANIN, A. Evidenciação das estratégias de legitimidade nos relatórios da administração da empresa Vale. *Management Control Review*, v. 4, n. 1, p. 50-69, 2019.

GUTHRIE, J.; PARKER, L. D. Corporate social reporting: a rebuttal of legitimacy theory. *Accounting and business research*, v. 19, n. 76, p. 343-352, 1989.

HENRIQUES, A. *Metodologia científica na pesquisa jurídica*, - 9 ed. - São Paulo: Atlas, 2017.

KRÜGER, C.; SANTOS, L. M. F.; FLORES, D. A. M. O Regime Especial de Tributação no setor da construção civil: uma análise da viabilidade de empresas listadas na B3. *SINERGIA-Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis*, v. 24, n. 2, p. 47-60, 2020.

LEPISTÖ, S.; DOBROSZEK, J.; LEPISTÖ, L.; ZARZYCKA, E. Controlling outsourced management accounting to build legitimacy. *Qualitative Research in Accounting & Management*, v. 17, n. 3, p. 435-463, 2020.

MACHADO, D. P.; OTT, E. Estratégias de legitimação social empregadas na evidência ambiental: um estudo à luz da teoria da Legitimidade. *Revista Universo Contábil*, v. 11, n. 1, p. 136-156, 2015.

PINTO, M. J. T.; LUIZ, A. M. M.; HONDA, I. C.; FARIA, R. R. S. Planejamento tributário sob o foco da lei do Patrimônio de Afetação. *Práticas em Contabilidade e Gestão*, v. 9, n. 2, p. 1-34, 2021.

SEGRETI, J. B.; PELEIAS, I. R.; RIBAS FILHO, D. V.; BITO, N. S. Estudo sobre o patrimônio de afetação em empresas incorporadoras da construção civil na região da grande São Paulo. *Revista Base (Administração e Contabilidade) da Unisinos*, v. 3, n. 3, p. 253-261, 2006.

SOARES, L. R.; BORGES, S. R. P. Estratégias de elisão fiscal das empresas brasileiras: uma abordagem setorial a partir da análise dos incentivos fiscais. *Revista de Ciências Empresariais da Unipar*, v. 21, n. 1, p. 101-124, 2020.

SUCHMAN, M. C. Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of management review*, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995.

TAVEIRA, B. H. T. *Incorporação imobiliária: realização do direito fundamental à moradia*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil, 2019.

WIEDEMANN, D. H.; NIKOLAY, S. A. Controladoria estratégica na construção civil: estudo de caso. *Revista Eletrônica de Ciências Contábeis*, v. 6, n. 1, p. 87-114, 2017.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*, - 5 ed. -, Porto Alegre: Bookman, 2015.





Aspetos contabilísticos, fiscais e de controlo e comunicação dos inventários: a perceção dos contabilistas certificados

Esta pesquisa visa analisar o normativo contabilístico em matéria de inventários a ser aplicado pelos profissionais da contabilidade, procurando perceber as práticas e motivações levadas a cabo no que respeita à mensuração inicial e subsequente dos inventários, bem como à perceção dos contabilistas quanto aos impactos da imposição do sistema de inventário permanente e da comunicação dos inventários. Desse modo, o estudo foi desenvolvido em distintas vertentes: contabilística, fiscal, controlo e comunicação e teve como metodologia o inquérito por questionário dirigido aos contabilistas certificados. Da análise e interpretação dos resultados obtidos, constatou-se que, no que respeita à mensuração inicial dos inventários, 90,1% dos inquiridos não efetuam a capitalização dos juros no custo de produção de inventários. Quanto à mensuração subsequente dos inventários, nomeadamente a mensuração pelo menor entre o custo e o valor realizável líquido, observa-se que a maioria dos contabilistas certificados (58,1% daquele grupo) não se inibe em reconhecer as perdas por imparidade em inventários devido à dificuldade em justificar o valor realizável líquido. Dos inquiridos que não reconhecem perdas por imparidade em inventários (no total de 75%), 15,5% afirmam não reconhecer perdas por imparidade em inventário uma vez que, regra geral, não são aceites fiscalmente. Por outro lado, 19,4% afirmam não reconhecerem perdas por imparidade em inventário por não possuírem conhecimentos suficientes para o cálculo da referida perda.

Sónia Monteiro

Professora Coordenadora da Escola Superior de Gestão (ESG) do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA, Portugal) na área da Contabilidade Empresarial, é doutora em Ciências Empresariais (especialização em contabilidade) pela Universidade de Santiago de Compostela. Atua como presidente do Conselho Técnico Científico da ESG do IPCA e do Conselho Científico do Centro de Investigação em Contabilidade e Fiscalidade do IPCA.

E-mail: smonteiro@ipca.pt

Liliana Pereira

Professora Ajudante da Escola Superior de Gestão (ESG) do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA, Portugal) na área da Fiscalidade, é doutora em Direito Fiscal (pela Universidade de Santiago de Vigo e provedora do Estudante do IPCA. Coordena a área disciplinar de Fiscalidade na ESG.

E-mail: lpereira@ipca.pt

Ricardo Gonçalves

É mestre em Fiscalidade pela Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA, Portugal), Contabilista Certificado na Ordem dos Contabilistas Certificados.

E-mail: a14493@alunos.ipca.pt

Nota: neste artigo, a RBC preservou a redação e a ortografia oriundas de Portugal.

1. Introdução

O presente estudo visa perceber a prática e opinião dos contabilistas sobre matérias relacionadas à problemática da mensuração e do controlo dos inventários. Trata-se de um tema atual devido às contantes ações mobilizadas pela Autoridade Tributária (AT) com vista à redução da fraude e à evasão fiscal, recaíndo, consequentemente, mais responsabilidade e trabalho sobre o contabilista certificado.

A obrigatoriedade de comunicar os inventários, a par da obrigatoriedade de adoção do Sistema de Inventário Permanente (SIP) por um notável número de empresas, requer uma maior atenção pelos contabilistas à correta valorização dos inventários. A necessidade de mensurar os inventários, de forma a não afastar-se

dos valores de mercado justifica, pois, que o reconhecimento das perdas por imparidade nos inventários tenha vindo a aumentar (Pinto, 2015), embora represente um peso ainda baixo comparativamente com imparidade de outros ativos correntes, como é o caso da imparidade de dívidas a receber (Carneiro, Lopes & Alberto 2014). Tal pode ser justificado por razões fiscais, nomeadamente pela dificuldade que as empresas enfrentam em ver aceites fiscalmente as perdas por imparidade em inventários.

Dos poucos estudos elaborados em Portugal relacionados a perdas por imparidade, nenhum se centra exclusivamente nos inventários, nem procura perceber a influência das normas fiscais na decisão dos contabilistas certificados. Neste sentido, acredita-se que este estudo é pioneiro em Portugal, ao procurar estudar os inventários em distintas vertentes: contabilística, fiscal, controlo e comunicação. Assim, tem-se como finalidade o estudo dos inventários na vertente contabilística (tendo por base a Norma Contabilística e de Relato Financeiro – NCRF 18), na ótica fiscal (nomeadamente em sede de IRC), na vertente dos mecanismos providenciados pelo detentor das demonstrações

financeiras de forma a efetuar o controlo dos inventários (através do SIP) e, por fim, da vertente de comunicação dos inventários, a qual se refere à relação entre o sujeito passivo e a AT.

Em face do exposto, o estudo visa perceber, por meio de questionário dirigido aos contabilistas certificados, como está o normativo contabilístico em matéria de sistemas de inventários a ser aplicado pelos profissionais da contabilidade, procurando perceber as práticas e motivações levadas a cabo no que respeita à mensuração inicial e subsequente dos inventários, bem como a perceção dos contabilistas quanto aos impactos da imposição do SIP e da comunicação dos inventários.



“A NCRF 18 (§9) estabelece que a mensuração dos inventários deverá ser feita pelo menor entre o custo e o valor realizável líquido. O custo pode ser apurado de acordo com o valor de aquisição dos inventários ou então com os encargos que a empresa teve de suportar com a produção de tais inventários.”

Após esta introdução, o artigo está dividido em 4 pontos. A seguir, apresenta-se o enquadramento contabilístico e fiscal dos inventários, particularizando o caso das perdas por imparidade em inventários. No terceiro ponto, apresenta-se, igualmente, todo o quadro teórico subjacente à comunicação dos inventários à AT e ao sistema de controlo estabelecido pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC). No ponto 4, são descritas as questões de investigação, a metodologia de investigação e a amostra. O ponto 5 é dedicado à análise e à discussão dos resultados. Este artigo termina apresentando as principais conclusões e limitações do estudo, e aponta também algumas sugestões para investigação futura.

2. Aspetos contabilísticos e fiscais dos inventários

Contabilisticamente, os inventários são tratados de acordo com o normativo contabilístico atual-

mente em vigor, o SNC, aprovado pelo DL n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pelo DL n.º 98/2015, de 2 de junho. Neste sentido, em matéria de inventários, são aplicáveis a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF 18)-Inventários, para as empresas que usam o regime geral do SNC, e o ponto 11 da NCRF-PE e da NC-ME, respetivamente para as pequenas e microentidades¹.

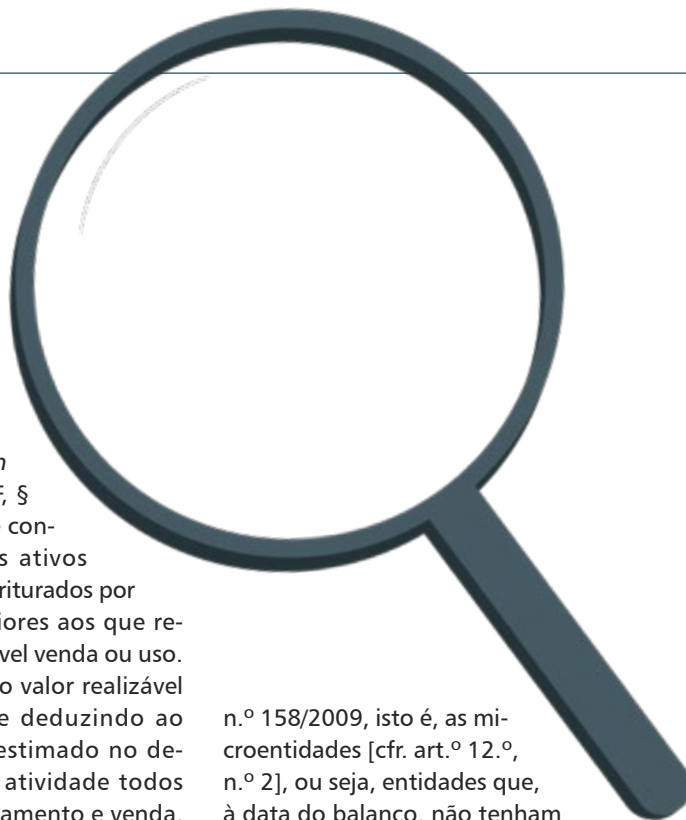
A NCRF 18 (§9) estabelece que a mensuração dos inventários deverá ser feita pelo menor entre o custo e o valor realizável líquido. O custo pode ser apurado de acordo com o valor de aquisição dos inventários ou então com os encargos que a empresa teve de suportar com a produção de tais inventários. De acordo com a NCRF 18 (§17), sempre que a entidade incorra em empréstimos para a produção dos inventários, nas condições previstas na NCRF 10, os custos de empréstimos devem ser capitalizados durante o período em que os inventários estiverem a



ser produzidos². Importa aqui destacar que capitalização dos custos de empréstimos obtidos não é permitida em microentidades, que apliquem NC-ME, ou seja, devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos (NC-ME ponto 10.2).

¹ São micro e pequenas entidades aquelas que não excedam pelo menos dois dos três limites definidos nos números 1 e 2 do art. 9.º, apurados nos termos do art. 9.º-A, ambos do DL n.º 158/2009, de 13 de julho, com a redação dada pelo DL n.º 98/2015, de 2 de junho.

² “Note-se que, na redação inicial do SNC, aprovada pelo do DL 158/2009, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos não era obrigatória. A NCRF 10 previa como tratamento referencial o reconhecimento de gastos e, como alternativa, era permitido o reconhecimento dos custos de empréstimos obtidos (na sua maioria respeitante a juros), como componente do custo de um ativo que se qualifica. Com o DL 98/2015, a NCRF 10 foi alterada no sentido de tornar a capitalização obrigatória. Ao eliminar a possibilidade de opção prevista até 2015, foi possível reduzir uma das práticas propícias à contabilidade criativa prevista no normativo contabilístico, e promover o aumento e a comparabilidade das demonstrações financeiras.



Em termos fiscais, os inventários são regulados pelos arts. 26.º e 27.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), referindo que os critérios de mensuração dos inventários aceites para o apuramento do lucro tributável são os decorrentes do normativo contabilístico em vigor. De um modo geral, pode-se afirmar que o tratamento contabilístico e fiscal não apresentam divergências significativas. Chama-se a atenção para o facto de, na capitalização de custos de empréstimos obtidos para a produção de inventários, fiscalmente ser exigido um período superior a um ano. Segundo Santos (2012), a legislação fiscal apresenta-se mais restritiva do que a norma contabilística, uma vez que esta apenas exige um período substancial de tempo, e a legislação fiscal requer que esse período seja superior a um ano.

À luz da NCRF 18, sempre que, à data de balanço, o valor realizável líquido dos inventários seja inferior ao seu custo, deve ser reconhecida uma perda por imparidade. Neste sentido, deve-se reduzir o valor dos inventários para o valor realizável líquido, tendo em conta os elementos mais fiáveis no momento em que a decisão foi proferida. Fiscalmente, as perdas por imparidade em inventários encontram-se reguladas pelo art.º 28.º do CIRC, sendo aceites para o apuramento do lucro tributável as perdas por imparidades reconhecidas no período de tributação, ou em períodos de tributação anteriores pela diferença entre o valor de aquisição e o valor realizável líquido.

Este articulado vai no sentido da convergência entre a contabilidade

e a fiscalidade, na medida em que acolhe a prática de reduzir os custos do inventário para o valor realizável líquido, também conhecida como *write down* (prevista na NCRF, § 28). Esta prática é consistente, pois os ativos não devem ser escriturados por montantes superiores aos que resultariam da possível venda ou uso.

Para o efeito, o valor realizável líquido obtém-se deduzindo ao preço de venda estimado no decurso normal da atividade todos os custos de acabamento e venda. [cfr n.º 2, art. 28.º]. Por sua vez, o art.º 26.º, n.º 4 do CIRC considera preços de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que, em condições normais, tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, foram correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

3. Controlo e Comunicação dos Inventários

A alteração que foi introduzida pelo Decreto-Lei (DL) n.º 98/2015, ao art.º 12.º do DL n.º 158/2009, que aprovou o SNC, veio obrigar várias entidades, incluindo de menor dimensão, a adotar o SIP3. Apenas ficaram isentas da obrigação de utilizar o SIP, as entidades abrangidas pelo n.º 1 do art.º 9.º do DL

n.º 158/2009, isto é, as microentidades [cfr. art.º 12.º, n.º 2], ou seja, entidades que, à data do balanço, não tenham ultrapassado dois dos três limites, nomeadamente: total de balanço: € 350.000,00, volume de negócios: € 700.000,00 e o número médio de colaboradores durante o período: 10 [cfr. art.º 9.º, n.º 1]4.

A nova redação do art.º 12.º, fruto da alteração dada pelo DL n.º 98/2015, ao não remeter para o CSC e ao impor como limite de uma microentidade para a dispensa do SIP, vem abranger um maior leque de entidades obrigadas à adoção do sistema de inventário permanente.

Deste modo, em um maior número de empresas, a contabilidade passa a refletir em qualquer momento as quantidades físicas e o valor de *stock*, permitindo também a verificação da existência de produtos danificados ou obsoletos (Rosário, 2016) e, conseqüentemente, o mais fácil reconhecimento de perdas por imparidade.

3 Até ao final de 2015, a redação do art.º 12.º do DL 158/2009, que aprovou o SNC, previa que a obrigatoriedade do SIP se aplicava às entidades que ultrapassassem os limites apresentados no art.º 262.º n.º 2 do Código das Sociedades Comerciais (CSC). Deste modo, ficavam isentas da adoção do Sistema de Inventário Permanente as empresas que, durante dois anos consecutivos, não ultrapassassem dois dos três limites: total do balanço: € 1.500.000; total de vendas líquidas e outros proveitos: € 3.000.000; e número de colaboradores em média durante o exercício: 50.

4 Importa ainda referir que a classificação das entidades como microentidades, dada pela redação do art.º 9.º do DL n.º 98/2015, sofreu uma alteração profunda, comparativamente com a anterior redação, sendo de salientar o aumento significativo dos limites considerados, ou seja: aumento do número de colaboradores de 5 para 10, um aumento de vendas líquidas de € 500.000,00 para € 700.000,00, no entanto o total do balanço diminuiu de € 500.000,00 para € 350.000,00.

“O DL n.º 198/2012 foi recentemente alterado pelo DL n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, com entrada em vigor inicialmente em 2020 (e, posteriormente, adiado para 2021)⁵, e veio introduzir a obrigatoriedade na comunicação do inventário valorizado.”

Ao abrigo do DL n.º 198/2012, de 24 de agosto, estão obrigados, até o fim de janeiro, a comunicar eletronicamente os inventários as pessoas singulares ou coletivas que preencham alguns requisitos, nomeadamente:

- Domicílio fiscal em território português. Terem um volume de negócios superior a 100.000 euros.
- Disporem de contabilidade organizada.
- Serem obrigadas a elaborar inventário.

Com essa medida, o legislador pretendeu reforçar o combate à fraude e à evasão fiscal. No entanto, aquela não foi bem aceite na comunidade empresarial, sendo alvo de controvérsia na literatura. Segundo Azevedo (2015), a medida é inaceitável, pois originou a duplicação de informação, uma vez que ela está presente na demonstração dos resultados das empresas, causando um esforço adicional às pequenas e às médias entidades. Por outro lado, para Cardoso (2014), a aplicação da lei implementou boas práticas de gestão, que deveriam ser transversais a todas as empre-

sas, como é a prática de proceder à contagem física dos inventários no fim do período, de forma a melhorar a qualidade da elaboração das demonstrações financeiras.

O DL n.º 198/2012 foi recentemente alterado pelo DL n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, com entrada em vigor inicialmente em 2020 (e, posteriormente, adiado para 2021)⁵, e veio introduzir a obrigatoriedade na comunicação do inventário valorizado.

Esse representa um desafio importante para as empresas. De facto, segundo Braga (2016), “a verdade é que, por escassez de recursos ou falta de formação, a generalidade das pequenas empresas não tem esses processos implementados e, se algumas até conseguirem apurar as quantidades em *stock* a qualquer momento, apenas uma minoria será capaz de valorizar com exatidão essas unidades.” Nesse sentido, entende-se que o SIP será um instrumento facilitador no cumprimento dessa obrigatoriedade, garantindo um maior controlo contabilístico dos inventários e, conseqüentemente, uma melhoria na qualidade da sua comunicação.



5 O Despacho n.º 66/2019-XXII-SEAF, de 13 de dezembro, veio, pois, adiar por mais um ano a obrigatoriedade de comunicar os inventários valorizados.

4. Estudo Empírico

4.1 Objetivo e Questões de Investigação

Quanto a essa temática, são escassos os estudos empíricos existentes na literatura. No que respeita ao cumprimento das disposições da NCRF 18, Ferreira (2013) e Martins (2013) possuem resultados díspares. Martins (2013) um aumento no número de empresas cumpridoras da NCRF 18. De acordo com Ferreira (2012), nenhuma das entidades alvo de estudo cumpre, na íntegra, a norma contabilística relativa a inventários.

No que se refere ao reconhecimento das perdas por imparidade em inventários, os estudos de Palmeirinha (2013) e Carneiro, Lopes & Alberto (2014) e Pinto (2015) são unânimes ao indicar um aumento do reconhecimento das per-

das por imparidade. Como principal fator explicativo, Martins, Silva & Gama (2014) e Martins (2015) apontam a dimensão da empresa. Quanto a estudos relacionados à comunicação e ao controlo de inventários, (Durnovtseva, 2018) concluiu que a imposição da comunicação dos inventários e do SIP diminuiu a rentabilidade das empresas.

Um dos principais objetivos do nosso estudo consiste em perceber quais as práticas profissionais da contabilidade, no que respeita aos reconhecimento inicial e subsequente dos inventários, à sua comunicação, ao seu controlo e se a legislação fiscal em vigor inibe o reconhecimento de perdas por imparidade, nomeadamente em inventários. Assim, tendo por base a revisão de literatura, procurou-se dar resposta às seguintes questões específicas:

- As empresas cumprem com a NCRF 18, no que respeita à mensuração dos inventários, e em particular em relação à capitalização de juros?
- A obrigatoriedade de controlo dos inventários, através da adoção do SIP, teve impacto significativo para as empresas?
- A comunicação de inventários tem motivado a adoção do SIP?
- O reconhecimento de perdas por imparidades em inventários tem um peso relativamente baixo, em face das demais perdas por imparidade?
- As empresas de maior dimensão são as que mais reconhecem perdas por imparidade em inventários?
- O principal motivo para o não reconhecimento de perdas por imparidade é de natureza fiscal?
- As dificuldades em reconhecer as perdas por imparidade prendem-se com a dificuldade em mensurar o valor realizável líquido?

4.2 Metodologia de investigação e amostra

De forma a se conseguir responder às questões de investigação, foi elaborado um estudo exploratório recorrendo a um questionário destinado aos contabilistas certificados. “O questionário é o instrumento mais usado para a recolha de informação, constituído um dos instrumentos de colheita de dados que necessita das respostas escritas por parte dos sujeitos, sendo constituído por um conjunto de enunciados ou de questões que permitem avaliar as atitudes, e opiniões dos sujeitos ou colher qualquer outra informação junto desses mesmos sujeitos” (Freixo, p. 225, 2012).

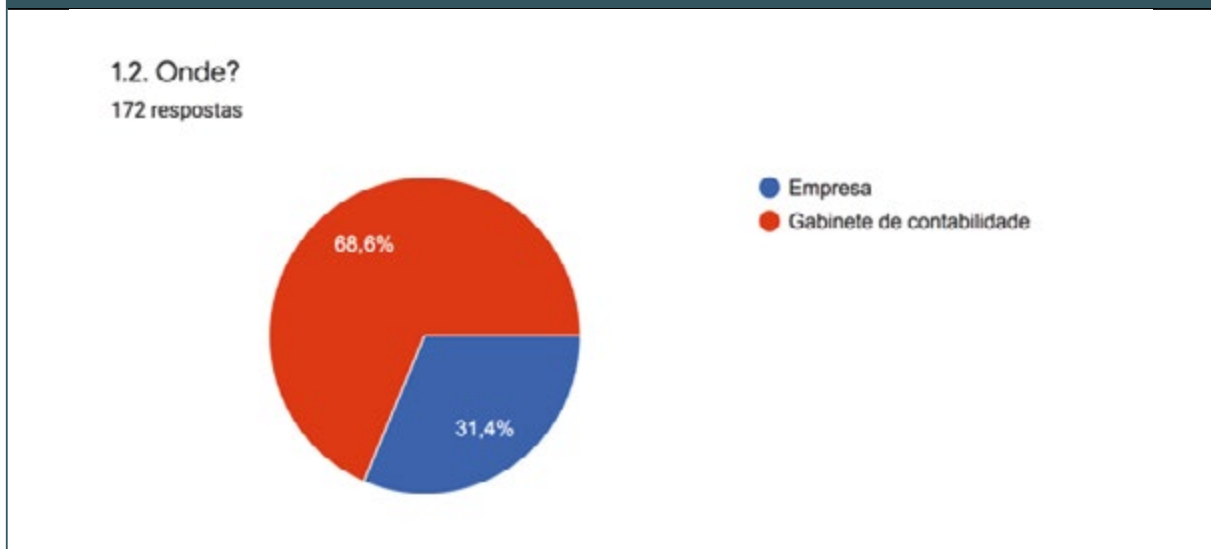


O link de acesso ao questionário foi disponibilizado no site da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), no site da Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (Apotec), nas redes sociais, e foi ainda divulgado, via e-mail, a estudantes e ex-estudantes de mestrado e pós-graduação do Instituto Poli-

técnico do Cávado e do Ave (IPCA). Em fevereiro de 2020, foram obtidos 197 inquéritos validamente preenchidos, mas 12,7% dos inquiridos não exerciam a atividade. Assim, a amostra final deste estudo é constituída por 172 inquiridos, sendo que a maioria (68,6%) trabalha em um gabinete de contabilidade e os res-

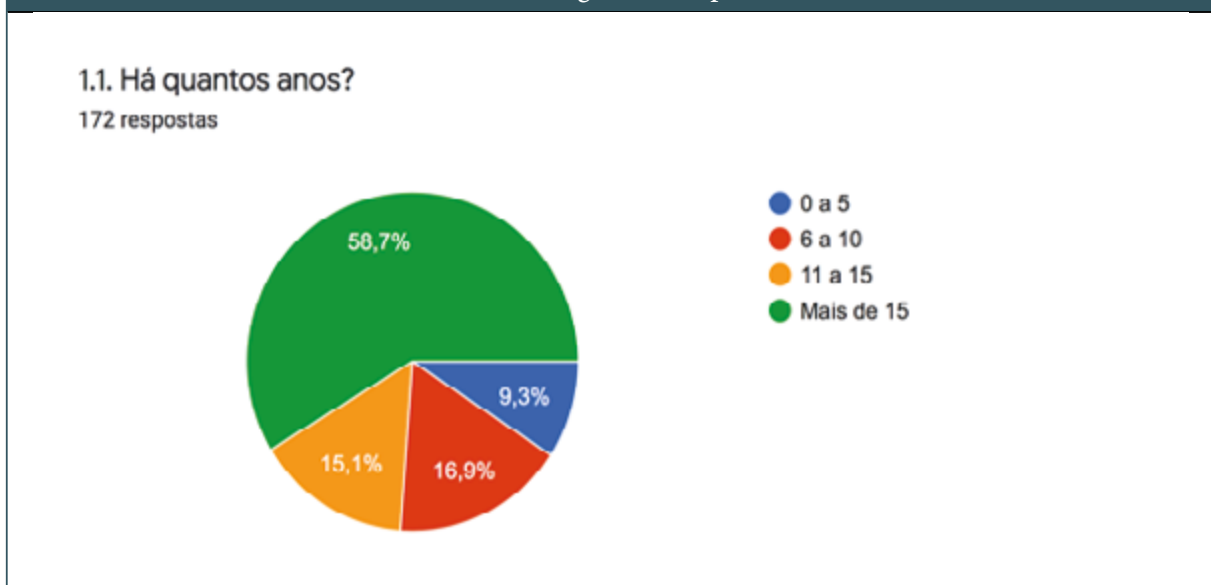
tantes (31,4%) exercem a profissão em uma empresa (conforme Gráfico 1). A maioria dos contabilistas possui alguma antiguidade na profissão. De facto, 58,7% dos inquiridos exercem a atividade de contabilista certificado há mais de 15 anos e apenas 9,3% exercem a profissão há menos de 5 anos (Gráfico 2).

Gráfico 1: Local onde inquiridos exercem a profissão



Fonte: elaborado pelos autores.

Gráfico 2: Antiguidade na profissão



Fonte: elaborado pelos autores.



5. Análise e discussão dos resultados

Conforme referido na revisão de literatura, na mensuração inicial dos inventários, está prevista a capitalização dos custos de empréstimos obtidos, à luz da NCRF 10. Quando questionados se alguma vez realizaram a capitalização dos juros no custo de produção de inventários, 90,1% dos inquiridos responderam negativamente.

Procurou-se cruzar essa resposta com a dimensão das entidades nas quais os contabilistas exercem a sua atividade. De acordo com a Tabela 1, dos apenas 17 inquiridos que responderam afirmativamente à questão, 47% dizem respeito a profissionais que exercem a atividade em pequenas empresas e 35% em microempresas.

Não se pode deixar de fazer uma breve referência ao resultado apon-tado nas microentidades. Conforme exposto, a capitalização de juros não é permitida nas microentidades que apliquem a NC-ME (ponto 10.2). Desse modo, presume-se que os 6 casos indicados por contabilistas

que exercem a atividade maioritaria-mente em microentidades referem-se a entidades que, sendo microen-tidades, estão a aplicar a NCRF-PE e/ou a NCRF 18, ou eventualmente, ainda que os contabilistas refiram que trabalham maioritariamente em microentidades os casos em que tiveram de capitalizar os juros refe-rem-se a empresas que não são mi-croentidades. Se esses pressupostos não se cumprirem, então estaríamos perante situações de incumprimento da NCRF 18.

A partir de 2016, passou a ser obrigatório, para a generalidade das entidades (exceto microentidades), adotar o sistema de inventário permanente, sendo que até essa data o sistema de inventário intermitente era o sistema predominante. Nesse sentido, procurou-se saber qual foi o impacto dessa obrigatoriedade.

Os resultados indicam que o im-pacto foi muito significativo em ape-nas 20 inquiridos (11,6%), já 38 inquiridos (22,1%) responderam que o impacto não foi nada significati-vo. Ainda, 58 inquiridos (33,7%) res-ponderam pouco significativo, 56 (32,6%) responderam significativo.

Para compreender esse resul-tado, devemos ter em conta que a nossa amostra é constituída mai-oritariamente por contabilistas que exercem atividade predominate-mente em microentidades, sendo que para estas há dispensa de ado-ção do SIP.

No que respeita à comunicação dos inventários, conforme referido, a partir de 2020, iria ser obrigató-rio comunicar à AT a valorização dos produtos. Assim, procurou-se saber se essa exigência de comunicar a va-lorização dos produtos motivou as empresas a adotar o SIP. De facto, a adoção do inventário permanente poderia ser vista como uma forma mais rápida e eficaz de obter o valor dos produtos que as empresas de-têm em *stock*.

Tabela 1- Capitalização de juros em função da dimensão da entidade

Capitalização		Tipo de entidade				Total
		Microentidade	Pequena entidade	Média entidade	Grande entidade	
Sim	Casos	6	8	-	3	17
	% sim	35%	47%	0%	18%	100,0%

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 2: Impacto da obrigação da adoção do sistema de inventário permanente

Capitalização		Tipo de entidade				Total	
		Microe-ntidade	Pequena entidade	Média entidade	Grande entidade		
Impacto	Pouco significativo	Casos	26	5	5	2	38
		% nada sig.	69%	13%	13%	5%	100,0%
	Pouco significativo	Casos	39	11	7	1	58
		% pouco sig.	67%	19%	12%	2%	100,0%
	Significativo	Casos	32	15	7	2	56
		% significativo	57%	27%	13%	3%	100%
	Muito significativo	Casos	12	3	3	2	20
		% muito sig.	60%	15%	15%	10%	100%
Total		Casos	109	34	22	7	172
		% Total	63%	20%	13%	4%	100,0%

Fonte: elaborada pelos autores.

“No que respeita às perdas por imparidade em inventários, 75% dos inquiridos (43) afirmam que não reconhecem perdas por imparidade em inventários. Este resultado vai de encontro ao da literatura, que é consensual quanto à prática ainda reduzida de reconhecimento de perdas por imparidades em inventários.”

No entanto, já depois de o inquérito ter sido publicado, o prazo para comunicação da valorização dos produtos foi adiado para 2021. Tal pode, de certa forma, explicar os resultados obtidos nesta questão, em que a maioria (77,3%) respondeu negativamente (Gráfico 3).

No que respeita às perdas por imparidade em inventários, 75% dos inquiridos (43) afirmam que não re-

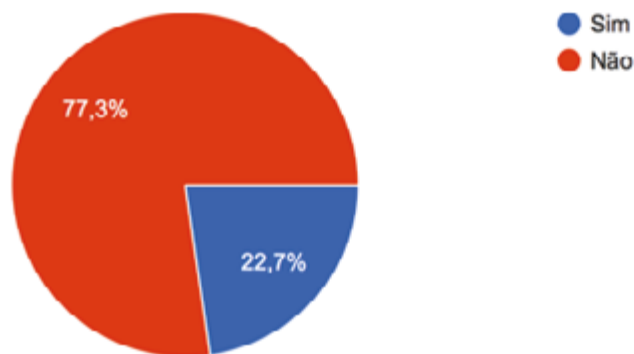
conhecem perdas por imparidade em inventários. Este resultado vai de encontro ao da literatura, que é consensual quanto à prática ainda reduzida de reconhecimento de perdas por imparidades em inventários.

Procurou-se relacionar esta resposta à antiguidade na profissão, todavia os resultados parecem indicar que a antiguidade não influencia a decisão de reconhecer,

ou não, perdas por imparidade. De facto, do grupo de inquiridos que afirmou reconhecer perdas por imparidade (no total de 43), 67% exercem a profissão há mais de 15 anos. De igual modo, também mais de metade (55%) do grupo de inquiridos que não reconhece perdas por imparidade situa-se nessa faixa de tempo de exercício da atividade (> 15 anos de profissão).

Gráfico 3. Obrigatoriedade de comunicar o inventário valorizado como motivação para a adoção do SIP

5. Com o novo regime de comunicação dos inventários através da publicação do DL n.º 28/2019 de 15 de fevereiro em vigor...dotar o sistema de inventário permanente?
172 respostas



Fonte: elaborado pelos autores.

Dos inquiridos que reconhecem perdas por imparidade, a maioria (63%) exerce a atividade em gabinetes de contabilidade, e cerca de metade (49%) efetua o reconhecimento das perdas em micro-entidades.

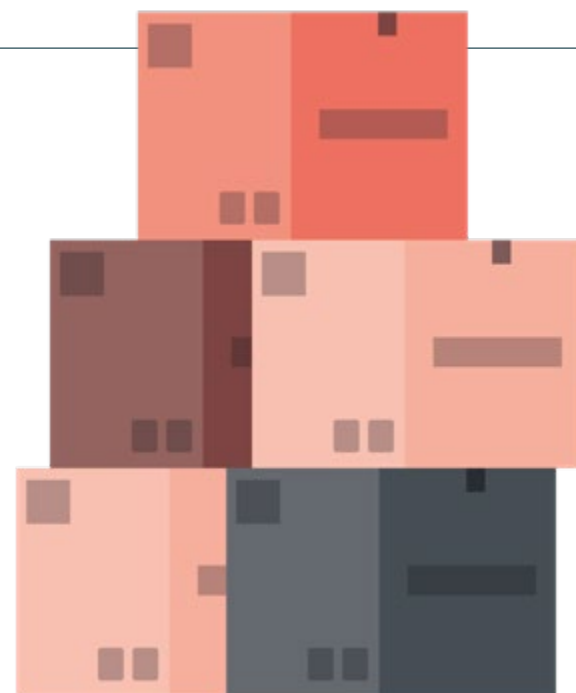
Constatou-se, ainda, que, no grupo de inquiridos que reconhece perdas por imparidade, em 97,7% das respostas, o peso das perdas por imparidade em inventários em face da totalidade das perdas por imparidade em geral varia entre 0% a 20% (Gráfico 4). Este resultado vai de encontro aos resultados apresentados por Alberto (2014), que concluiu que as perdas por imparidade em inventários representavam 18% da totalidade das perdas por imparidade consideradas na amostra em estudo.

Tendo em vista que a maioria dos inquiridos (75%) não reconhece perdas por imparidade em inventários, procurou-se saber o motivo para este facto. Assim, 19,4%

afirmam que não possuem conhecimentos suficientes para calcular a perda por imparidade; 15,5% referem que não reconhecem estas perdas porque, regra geral, não são aceites fiscalmente e, por último, os restantes, 65,1%, apontaram a resposta “outros motivos”.

Contrariamente ao exposto na literatura, a maior parte dos inquiridos (74,4%) que reconhece perdas por imparidade em inventários afirma que essas são aceites fiscalmente, sendo que só em 5 casos o reconhecimento de perdas por imparidade já foi alvo de correção pela AT.

De referir ainda que 25,6% dos inquiridos que reconhecem perdas por imparidade apontam como maior dificuldade no apuramento do valor realizável líquido a dificuldade em identificar o preço de mercado fiscalmente aceite suscetível de constituir prova para o apuramento do preço de venda; 23,3% consideram difícil identificar elementos

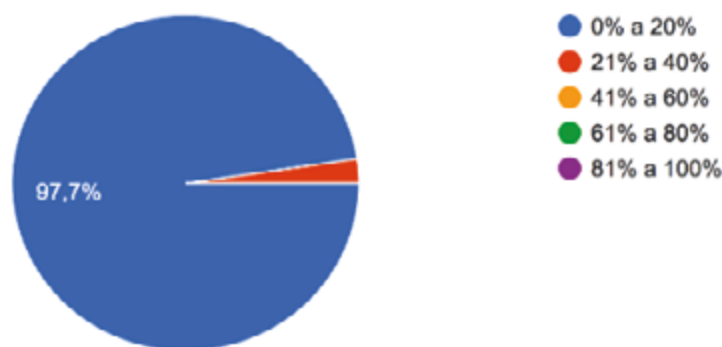


oficiais fiscalmente aceites suscetíveis de constituir prova para o apuramento do preço de venda; 18,6% dos inquiridos consideram difícil identificar os custos necessários de acabamento ou de venda fiscalmente aceites. Os restantes apontam “outros motivos” (Gráfico 6).

Gráfico 4: Peso das perdas por imparidade em inventários na organização onde trabalha

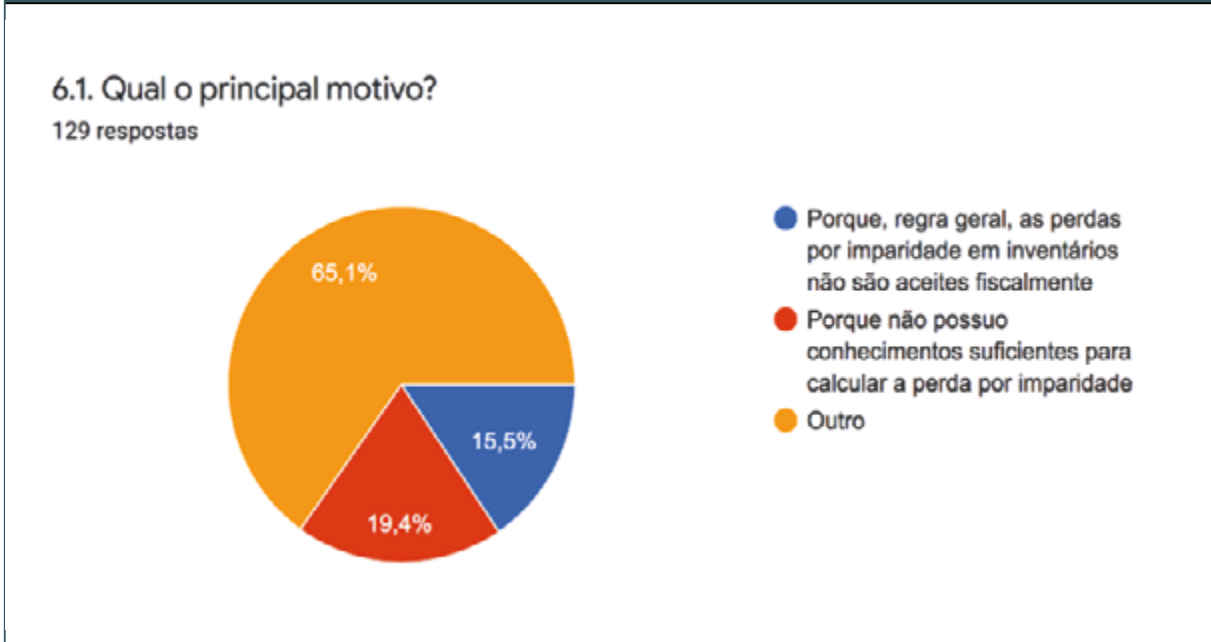
6.1. Qual o peso das perdas por imparidade em inventários na organização onde trabalha?

43 respostas



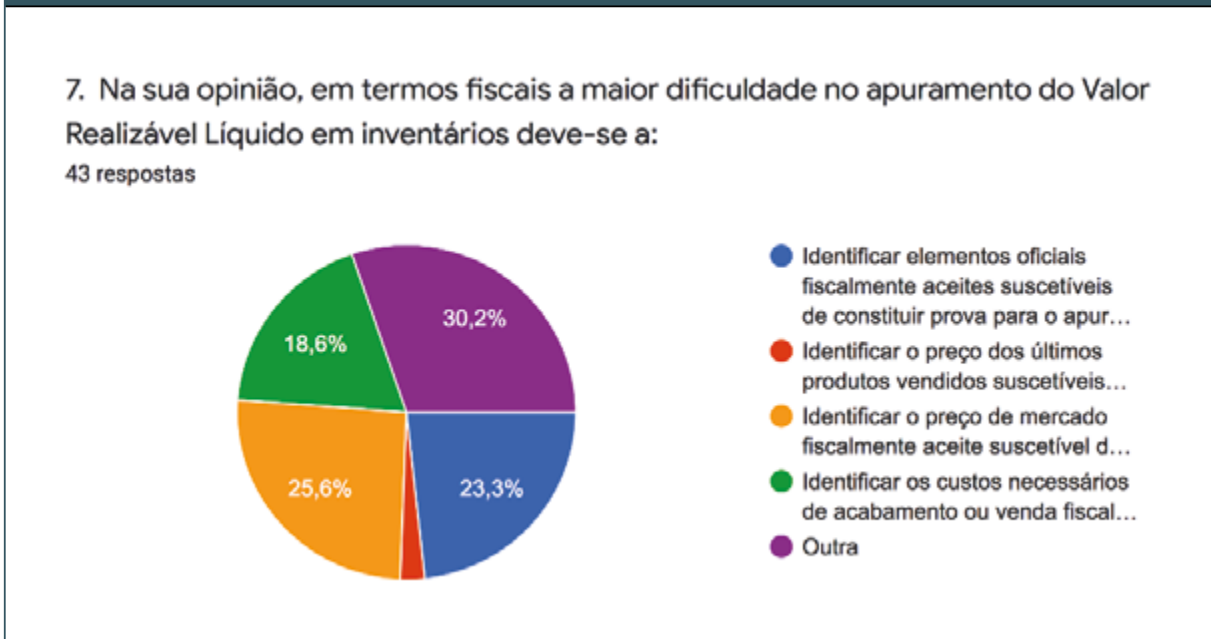
Fonte: elaborado pelos autores.

Gráfico 5: Motivos para não reconhecer perdas por imparidade em inventários.



Fonte: elaborado pelos autores.

Gráfico 6: Dificuldades em apurar o valor realizável líquido



Fonte: elaborado pelos autores.

Por último, foi questionado se as dificuldades sentidas em apurar o valor realizável líquido inibiam os contabilistas de reconhecer perdas por imparidades em inventários: 58,1% responderam negativamente.

5. Conclusão

Este trabalho procurou estudar os inventários em distintas vertentes: contabilística, fiscal, controlo e comunicação, com evidência empírica nesta matéria, motivo pelo qual se acredita que este é o principal contributo do trabalho.

No que respeita ao reconhecimento inicial dos inventários, não há diferenças significativas a apontar entre a ótica contabilística e a fiscal. Não se tem, contudo, idêntico entendimento em relação às perdas por imparidade, nomeadamente no que respeita à aplicação do conceito de valor realizável líquido. A definição de valor realizável líquido encontra-se regulada no n.º 2 do art.º 28.º, não se afastando do conceito apresentado no SNC: preço de venda estimado deduzido dos custos de acabamento e de venda. Todavia, remete para o n.º 4.º do art.º 26.º do CIRC, considerando-se preço de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que, em condições normais, tenham sido prati-

cados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

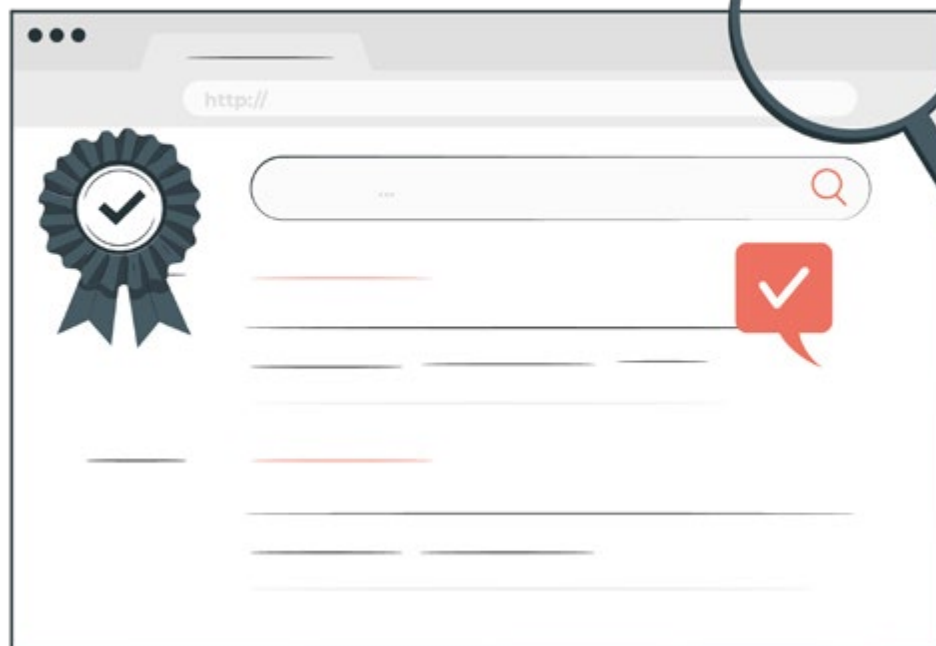
É neste contexto que podem gerar-se situações de conflito entre a fiscalidade e a contabilidade, pois a prática diz que a aceitação fiscal do valor realizável líquido é bastante restritiva, o que leva a que, muitas vezes, as empresas nem sequer reconheçam perdas por imparidade em inventários (com receio de evitar a sua não aceitação fiscal) ou, quando o fazem, não veem a perda por imparidade aceite fiscalmente. Este foi, entre outros, um dos aspetos que se procurou aferir por meio do inquérito levado a cabo com os contabilistas certificados.

Em matéria de comunicação e controlo dos inventários, têm sido crescentes as exigências solicitadas às empresas nos últimos anos, sendo que, a par-

tir de 2021, foi introduzida também a obrigação de comunicação da valorização dos inventários.

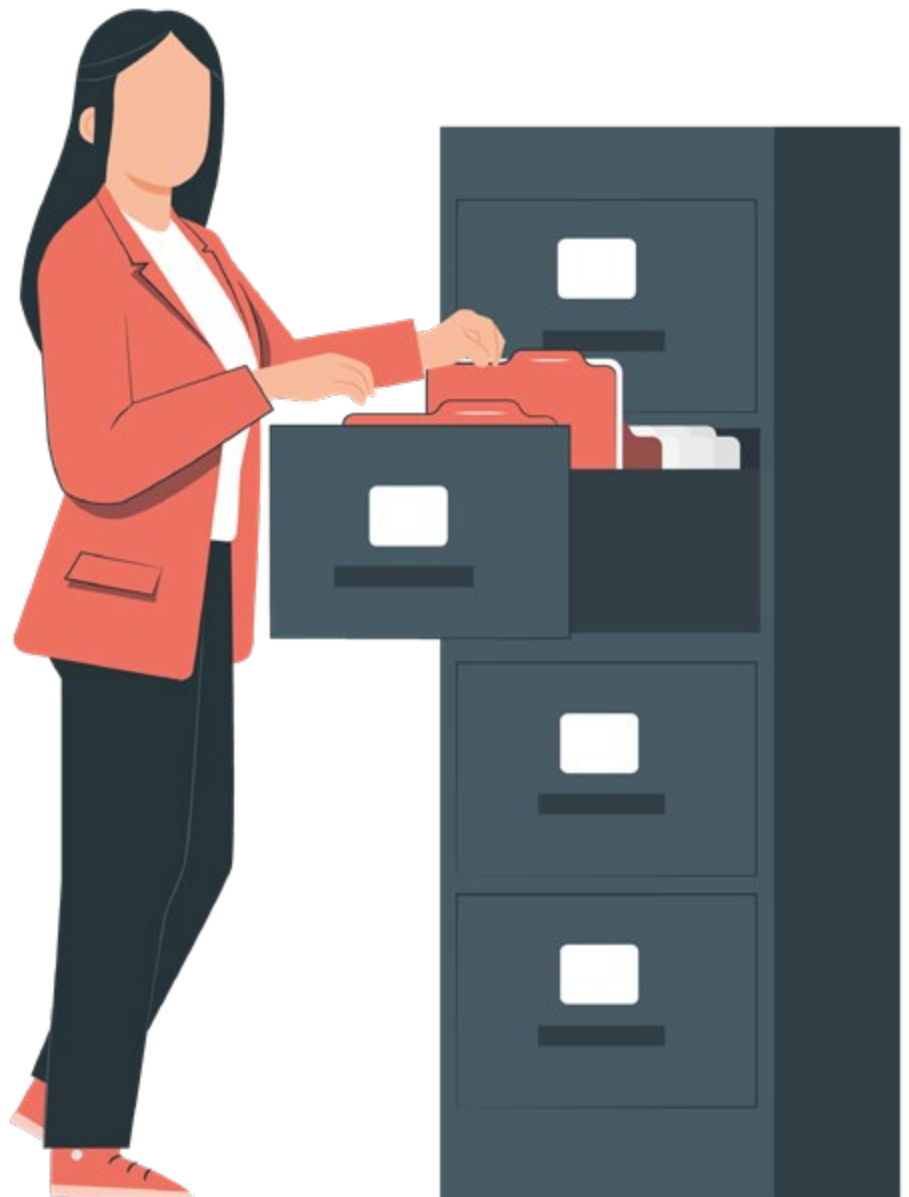
A prestação de informação cada vez mais fidedigna em relação aos inventários resulta da necessidade, cada vez maior, das empresas aplicarem o SIP. Se até final de 2015 esta obrigatoriedade cabia apenas a empresas que não ultrapassassem os limites previstos no art.º 262.º do CSC, a partir de 2016 (conforme art.º 12.º do DL n.º 156/2009), com a alteração introduzida pelo DL n.º 98/2015, apenas as microentidades passam a estar dispensadas da adoção do SIP.

Sendo os inventários um ativo precioso para as empresas, sem os quais a entidade dificilmente conseguiria exercer a atividade (Rosário, 2013), torna-se imperativo, por meio de um estudo empírico, perceber como está o normativo contabilístico a ser aplicado pelos profissionais da contabilidade, de modo a procurar perceber as práticas levadas a cabo no que respeita à mensuração inicial e subsequente dos inventários, bem como os impactos da imposição do SIP e da comunicação dos inventários.



“Contrariamente ao referido na literatura, pôde-se constatar que a maioria dos contabilistas certificados (58,1% daquele grupo) não se inibe em reconhecer as perdas por imparidade em inventários devido à dificuldade em justificar o valor realizável líquido.”

Os resultados do inquérito aplicado a uma amostra de 172 contabilistas demonstra que: relativamente à mensuração subsequente dos inventários, nomeadamente a mensuração pelo menor entre o custo e o valor realizável líquido, observou-se que apenas 25% dos inquiridos reconhecem perdas por imparidade em inventários. Contrariamente ao referido na literatura, pôde-se constatar que a maioria dos contabilistas certificados (58,1% daquele grupo) não se inibe em reconhecer as perdas por imparidade em inventários devido à dificuldade em justificar o valor realizável líquido. Ainda dentro mesmo grupo de inquiridos que reconhecem perdas por imparidade em inventários, apenas 11,6% afirmaram já ter sido alvo de correções pela Autoridade Tributária, devido ao valor realizável líquido utilizado. Dos inquiridos que não reconhecem perdas por imparidade em inventários (no total de 75%), 15,5% afirmam não reconhecer perdas por imparidade em inventário devido ao facto de, regra geral, não serem aceites fiscalmente. Por outro lado, 19,4% afirmam não reconhecer perdas por imparidade em inventário por não possuírem conhecimentos suficientes para calcular a referida perda.



“Em matéria de comunicação e controlo dos inventários, observa-se que apenas 11,6% dos inquiridos consideraram muito significativo o impacto da adoção do SIP. Na maioria dos casos (77,3% dos inquiridos), a exigência de comunicar a valorização dos produtos (entretanto, adiada para o ano de 2021) não tem motivado as empresas a adotarem o SIP.”

Em matéria de comunicação e controlo dos inventários, observa-se que apenas 11,6% dos inquiridos consideraram muito significativo o impacto da adoção do SIP. Na maioria dos casos (77,3% dos inquiridos), a exigência de comunicar a valorização dos produtos (entretanto, adiada para o ano de 2021) não tem motivado as empresas a adotarem o SIP.

Foram encontradas algumas limitações inerentes a este trabalho, nomeadamente a fraca adesão ao inquérito por parte dos CCs, o que

poderá originar uma discrepância entre os resultados obtidos e a realidade do universo da amostra. De facto, este trabalho assume um carácter exploratório e os resultados obtidos apenas evidenciam as práticas e perceções dos CCs inquiridos, não podendo ser generalizados para a população em geral. Sob outra perspectiva, a escassez de estudos nesta matéria, torna restritiva uma adequada análise comparativa dos resultados.

Como pistas para estudo futuro, sugere-se, por um lado, a rea-

lização de entrevistas com contabilistas, no sentido de aprofundar algumas questões presentes no inquérito, e assim conhecer as efetivas motivações subjacentes à não capitalização de juros e ao não reconhecimento de perdas por imparidade em inventários.

Por outro lado, analisar o impacto que a obrigatoriedade de valorização dos produtos, a partir de 2021, trará para as empresas, nomeadamente no que respeita à necessidade de vir a adotar o sistema de inventário permanente.



Referências

AZEVEDO, António Domingues (2015). *Inventários e invenções*. Diário Económico, p. 21.

BRAGA, Sérgio.. *Opinião: inventário – obrigação ou oportunidade*. Disponível em: <https://tek.sapo.pt/opiniao/artigos/opiniao-inventario-obrigacao-ou-oportunidade>. Acesso em 12 jan. 2016. CARDOSO, Elisabete. Comunicação eletrónica de inventários. *Jornal de Negócios*, p. 35, 2014.

CARNEIRO, Manuela; LOPES, José Carlos; ALBERTO, Fernanda Pedrosa. *Mensuração e análise da extensão e divulgação das imparidades nas empresas do índice PSI geral*, XIV Encuentro AECA, 25-26 de setembro, Leiria- Portugal, 2014.

DURNOVTSEVA, Stefaniya. *Obrigação declarativa de inventários: impacto na rentabilidade das empresas*. Tese de Mestrado. Faculdade de Economia do Porto, 2018.

EDITORA, Porto . *Sistema de Normalização Contabilística*. 6 ed.. Porto, Portugal, 2018.

FERREIRA, Catarina Sofia Silva. *Mensuração dos inventários*. Tese de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, 2012.

FREIXO, Manuel João Vaz. *Metodologia científica – fundamentos, métodos e técnicas* (4ª ed. – revista e aumentada). Instituto Piaget, 2012.

MARTINS, Carlos Quelhas. Imparidades e a certificação legal das contas. *Revista de Contabilidade*.

MARTINS, Carlos Quelhas; SILVA, Eduardo Sá; GAMA, Andreia Teixeira da. Imparidades e imparidades líquidas: estudo empírico de empresas não cotadas em Portugal. *Jornal de Contabilidade*, p.93-105, 2015.

MARTINS, Hélder José Almeida. *Cumprimento dos requisitos de divulgação da NCRF 18- Inventários*. Tese de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, 2013.

PALMEIRINHA, Andreia Liliana Garcia. *A imparidade de ativos nas grandes empresas portuguesas: aspetos contabilísticos e fiscais*. Tese de Mestrado. Instituto Superior de Gestão de Lisboa, 2013.

PINTO, Ana Rita Moreira. *Imparidades em inventários: a evolução do seu reconhecimento nas empresas portuguesas*. Tese de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2015.

ROSÁRIO, Manuela. Ajustamentos “versus” quebras de inventários. *Vida Económica*, p. 36, 2013.

ROSÁRIO, Manuela. Sistema de inventário permanente. *Revista Contabilista*, p. 46-47, 2016.

SANTOS, Marta Sofia Lopes Silva. *Norma Contabilística e de Relato Financeiro 10 – Custos de Empréstimos Obtidos*. Tese de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2012.





Agressividade fiscal das companhias brasileiras com a utilização da análise de *cluster*

Práticas de planejamento tributário adotadas pelas empresas com vistas à redução do ônus sobre suas operações têm sido objeto de pesquisas que buscam relacionar diversas variáveis com o grau de agressividade fiscal. No entanto, as métricas tradicionalmente utilizadas para medir a tax avoidance, como a ETR e a BTM, possuem limitações, face à gama de tributos existentes no Brasil. Esse trabalho objetiva classificar as empresas quanto ao seu nível de agressividade fiscal com mais de um tipo de métrica, por meio da técnica estatística de análise de cluster. Os resultados da pesquisa apontaram classificação diversa do nível de agressividade fiscal para os clusters formados, considerando isoladamente as variáveis ETR e BTM em contrapartida com as demais variáveis relacionadas ao contencioso tributário e a adesão a programas de anistia fiscal. Os achados representam um indicativo de que as variáveis merecem avaliação conjunta, além de outros elementos que possam determinar com mais assertividade o nível de agressividade fiscal. No entanto, restou demonstrado que somente a ETR e BTM não permitem apurar um grau de agressividade de forma adequada, face aos resultados indicarem alto volume de contencioso tributário para determinado cluster, que denotam claramente práticas mais arrojadas quanto à redução de tributos, porém ETR e BTM que não apontam para tal conclusão.

Sandra Mara Schultz

Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, é contadora, formada e com pós-graduação em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná, com MBA em Gestão Tributária pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro e Especialização em Perícia e Práticas Atuariais pela Trevisan. Atua profissionalmente como Contadora na Petróleo Brasileiro S.A.

E-mail: sandra.schultz@ufrj.br

Thiago de Abreu Costa

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, atualmente é professor-adjunto do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro e professor colaborador do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UFRJ. Atua com pesquisa em Contabilidade Financeira, com ênfase em normas internacionais de contabilidade (IFRS) e qualidade da informação contábil.

E-mail: thiago@facc.ufrj.br

1. Introdução

O advento da globalização e a ascensão das tecnologias propiciaram uma integração econômica, política e social das nações e fizeram com que as organizações empresariais tivessem seu leque de possibilidades estratégicas expandido, o que aumentou a competitividade em nível mundial (Moraes *et al.*, 2021).

Como alguns dos resultados da intensificação de tais relações no mercado, Moraes *et al.* (2021) citam as reestruturações organizacionais e as migrações de contextos econômicos pelas empresas com a implementação de planejamentos tributários que visam reduzir o ônus tributário de suas operações.

De acordo com Hanlon e Heitzman (2010, p. 129, tradução nossa), “impostos afetam potencialmente muitas decisões corporativas reais” e sem levar em consideração o julgamento quanto ao aspecto legal de tais decisões, o planejamento tributário é um artifício utilizado pelas empresas com vistas à redução, postergação ou, até mesmo, eliminação do custo tributário de suas operações (Moraes *et al.*, 2021).

As condutas de planejamento tributário podem estar em qualquer lugar ao longo de um *continuum* de estratégias e a depender do quão agressivas são na redução de impostos denotam o nível de agressividade fiscal. Se as atividades da empresa são favorecidas por benefícios fiscais, por exemplo, e as práticas de planejamento tributário reduzem os impostos

nessa linha, essas podem ser consideradas perfeitamente legais. Já ações intencionalmente agressivas podem levar à sonegação fiscal (Hanlon; Heitzman, 2010) e colocar a empresa em uma posição limítrofe com a evasão fiscal, o que corresponde a um risco inerente de fiscalização (Aguar; Andrade; Santos, 2020).

Por outro lado, Silva (2020) afirma que se há campo para a promoção do planejamento tributário, desde que as decisões tributárias estejam aprovadas pelo Fisco ou pelo Poder Judiciário, e a empresa deixa de aproveitar essa oportunidade como fonte de alavancagem financeira, estaria perdendo a chan-

ce de aumentar a sua rentabilidade. Dessa forma, percebe-se que “assim como a arte, o grau de agressividade (beleza) está nos olhos de quem vê” (Hanlon; Heitzman, p.137, tradução nossa).

Zucolotto *et al.* (2020) mencionam que, em momentos de incertezas econômicas, as entidades buscam ser fiscalmente mais agressivas de maneira a reduzir o custo dos tributos sobre seus negócios, especialmente em ambientes onde a legislação tributária e a jurisprudência não se encontram firmes e pacificadas e dão margem à interpretação mais benéfica pela empresa, no entanto colocam a companhia em uma posição juridicamente duvidosa.

Para medir a agressividade fiscal, comumente os pesquisadores utilizam o *Book Tax Differences* (BTD), o que, no entanto, pode enviesar os resultados, pois, como Martinez (2017) relata, seu comportamento está relacionado também ao gerenciamento de resultados. Além disso, métricas que levam em consideração a taxa efetiva de tributação, como a *Effective Tax Rate* (ETR) e suas variações, ainda que considerem tributos diferidos (ETR total x ETR corrente), tributos no longo prazo (ETR *long term*) ou tributos efetivamente pagos (ETR *cash*), geralmente não contemplam toda a gama tributária brasileira.

Em estudo da literatura nacional e internacional sobre agressividade tributária realizada por Martinez (2017), é destacado que as métricas de agressividade fiscal centradas nos tributos sobre o resultado, que no Brasil são o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), restringem fortemente a projeção de conclusões nas pesquisas, uma vez que o Brasil tem vários tributos, diretos e indiretos, de diversas competências tributárias (União, estados, municípios).



“O advento da globalização e a ascensão das tecnologias propiciaram uma integração econômica, política e social das nações e fizeram com que as organizações empresariais tivessem seu leque de possibilidades estratégicas expandido, o que aumentou a competitividade em nível mundial.”

Assim, observa-se que as métricas geralmente utilizadas nos estudos de *tax avoidance* podem não refletir adequadamente o grau de agressividade fiscal das empresas, até mesmo porque não contemplam indicadores que levam em conta o próprio passivo tributário, o qual denota claramente a adoção de práticas tributárias mais agressivas.

A partir do exposto, o objetivo deste estudo é classificar as empresas brasileiras não financeiras de acordo com o seu nível de agressividade fiscal, com a utilização de mais de uma métrica para apurar a *tax avoidance*.

A utilização de *proxies* complementares relacionadas ao contencioso fiscal justifica-se pelo alto estoque de processos tributários nos tribunais, com quase 4 milhões de litígios em discussão, especialmente a partir de 2018, de acordo com o Relatório do Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2022).

A pesquisa tem a intenção de contribuir academicamente com a ampliação da literatura sobre a temática da agressividade fiscal, além de aportar um diferencial metodológico com relação à identificação e à utilização de um conjunto de *proxies* para incrementar a medição da agressividade fiscal das empresas,

já que as métricas comumente utilizadas demonstram mais a eficiência do planejamento tributário, o que é corroborado pelo entendimento de Magalhães (2017), do que propriamente o nível de agressividade fiscal.

O resultado do trabalho também pode contribuir para os usuários externos das informações, especialmente órgãos normatizadores e fiscalizadores, no que tange a proporcionar métricas adicionais para uma avaliação mais adequada quanto ao enquadramento das empresas em níveis de agressividade fiscal, tendo em vista que muitas delas podem utilizar programas de parcelamento como forma de planejamento tributário, com a postergação do recolhimento dos tributos devidos para seu pagamento com os benefícios das anistias, o que traz prejuízo ao erário público e, conseqüentemente, à população em geral.

2. Fundamentação Teórica

2.1. Agressividade Fiscal

Martinez (2017) menciona que, embora os governos, motivados



pela crescente demanda por entradas de recursos decorrente de tributos, exerçam uma pressão para enfrentar comportamentos fiscais abusivos dos contribuintes, o normativo legal no Brasil não define exatamente os conceitos e liames do que seria um Planejamento Tributário ou um Planejamento Tributário Abusivo ou ainda Agressivo. Essa tarefa, no Brasil, se mostra dificultada, pois figuras jurídicas como “simulação” e “fraude”, entre outras, não são aplicadas de maneira clara.

Tampouco a literatura na esfera tributária conhece uma definição uniforme de termos frequentemente investigados nas pesquisas, como “evasão fiscal” ou “agressividade fiscal” (Lietz, 2013) e o uso impreciso de diferentes termos relacionados ao planejamento tributário pode aumentar as chances de interpretação errônea, até porque o fato de uma entidade buscar maior agressividade tributária não necessariamente implica ser abusiva.

Para Martinez (2017) o grau de agressividade fiscal de uma entidade mensura seu ímpeto em reduzir seu ônus tributário, o que pode incrementar o risco de que suas transações sejam alvo de questionamento e autuação pelos órgãos fiscalizadores. Em seu trabalho, o autor menciona, ainda, que há um aumento do número de pesquisas acerca da temática em *top journals*, porém até a época de sua pesquisa, eram praticamente inexistentes no Brasil.

No entanto, as pesquisas brasileiras nessa área cresceram a partir de 2020 e exploraram a relação e os efeitos de práticas tributárias agressivas com a performance financeira e econômica (Lima, 2020) ou com a rentabilidade das companhias em processo de recuperação judicial (Aguar; Andrade; Santos, 2020), com a apresentação de resultados positivos na associação da agressividade fiscal com essas variáveis e a influência negativa sobre os investimentos e sobre a performance econômico-financeira das entidades.

A pesquisa de Martinez e Cerize (2020) investigou o efeito da estrutura de controle na agressividade tributária e obteve como resultado uma relação negativa entre essas variáveis, o que implicou concluir que uma maior concentração de controle conduz a uma menor agressividade fiscal.

Outro estudo que envolveu a agressividade fiscal está relacionado à análise de seus efeitos sobre as chances de uma empresa cometer irregularidades contábeis ou fiscais, que apontou evidências de que quanto mais agressiva, maior a probabilidade de cometimento de irregularidades (Feliz; Teixeira, 2020).

Uma das pesquisas investigou o relacionamento do tamanho da



punição decorrente de atos que importem em redução de tributos e as práticas de agressividade fiscal (Silva, 2020), cujos resultados não puderam justificar a associação entre essas variáveis, mas mostraram que há relação da agressividade fiscal com o nível de governança das empresas.

Outra publicação acadêmica teve o objetivo de identificar os efeitos da crise econômica sobre *proxies* de agressividade fiscal (Zucolotto *et al.*, 2020), que mostrou que ambientes de crise não aumentaram de forma sistemática a agressividade fiscal das companhias. Resultados de pesquisas revelaram, ainda, a influência negativa entre a agressividade tributária e a transparência das empresas (Moraes, 2020; Moraes *et al.*, 2021). Além disso, o estudo de Santos, Guimarães e Macedo (2019) demonstrou que a agressividade fiscal reduz a capacidade informacional do lucro e prejudica a relevância das informações contábeis para o mercado de capitais brasileiro.

Outros artigos investigaram a relação entre a agressividade fiscal com o refazimento das demonstrações financeiras (Ramos; Martinez, 2018) e se a demora na divulgação das demonstrações pode ser explicada pela agressividade fiscal (Rodrigues; Martinez, 2018). Ambos apresentaram resultados positivos

da associação entre essas variáveis e apontaram que as empresas brasileiras menos agressivas são menos propensas ao refazimento das demonstrações, enquanto as mais agressivas demoram mais a publicar seus reportes.

O artigo de Firmansyah e Triastie (2020) examinou a relação da evasão fiscal e da responsabilidade social, bem como os riscos, na eficiência do investimento, além de investigar a associação do papel da governança corporativa com esses elementos. O resultado sugeriu que a evasão fiscal está negativamente associada à eficiência do investimento, porém as demais variáveis não apresentaram nenhum efeito. A governança falhou em moderar a evasão fiscal e pode enfraquecer a associação negativa das divulgações de responsabilidade social na eficiência do investimento, além de impulsionar o efeito negativo das divulgações de risco.

Mais recentemente, no ano de 2022, foi publicada pesquisa que analisou o impacto do parcelamento tributário na agressividade fiscal, a qual revelou que as companhias que optam por parcelar seus tributos apresentam tendência de assumir uma posição mais agressiva, o que inclusive sugere que tais parcelamentos são utilizados como planejamento tributário pelas empresas (Marinho; Machado, 2022).

“Visto que não há uma delimitação entre a zona clara da ação legal no planejamento tributário e a obscuridade da evasão fiscal que se configura como uma ilegalidade, as consequentes sanções dessa imprecisão conceitual tem sido alvo de pesquisas sobre tributação.”



Outro estudo apresentado no ano de 2022 examinou como as empresas avaliam o *tax avoidance* e o *tax risk* e como tais medidas interagem para influenciar o valor da companhia. Os resultados mostraram que os investidores avaliam a agressividade tributária de forma positiva, por outro lado, vêm de forma negativa o risco fiscal. A pesquisa demonstrou, também, que a interação entre *tax avoidance* e *tax risk* influencia negativamente o valor da empresa (Correia; Beiruth, 2022).

2.2. Proxies para a Agressividade Fiscal

Visto que não há uma delimitação entre a zona clara da ação legal no planejamento tributário e a obscuridade da evasão fiscal que se configura como uma ilegalidade, as consequentes sanções dessa imprecisão conceitual tem sido alvo de pesquisas sobre tributação (Zucolotto *et al.*, 2020).

Para realizar a medição da agressividade fiscal, as *proxies* mais comumente empregadas nas pesquisas referenciam o trabalho de Hanlon e Heitzman (2010), que menciona diversas medidas de *tax avoidance*, as quais estão relacionadas à alíquota efetiva do imposto (ETR) e são calculadas pela divisão de alguma estimativa de responsabilidade fiscal por

alguma métrica de lucro antes dos impostos, que capturam a taxa média de imposto por unidade monetária de renda. As mais utilizadas são a Gaap ETR, que é medida pela despesa total com imposto de renda dividida pela receita contábil antes dos impostos e a Cash ETR, mensurada pela saída de caixa para pagamento de impostos dividido pela receita contábil antes dos impostos.

No entanto, os próprios autores relatam que todas as variantes de ETR refletem todas as transações que têm algum efeito no passivo tributário explícito da empresa e não distinguem entre atividades reais que são favorecidas por benefícios fiscais e aquelas atividades especificamente empreendidas para reduzir impostos (Hanlon; Heitzman, 2010). Assim, decisões de investimentos das entidades, por exemplo, cujo resultado da equivalência patrimonial não é tributado na investidora, pode afetar o cálculo da ETR, o que constitui uma limitação dessa *proxy* para medir a agressividade fiscal.

Outra medida de agressividade de fiscal tão utilizada nas pesquisas quanto a ETR, citada no trabalho de Hanlon e Heitzman (2010), são as

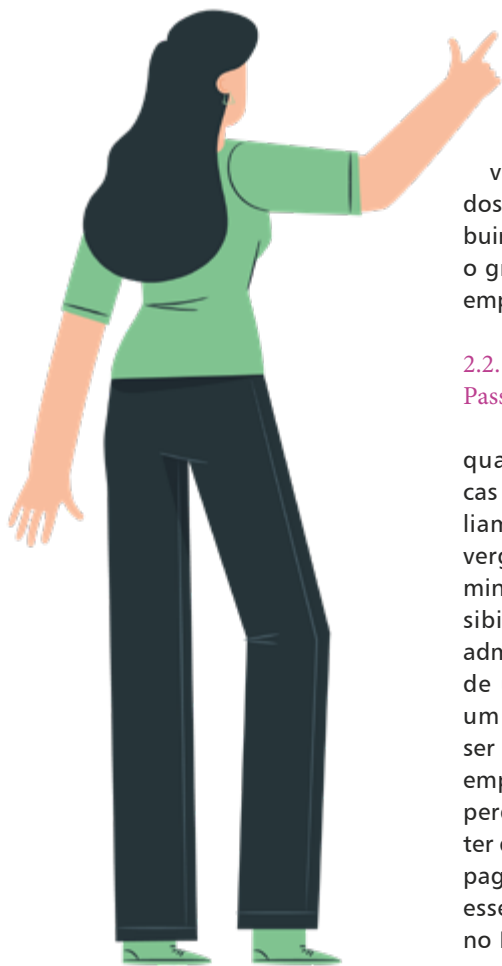
book tax differences (BTD), em que as diferenças decorrentes da reconciliação entre o lucro contábil e aquele objeto de tributação, capturam algum elemento de redução fiscal, já que as companhias com grandes di-

ferenças de impostos medidas nas declarações de tributos têm mais probabilidade de serem auditadas e acusadas de se envolverem em paraísos fiscais. Por exemplo, Marques *et al.* (2020) citam que ganhos com equivalência patrimonial não tributados no beneficiário, já que sofreram a tributação na fonte pagadora, são excluídos da base de cálculo do lucro real, da mesma forma que despesas não dedutíveis devem ser adicionadas na apuração do lucro real.

Porém, para Hanlon e Heitzman (2010), a BTD captura apenas a redução dos tributos fora de conformidade e não poderia ser usada para comparar atividades de empresas com diferentes níveis de lucros contábeis. Esta medida é mensurada pelo lucro antes dos impostos (Lair) deduzido do lucro tributável (Lalur), capturado pela divisão entre as despesas com impostos pela alíquota nominal dos tributos (Marinho; Machado, 2022).

Já a ETR-DVA, definida como a carga de tributos da Demonstração de Valor Adicionado (DVA) dividida pelo valor adicionado a distribuir, tem como principal vantagem informativa a obtenção do valor total do gasto com impostos, taxas públicas e contribuições sociais da empresa, sendo assim considerada como uma boa *proxy* para a carga tributária total e não apenas aquela sobre o lucro (Martinez; Motta, 2020).

As *proxies* mais recorrentes nas pesquisas, de acordo com o levantamento bibliográfico realizado nesse trabalho, com base na análise de 40 artigos nacionais e internacionais, foi a ETR e suas variações (GAAP ETR e *Cash ETR*), conforme demonstrado no Quadro 1, seguida da BTD, geralmente em combinação com uma ou mais medidas de ETR.



Quadro 1 - Recorrência de uso das *proxies* de agressividade fiscal nas pesquisas de *tax avoidance*

Artigos	ETR	Gaap ETR	Cash ETR	Longrun ETR	Current ETR	ETR Diferido	ETR DVA	BTD
Nacionais	25	7	9	1	1	1	7	25
Internacionais	4	2	2					4
Total	29	9	11	1	1	1	7	29

Fonte: elaboração própria, com base nos dados da pesquisa

As empresas mais agressivas apresentam uma ETR baixa e uma maior taxa de BTD, ainda que ambas possuam formas semelhantes de mensuração e privilegiem os tributos sobre o resultado/renda. No entanto, de acordo com Xavier, Ferreira e Theiss (2022), como no Brasil as empresas atuam em um sistema tributário que favorece os tributos incidentes sobre o consumo, essas medidas podem não ser adequadas para expressar a agressividade fiscal das entidades.

Assim, esse trabalho tem intenção de acrescentar um conjunto de *proxies*, que, com base nas correlações verificadas nos estudos citados anteriormente, podem contribuir mais efetivamente para aferir o grau de agressividade fiscal das empresas. São elas:

2.2.1 Litígios Fiscais - Provisões e Passivos Contingentes

Um litígio fiscal se instaura quando a empresa adota práticas tributárias que ultrapassam os liames da legalidade, ou que divergem do entendimento da Administração Fazendária, com possibilidade de condenação na via administrativa ou judicial. No caso de uma companhia ser parte de um litígio fiscal e essa demanda ser avaliada pelos especialistas da empresa com uma expectativa de perda provável e a entidade vir a ter que realizar o desembolso para pagamento da condenação fiscal, esses valores devem ser lançados no Balanço Patrimonial, em provi-

sões fiscais (Silva, 2020).

Assim, o trabalho de Silva (2020) utilizou como *proxy* para mensuração do tamanho da punição em litígios fiscais as provisões, no entanto, os resultados não demonstraram tendência de associação entre o planejamento tributário mais agressivo das empresas e o tamanho da punição fiscal, mas apontaram a necessidade de uma revisão na legislação tributária com a finalidade de adequar as penas aos seus objetivos de repreensão do ilícito fiscal e de evitar que decisões de planejamento tributário extrapolem as fronteiras da licitude.

Conforme Balduino e Borba (2015), as contingências passivas tributárias possuem a maior representatividade, com 67%, dentre o total das contingências divulgadas pelas empresas brasileiras, que englobam, entre outras, demandas de natureza cível e ambiental. Tal fato foi confirmado no estudo de Rosa e Souza (2019), que apurou percentuais que ultrapassaram 60% para as contingências fiscais em relação ao total de passivos contingentes.

No trabalho de Magalhães (2017), pode ser verificado que a variável BTB, utilizada na pesquisa para detectar gerenciamento tributário, se apresentou estatisticamente significativa e negativamente relacionada à evidenciação de passivos contingentes tributários, o que indica que as empresas com baixo gerenciamento possuem uma melhor prática de evidenciação do passivo contingente.

“Um litígio fiscal se instaura quando a empresa adota práticas tributárias que ultrapassam os limites da legalidade, ou que divergem do entendimento da Administração Fazendária, com possibilidade de condenação na via administrativa ou judicial.”

As provisões fiscais podem até impactar o denominador das métricas de ETR, já que a sua contrapartida contábil são contas de resultado, no entanto não são utilizadas de forma individualizada como indicador de agressividade fiscal. Já o passivo contingente, como não é contabilizado, sequer afeta as métricas de ETR baseadas nos números contábeis. Além disso, as provisões contêm somente processos que a companhia entende ter uma expectativa de perda alta, o que coloca em segundo plano os processos com expectativa de perda possível e remota.

Somado a isso, as provisões e passivos contingentes merecem destaque neste contexto, uma vez relatada a dificuldade e subjetividade na avaliação pelos profissionais quanto à determinação da expectativa de perda nos processos judiciais (Rosa; Souza, 2019), o que impacta a constituição de provisões e o relato dos passivos contingentes em notas explicativas, além do próprio resultado das companhias. Como menciona Santos (2022, p. 95), “a presença de grandes exposições tributárias em litígios poderia ser interpretada como alto risco de planejamentos tributários agressivos”.

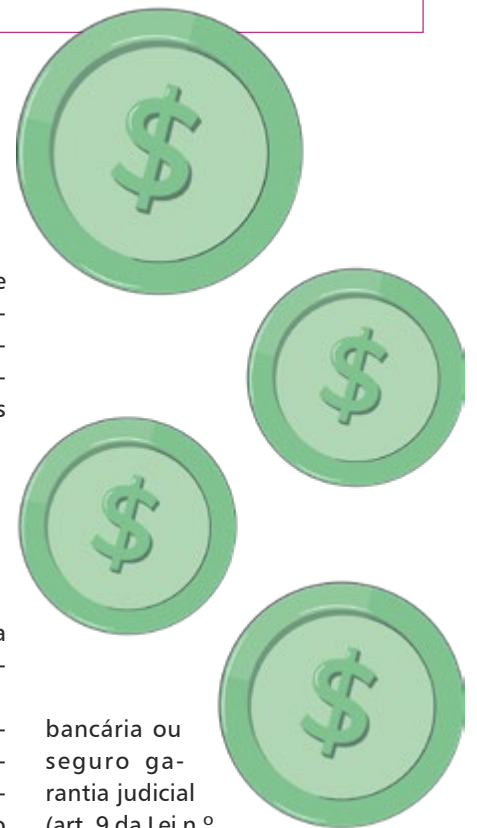
Assim, a utilização dessas duas variáveis, além de sua relevância

com relação às demais provisões e passivos contingentes reportados pelas entidades, especialmente na América Latina (Balduino; Borba, 2015), consideradas de forma isolada como medidas de agressividade fiscal, podem permitir uma análise mais precisa com relação ao risco que a empresa se sujeita com relação às suas práticas tributárias.

2.2.2 Depósitos Judiciais

Depósito judicial “é a possibilidade que o devedor inscrito em dívida ativa da União tem para suspender a exigibilidade ou para garantir a execução fiscal” (Governo Federal, 2023).

Quando a empresa realiza a declaração de tributos devidos ao Fisco, mas não efetua o respectivo pagamento ou, ainda, tem desfecho desfavorável em processo discutido na via administrativa, o ente tributante pode efetuar a inscrição dos débitos em dívida ativa e ingressar com uma ação de execução fiscal a fim de que seja cobrada judicialmente a dívida. Para que a entidade possa recorrer dessa execução e permanecer na discussão, agora na esfera judicial, geralmente é necessário que seja realizado um depósito judicial ou que o débito seja garantido com bens, fiança



bancária ou seguro garantia judicial (art. 9 da Lei n.º 6.830, de 1980).

Anceles, Kronbauer e Pacheco (2011), em pesquisa que objetivou verificar os fatores que podem explicar o reconhecimento de ativos fiscais em empresas do ramo de agronegócios, menciona que esse tipo de ativos, nos quais se incluem os depósitos judiciais, podem evidenciar um possível gerenciamento de resultados, que pode ser inclusive por meio de gerenciamento de tributos.

Portanto, outra conta que pode indicar o nível de agressividade fiscal a que a empresa se sujeita e está intimamente ligada às provisões e aos passivos contingentes é a de depósitos judiciais, que pode conter parcela relativa a processos com expectativa de perda provável, bem como parcela que pode representar a garantia prestada em processos com expectativa de perda possível ou remota, que não são contabilizados em provisões.

2.2.3 Programas de Parcelamentos/ Anistias Fiscais

Os parcelamentos tributários instituídos pelos órgãos tributantes acabam por oferecer menor custo e risco de perda em discussões judiciais às entidades e são considerados como uma forma de planejamento tributário, já que representam uma economia fiscal. Os resultados do trabalho de Marinho e Machado (2022) apontaram que as empresas optantes por parcelar seus tributos apresentaram uma tendência de serem mais agressivas.

Quadro 2 - População e amostra.	
População	100
(-) Empresas sem detalhamento em notas explicativas	(37)
(-) Empresas sem informações de provisões	(2)
(-) Empresas sem informações de depósitos judiciais	(4)
(-) Empresas sem informações na base de dados Econômica	(9)
(=) Total de empresas da amostra	48

Fonte: elaboração própria, com base nos dados da pesquisa.

A utilização dessa medida como *proxie* de agressividade fiscal se justifica pela crescente oferta de parcelamentos e anistias fiscais, de acordo com o Relatório de Parcelamentos Especiais da Receita Federal (RFB, 2017), que, por um lado, representam um incremento financeiro nos cofres públicos e, por outro, permitem a regularização de obrigações tributárias em atraso pelos contribuintes, muitas vezes com expressivas reduções de multas, juros e encargos legais (Marinho; Machado, 2022).

No Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais realizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB, 2017), foi apresentada a evolução do passivo tributário sob a gestão da Receita Federal de 2013 a 2016, no qual se verifica que tal passivo pulou de um patamar de 1,1 trilhão de reais, em janeiro de 2013, para aproximadamente 1,6 trilhão, em dezembro de 2016. No entendimento da RFB, esse crescimento evidencia uma cultura de inadimplência dos débitos tributários pelos contribuintes colaborada pela instituição de modalidades especiais de parcelamento de débitos com reduções generosas de multas, juros e encargos legais, sem contar ainda com os programas de parcelamentos estaduais e municipais.

3. Metodologia

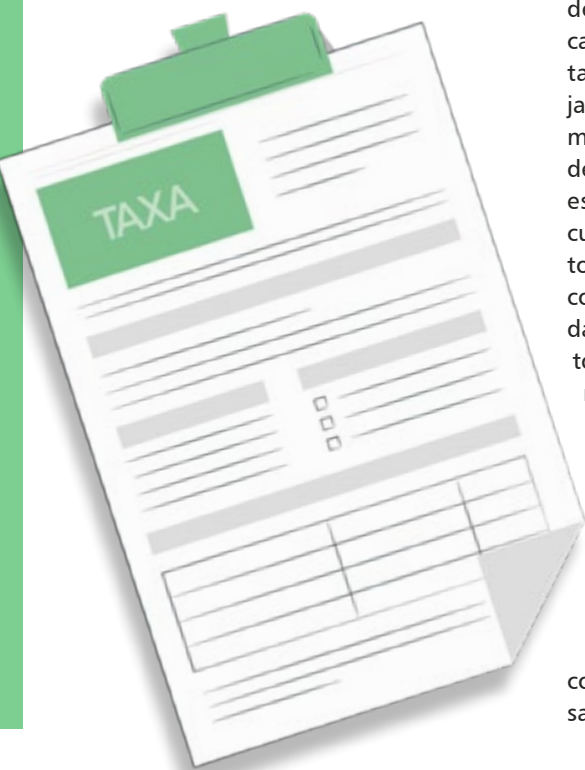
A população da pesquisa foi composta das 100 maiores empresas brasileiras que fazem parte do

ranking “Melhores e Maiores” elaborado pela Revista Exame no ano de 2021, a qual emprega em sua metodologia critérios de avaliação com base nos resultados contábeis-financeiros, crescimento e questões relacionadas às práticas de ESG (*Environmental, Social and Governance*).

Para a realização dessa pesquisa, foram obtidas as informações divulgadas em Notas Explicativas relativas às provisões, passivos contingentes e depósitos judiciais tributários ou fiscais. A adesão a programas de parcelamento fiscal foi identificada com a utilização das palavras-chave “Refis”, “Anistia”, “Refinanciamento” e “Parcelamento”.

A consulta às demonstrações financeiras foi realizada entre 4 e 7 de maio de 2022, portanto republicações das informações após essa data não foram levadas em consideração. Os dados financeiros do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultado do Exercício foram coletados na base de dados Econômica.

Assim, da população foram excluídas 37 empresas que não apresentavam o detalhamento necessário em suas notas explicativas para que a coleta de dados fosse realizada. Além disso, foram excluídas 2 empresas que não possuíam informações sobre provisões, 4 entidades que não possuíam informações sobre depósitos judiciais e 9 que não possuíam informações na base de dados consultada. Dessa forma, a amostra final do estudo foi composta de 48 empresas, conforme demonstrado no Quadro 2.



“Para a realização dessa pesquisa, foram obtidas as informações divulgadas em Notas Explicativas relativas às provisões, passivos contingentes e depósitos judiciais tributários ou fiscais. A adesão a programas de parcelamento fiscal foi identificada com a utilização das palavras-chave ‘Refis’, ‘Anistia’, ‘Refinanciamento’ e ‘Parcelamento’.”

Para medir a agressividade fiscal das companhias, nesse trabalho optou-se por utilizar as duas métricas mais comumente empregadas no levantamento bibliográfico, quais sejam: ETR (*Effective Tax Rate*) e BTD (*Book Tax Differences*), além daquelas sugeridas nessa pesquisa. Destaca-se que a variável BTD foi ponderada pelo ativo total para evitar a presença de *outliers* nesta métrica. Com base no estudo de Silva (2020), foi obtido o resultado da equação que faz a relação das provisões, passivos contingentes e depósitos judiciais referentes a processos tributários com o total do ativo das empresas, cujo objetivo é auferir um número representativo da métrica para cada empresa individualmente.

A adesão aos programas de anistias ou parcelamentos fiscais instituídos pelos governos municipais, estaduais ou federal foi considerada como uma variável *dummy*, com a atribuição de valor 1 para a existência de adesão aos referidos programas e 0 para a não adesão ou falta de informação nas Notas Explicativas. As métricas, fórmulas e indicadores dos resultados esperados, com base no Referencial Teórico deste trabalho, estão dispostos no Quadro 3.

A classificação das empresas em níveis de agressividade fiscal se deu



Quadro 3 - Quadro 3: Métricas para a agressividade fiscal utilizadas na pesquisa

Métrica	Fórmula	Indicadores do resultado esperado
ETR	Despesas com IR e CSLL / LAIR	Quanto menor o índice, mais agressiva (MARINHO; MACHADO, 2022)
BTD	LAIR – (Despesas com IR e CS / 0,34)	Quanto maior a diferença, mais agressiva (MARINHO; MACHADO, 2022)
Prov	Provisões Tributárias / Total Ativo	Quanto maior o índice, mais agressiva (SANTOS, 2022)
Cont	Passivo Contingente Tributário / Total Ativo	Quanto maior o índice, mais agressiva (MAGALHÃES, 2017; SANTOS, 2022)
DepJud	Depósitos Judiciais Tributários / Total Ativo	Quanto maior o índice, mais agressiva (ANCELES, KRONBAUER, PACHECO, 2011)
Parc	Variável <i>dummy</i>	1 = adesão e 0 = não adesão / falta de informação (MARINHO; MACHADO, 2022)

Fonte: elaboração própria, com base nos dados da pesquisa

com a utilização da técnica estatística de análise de *cluster*, também conhecida como análise de conglomerados ou análise de agrupamentos. Para Hair *et al.* (2009, p. 430), a análise de agrupamentos “é um grupo de técnicas multivariadas cuja finalidade principal é agregar objetos com base nas características que eles possuem”. Já para Fávero *et al.* (2009, p. 196), “é uma técnica que visa segregar elementos ou variáveis em grupos homogêneos internamente, heterogêneos entre si e mutuamente exclusivos, a partir de determinados parâmetros conforme uma medida de

similaridade ou de distância”.

De acordo com Fávero *et al.* (2009), a análise de conglomerados pode ser realizada por meio de dois métodos: hierárquico ou não hierárquico. No método hierárquico, a criação dos *clusters* é feita em estágios que irão aglomerar indivíduos semelhantes ou separar indivíduos heterogêneos, gerando, dessa forma, os grupos. Já no método não hierárquico há uma definição prévia pelo pesquisador do número de grupos, e a análise se debruçará em dividir os *clusters* baseados nos conceitos de coesão interna e isolamento dos grupos formados.

Dessa maneira, de acordo com a característica da amostra e das variáveis empregadas no estudo, foi utilizado no trabalho o método não hierárquico *Two-Step clustering*, já que o método oferece a possibilidade de lidar com variáveis contínuas e categóricas simultaneamente. Conforme Gelbard, Goldman e Spiegler (2007), a técnica é aplicada em duas etapas: na primeira, as observações são divididas em *sub-clusters*, enquanto na segunda etapa as observações são divididas no número de *clusters* desejado. O número final de grupos pode ser definido previamente ou obtido após a aplicação da técnica. Ainda de acordo com os autores, a técnica *Two-Step* apresenta elevado grau de qualidade na determinação de agrupamentos quando comparada com outros métodos hierárquicos e não hierárquicos.

Sendo assim, para fins desse estudo, o número de *clusters* foi pre-determinado em 3, visando dividir as empresas de forma que as agrupassem em níveis de agressividade tributária (alto, médio e baixo). Para a criação desses grupos foram utilizadas 5 variáveis numéricas (ETR, BTD, PROV, CONT e DEPJUD) e uma variável qualitativa (PARC). Cada uma dessas variáveis representa *proxies* para a agressividade tributária.

Depois disso, como forma de mensurar diferenças entre os valores de cada variável que representa o ní-

Métricas	Total	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Estat.
N	48	30	5	13	
Variáveis Quantitativas (Médias)					
ETR	0,5393	0,1485	5,3487	-0,4083	4,107
BTD	0,0367	0,3837	-0,039	0,6234	5,729*
PROV	0,0083	0,0064	0,0295	0,0045	7,796**
CONT	0,1142	0,0822	0,379	0,086	2,283
DEPJUD	0,0114	0,0055	0,1547	0,0236	4,648*
Variável Qualitativa					
PARC 0	34 (70,8%)	30 (100%)	4 (80%)	0 (0%)	
PARC 1	14 (29,2%)	0 (0%)	1 (20%)	13 (100%)	44,127***

Fonte: elaboração própria, com base nos resultados da pesquisa. Nota: ***1% **5% *10%.

vel de agressividade tributária nos *clusters*, foram realizados testes de diferença de média para cada uma das variáveis quantitativas utilizada para a criação dos grupos. O objetivo dessa análise é verificar se existem diferenças significativas entre o valor de cada uma dessas *proxies* de acordo com os grupos (*clusters*). O teste realizado foi o Kruskal Wallis, já que as amostras são independentes.

Para a variável qualitativa (PARC) foi realizado teste de diferença de proporções (qui-quadrado). A aplicação desse teste teve como objetivo verificar se existem diferenças de proporções entre empresas que aderiram e não aderiram a programas de parcelamento entre os *clusters* criados. A análise foi realizada por meio de tabelas de contingência. Em caso de, em uma das células da tabela de contingência, um dos grupos apresentar contagem igual a zero, será aplicado o teste exato de Fischer.

Foi utilizado o *software* SPSS - *Statistical Packages for the Social Sciences* 20.0 para a realização da análise de *clusters*. Já para a estatística univariada foi utilizado o *software* Stata 13. O nível de significância da pesquisa foi de 5%.

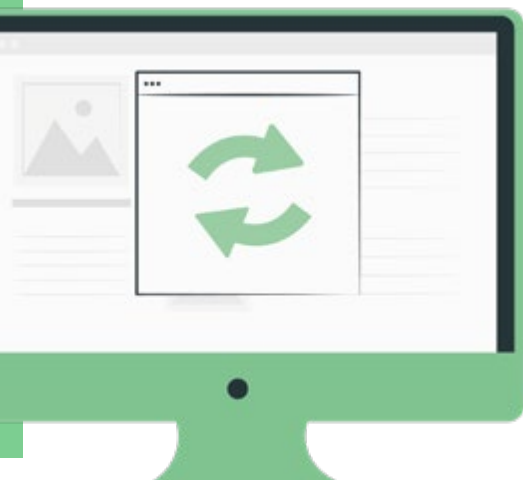
4. Resultados

A análise dos dados deu-se a partir da formação dos 3 *clusters* definidos na pesquisa, conforme

demonstrado no Quadro 4, que apresenta o resultado médio para cada variável estudada, por *cluster*, e o resultado do teste de médias, realizado a fim de verificar se há diferença estatisticamente significativa entre as médias das variáveis dos *clusters*.

Ressalta-se que os nomes das empresas que fazem parte de cada *cluster* não foi apresentado para preservar a confidencialidade quanto à classificação das entidades em termos de agressividade fiscal, uma vez que se entende como informação sensível ao mercado e aos demais agentes interessados.

Inicialmente, verifica-se que o *cluster 1* agrupou 30 empresas, a maior parte da amostra, enquanto o *cluster 2* contou com 5 empresas e o 3 com 13 empresas. Observa-se que, do total de empresas da amostra, quase 30% delas apresentou informação quanto a adesão a algum tipo de programa de parcelamento fiscal. Nenhuma empresa do *cluster 1* aderiu a programas de parcelamento enquanto todas as empresas do *cluster 3* apresentaram informação de adesão à anistia fiscal. Verifica-se que 1 empresa do *cluster 2* aderiu a programas de parcelamento e 4 não aderiram ou não tiveram essa informação divulgada em Notas Explicativas, considerando-se que a variável *dummy 1* representa a adesão e 0 a não adesão ou falta da informação.



“Ressalta-se que os nomes das empresas que fazem parte de cada cluster não foi apresentado para preservar a confidencialidade quanto à classificação das entidades em termos de agressividade fiscal, uma vez que se entende como informação sensível ao mercado e aos demais agentes interessados.”

Com relação à ETR, as 13 empresas do *cluster 3* se mostraram como as mais agressivas fiscalmente, já que, baseado em Marinho e Machado (2022), uma menor ETR pode representar maior agressividade, uma vez que a carga tributária efetiva é menor com relação aos demais grupamentos. Destaca-se que o índice negativo verificado na ETR do grupo 3 justifica-se pelo fato de 2 empresas do grupo apresentarem prejuízo antes do IR e CS (LAIR negativo). A maior BTM verificada no grupo 3 com relação aos demais também pode representar um maior perfil agressivo, de acordo com a expectativa da métrica no trabalho de Marinho e Machado (2022), já que apresentam maior diferença entre o lucro contábil e o lucro para fins de tributação.

Assim, de acordo com a ETR e a BTM, métricas tradicionais para agressividade fiscal, o *cluster 3* poderia ser considerado o mais agressivo dentre os grupamentos. Por outro lado, as 5 empresas listadas no *cluster 2*

apresentaram tendência de serem menos agressivas, considerando-se somente essas métricas. Destaca-se que nesse *cluster* encontram-se as 2 empresas que apresentaram os maiores valores calculados para a ETR de toda a amostra.

Dada a expectativa teórica apresentada nesse trabalho, com base especialmente nas avaliações dos artigos de Anceles, Kronbauer e Pacheco (2011), Magalhães (2017) e Santos (2022), de que as informações ligadas aos litígios fiscais têm poder explicativo quanto à agressividade fiscal das empresas, já que estão diretamente relacionados ao contencioso tributário, a classificação das empresas mais agressivas mudaria do *cluster 3*, considerando a ETR e a BTM, para o *cluster 2*, que

apresentou os maiores índices com relação às provisões, passivo contingente e depósitos judiciais fiscais.

Curiosamente, quanto à adesão a programas de parcelamento, somente 1 das empresas do *cluster 2* realizou esse tipo de adesão. As demais podem não ter aderido ou não possuir essa informação em suas Notas Explicativas. Porém, só pelo fato de apresentarem um maior contencioso fiscal, pode-se inferir que possuem práticas tributárias que são alvo de questionamento pelo Fisco e podem estar ligadas a um perfil fiscal mais agressivo.

As empresas do *cluster 3* apresentaram os menores valores para as provisões, passivos contingentes e depósitos judiciais tributários, porém todas elas aderiram a algum tipo de parcelamento. Esse fato pode ter impactado os números contábeis e aqueles divulgados em Notas Explicativas, pela eliminação do contencioso tributário face ao seu pagamento nos programas de anistia, uma vez que nesse grupo verifica-se ETR baixa e BTM alta, o que corroboraria a sua classificação com algum grau de agressividade fiscal.



Como as empresas do *cluster* 2 mantiveram suas provisões, passivos contingentes e depósitos judiciais elevados, em comparação com os resultados dos demais *clusters*, pode-se inferir que permanecem em litígio fiscal, seja por entenderem que possuem bons argumentos de defesa em suas discussões administrativas ou judiciais, seja por não terem interesse ou recursos financeiros para a eliminação desse contencioso com a adesão aos programas de parcelamento.

Ressalta-se, porém, que somente as variáveis provisões e adesão a programas de anistia foram as que apresentaram diferença estatística entre os grupos, com grau de significância de 5% e 1%, respectivamente, no teste de proporções.

Já as empresas do *cluster* 1, apesar de ser o maior grupo, com 30 companhias, apresentou valores médios das variáveis que não se destacaram com relação aos demais *clusters*, além disso nenhuma entidade desse grupo aderiu ou disponibilizou informação quanto à adesão em programas de parcelamento fiscal.

Assim, embora o grupo 2 tenha apresentado os valores mais relevantes quanto às provisões, passivos contingentes e depósitos

judiciais tributários, obteve a maior ETR e a menor BTD, não alinhados a um perfil mais agressivo entre os grupos. Já empresas do grupo 3, ainda que tenham apresentado valores menores relacionados ao contencioso fiscal, obtiveram as menores médias de ETR e maiores de BTD, coerentes com um perfil tributário mais agressivo, de acordo com as métricas tradicionais de agressividade fiscal. Portanto, esse grupo merece destaque e aprofundamento dos estudos a fim de verificar se houve adesão em períodos passados a programas de parcelamento que justifique o baixo valor relacionado ao contencioso ou se suas operações estão contempladas por benefícios fiscais.

Como o resultado dessa pesquisa apontou um perfil mais agressivo para diferentes *clusters*, de acordo com as métricas utilizadas, verificasse que, isoladamente, nem as métricas tradicionais nem as métricas sugeridas nesse estudo ainda estão aptas a definir de forma adequada o perfil de agressividade fiscal das empresas, sendo necessário ampliar as análises com a aplicação de outras métricas adicionais e a inclusão de outras variáveis de controle dos grupos para confirmação ou rejeição dos resultados aqui apresentados.

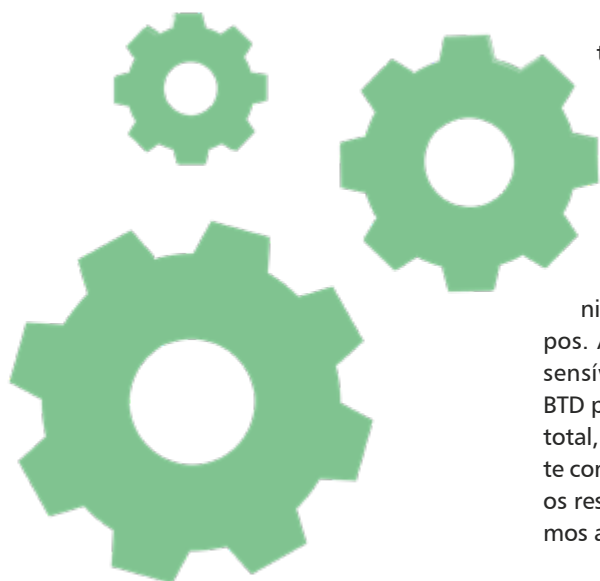
Destaca-se que, para a identificação dos *clusters*, também foi utilizado o método de duas etapas, com a possibilidade de o programa realizar os agrupamentos de forma automática, no entanto, os resultados se apresentaram próximos, sem impactos significativos na formação dos grupos. Além disso, como a técnica é sensível a *outliers*, foi utilizado o BTD ponderado em relação ao ativo total, no entanto foi realizado o teste com a utilização do BTD normal e os resultados também foram próximos aos aqui apresentados.



5. Considerações Finais

Com a intensificação da competitividade no mundo empresarial, as companhias buscam estratégias para a redução de seus custos e entre elas pode-se citar a utilização de planejamentos tributários, os quais visam diminuir esse tipo de ônus sobre as suas operações. Essas práticas podem ser perfeitamente legais ou se localizarem em um espaço que beira à sonegação fiscal, o que coloca a empresa em uma situação de risco de questionamento pela fiscalização. Assim, a depender do quão arrojadas são as estratégias na redução de impostos, elas podem representar o nível de agressividade fiscal das companhias.

Sem levar em consideração os fatores determinantes para que uma entidade assuma esse tipo de risco, nem a legalidade das práticas realizadas no âmbito do planejamento tributário, esse trabalho teve como objetivo classificar as empresas não financeiras de acordo com o nível de agressividade fiscal, com a utilização de mais de uma métrica para *tax avoidance*, além das comumente utilizadas, como a ETR e a BTD, uma vez que essas possuem limitações face à diversidade de tributos existentes no Brasil e medem mais a eficiência do planejamento tributário do que efetivamente a agressividade fiscal, uma vez que não contemplam variáveis relacionadas ao próprio contencioso fiscal.



“Já as empresas do cluster 1, apesar de ser o maior grupo, com 30 companhias, apresentou valores médios das variáveis que não se destacaram com relação aos demais clusters, além disso nenhuma entidade desse grupo aderiu ou disponibilizou informação quanto à adesão em programas de parcelamento fiscal.”

A pesquisa, que aplicou a técnica estatística de análise de *cluster* para agrupar as empresas da amostra, constituída de 48 companhias listadas entre as 100 Maiores e Melhores da Revista Exame no ano de 2021, com dados disponíveis, em diferentes níveis de agressividade fiscal, obteve resultados discordantes entre a aplicação das métricas tradicionais e as métricas sugeridas na pesquisa, relacionadas ao contencioso fiscal.

Uma vez que as variáveis ETR e BTD apresentaram resultados contrários às variáveis relativas às provisões, passivos contingentes e depósitos judiciais, faz-se necessário verificar quais as motivações para a classificação das empresas de forma diversa considerando o conjunto dessas variáveis. Conforme os resultados da pesquisa, pela ETR e BTD o *cluster* 3 poderia ser considerado o mais agressivo, enquanto pelas demais variáveis, seria o *cluster* 2 o mais agressivo, o qual apresentou a existência de maiores passivos tributários.

Uma das diferenças entre os dois grupos está na adesão a programas de parcelamento, variável que apresentou a maior significância estatística. Portanto, faz-se necessária a sua avaliação em conjunto com as demais variáveis. Se

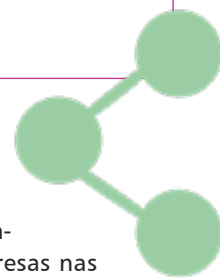
as empresas apresentam um menor contencioso, mas aderiram a anistias fiscais, como é o caso do grupo 3, pode-se inferir que esse contencioso foi reduzido pela sua submissão a tais programas, que contemplam a redução expressiva de multas e juros e outros encargos, até mesmo porque esse grupo apresentou a menor ETR e a maior BTD entre os demais, o que indica algum grau de agressividade.

Já o grupo 2, apesar de ter apresentado maior ETR e menor BTD, que não indicam um perfil mais agressivo comparado com os demais, não teve adesão total às anistias fiscais, permanecendo com um contencioso dos mais elevados dentre os 3 grupos. Uma das razões para essas empresas não terem aderido a programas de anistias fiscais pode ser a existência de uma linha de defesa consistente em seus processos. De qualquer forma, com base nos resultados da pesquisa, não se pode afirmar que esse grupo seria o menos agressivo, face ao alto contencioso apresentado, valendo uma análise mais apurada quanto às motivações para a não adesão e demais aspectos financeiros e econômicos das entidades agrupadas nesse *cluster*.

Por fim, reconhece-se que existem limitações quanto à divulgação

de forma completa e detalhada dos passivos contingentes pelas empresas nas Notas Explicativas, bem como de informações quanto à adesão a programas de anistia fiscal. Outras limitações se referem à população estudada, uma vez que se constituiu de uma amostra intencional e não probabilística e, portanto, os resultados não podem ser generalizados.

Sugestões para pesquisas futuras incluem a ampliação da amostra e/ou do período estudado para identificar a variação de valores de contencioso e adesão a anistias fiscais em um espaço de tempo maior, o que pode justificar o baixo contencioso apresentado por algumas empresas, mesmo com ETR e BTD indicativas de maior agressividade fiscal, além de buscar acrescentar variáveis com base nas informações das empresas maiores devedoras dos fiscos e aquelas que aderiram a programas de parcelamentos fiscais de forma a complementar e validar os dados extraídos nas Notas Explicativas. Também podem ser incluídas nas análises outras variáveis de controle, como tamanho, setor, governança corporativa, entre outras, além da utilização de outro tipo de metodologia, como análise discriminante.



Referências

AGUIAR, R. F. de; ANDRADE, A. M. de; SANTOS, O. M. de. Agressividade tributária: uma análise dos efeitos sobre a rentabilidade de empresas em recuperação judicial no Rio de Janeiro. XI Congresso de Administração e Contabilidade - AdCont. *Anais...* Rio de Janeiro: 2020.

ANCELES, E; KRONBAUER, C. A.; PACHECO, R. da R. Fatores explicativos do reconhecimento de ativos fiscais correntes, diferidos e litigiosos: um estudo em empresas pertencentes ao ramo de agronegócios. XVIII Congresso Brasileiro de Custos. *Anais...* Rio de Janeiro: 2011.

BALDOINO, E.; BORBA, J. A. *Passivos contingentes na bolsa de valores de Nova York*: uma análise comparativa entre as empresas estrangeiras. *Revista de Contabilidade e Organizações*, n. 23, p. 60–81, 2015.

BRASIL. *Lei n.º 6.830*, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, 1980. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 13 de maio de 2023.

CONSELHO NACIONAL DA JUSTIÇA - CNJ. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro*. 5. ed., Brasília: Insuper CNJ, 2022.

CORREIA, J. R. L.; BEIRUTH, A. X. *O tax risk afeta a avaliação do investidor quanto à tax avoidance?* 19. Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. *Anais...*São Paulo: 2022.

FÁVERO, L. P.; BELFIORI, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FELIX, C. H. R.; TEIXEIRA, A. M. C. Relação entre agressividade tributária e irregularidades contábeis e financeiras no Brasil. XIV Congresso Anpcont. *Anais...*Foz do Iguaçu: 2020.

FIRMANSYAH, A.; TRIASTIE, G. A. The role of corporate governance in emerging market: tax avoidance, corporate social responsibility disclosures, risk disclosures, and investment efficiency. *Journal of Governance and Regulation*, v. 9, n. 3, p. 8–26, 2020.

GELBARD, R.; GOLDMAN, O.; SPIEGLER, I. Investigating diversity of clustering methods: an empirical comparison. *Data & Knowledge Engineering*, n. 63, p. 155-166, 2007.

GOVERNO FEDERAL. *Realizar depósito judicial para débitos inscritos em dívida ativa da União*. Disponível em: <<https://www.gov.br/pt-br/servicos/realizar-deposito-judicial-para-debitos-inscritos-em-divida-ativa-da-uniao>>. Acesso em: 13 de maio de 2023.

HAIR, J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. *Análise multivariada de dados*. 6. ed., São Paulo: Bookman, 2009.

HANLON, M.; HEITZMAN, S. A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, v. 50, p. 127–178, 2010.

LIEZT, G. *Tax avoidance vs. tax aggressiveness: a unifying conceptual framework*: 2013. Working Paper, Münster School of Business and Economics. Institute of Accounting and Taxation, 2013.

LIMA, L. V. de A. (Ir)racionalidade tributária brasileira no esforço pela performance: no liame entre a agressividade fiscal e o seu custo transacional. *Tese* (Doutorado em Ciências Contábeis), Universidade Federal da Paraíba, 107 p., 2020.

MAGALHÃES, R. A. Análise do gerenciamento tributário de empresas brasileiras: um olhar para o passivo contingente tributário. *Dissertação* (Mestrado em Contabilidade), Universidade Federal de Santa Catarina, 107 p., 2017.

MARINHO, L. L. da S.; MACHADO, L. de S. Parcelamento tributário como determinante da agressividade fiscal de empresas brasileiras. 22. USP International Conference in Accounting. *Anais...*São Paulo: 2022.

MARQUES, V. A.; ALENCASTRE, B. Z.; CAMPOS, B. da S.; LOUZADA, L. C.; MARTINEZ, A. L. Agressividade tributária, nível de investimentos e desempenho: Evidências empíricas no mercado brasileiro. 20. USP International Conference in Accounting. *Anais...* São Paulo: 2020.

MARTINEZ, A. L. Agressividade tributária: um survey da literatura. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, v. 11, n. 6, p. 106–124, 2017.

MARTINEZ, A. L.; CERIZE, N. M. F. A influência da estrutura de controle na agressividade tributária corporativa. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v. 39, n. 2, p. 153–163, 2020.

MARTINEZ, A. L.; MOTTA, F. P. Tax aggressiveness of government-controlled corporations in Brazil. *Revista Contemporânea de Contabilidade - RCC*, v. 17, n. 43, p. 136–148, 2020.

MORAES, G. S. de C. Agressividade fiscal e transparência corporativa: um estudo nas companhias brasileiras de capital aberto. *Dissertação* (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Minas Gerais, Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Controladoria e Contabilidade, 116 p., 2020.

MORAES, G. S. de C.; NASCIMENTO, E. M.; SOARES, S. V.; PRIMOLA, B. F. L. Agressividade fiscal e evidencição tributária : um estudo nas companhias brasileiras de capital aberto. *Revista Contemporânea de Economia e Gestão - Contextus*, v. 19, n. 13, p. 197–216, 2021.

RAMOS, M. C.; MARTINEZ, A. L. Agressividade tributária e o refazimento das demonstrações financeiras nas empresas brasileiras listadas na B3. *Pensar Contábil*, v. 20, n. 72, p. 4–15, 2018.

RODRIGUES, M. A.; MARTINEZ, A. L. Demora na publicação das demonstrações contábeis e a agressividade fiscal. *Pensar Contábil*, v. 20, n. 71, p. 14–23, 2018.

ROSA, B. B. da; SOUZA, M. M. de. Representatividade e nível de evidencição das provisões e passivos contingentes fiscais nas companhias de capital aberto brasileiras. *Revista de Finanças e Contabilidade da Unimep - Reficont*, v. 6, n. 1, p. 16–33, 2019.

SANTOS, D. C. dos; GUIMARÃES, G. O. M.; MACEDO, M. A. da S. Gerenciamento tributário e qualidade da informação contábil: análise do impacto da agressividade tributária na capacidade informacional do lucro para o mercado brasileiro de capitais. *Pensar Contábil*, v. 21, n. 74, p. 3–10, 2019.

SANTOS, H. S. dos. Utilização das provisões e passivos contingentes para avaliação do grau de litígio tributário das empresas brasileiras: uma análise dos seus determinantes e das suas consequências para o valor de mercado. *Dissertação* (Mestrado em Ciências), Universidade de São Paulo, 130 p., 2022.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - Ministério da Fazenda. *Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais*. 2017. Disponível em: <<https://static.poder360.com.br/2021/08/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>>. Acesso em: 13 de maio de 2023.

SILVA, W. S. da. A relação entre o tamanho da punição fiscal, sua efetiva aplicação e o nível de planejamento tributário da firma: um estudo baseado em métricas contábeis, pareceres jurídicos e listas de devedores do fisco federal. *Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos da FEA - Redeca*, v. 7, n. 1, p. 136–156, 2020.

XAVIER, M. B.; FERREIRA, M. P.; THEIS, V. Impacto da agressividade fiscal na rentabilidade das empresas de capital aberto listadas na B3. *Revista Catarinense da Ciência Contábil - RCC*, v. 21, p. 1-18, 2022.

ZUCOLOTO, A. de F.; ACERBE, L. G.; MARQUES, V. A.; ZANOTELI, E. J. *Ambiente de crise econômica e agressividade tributária: uma análise das empresas listadas na B3 no período de 2013-2018*. XLIV Encontro da ANPAD - EnANPAD 2020. Anais...2020.



Percepções de moralidade tributária entre empresários contábeis: efeitos da confiança e modernização na administração tributária

A Este estudo explora a influência da confiança nas autoridades fiscais, da modernização por meio de cruzamento de dados e do impacto do temor de punições sobre a percepção de moralidade tributária entre empresários contábeis brasileiros. Utilizando questionários aplicados a uma amostra representativa, avaliamos as percepções desses empresários em relação à moralidade tributária, à confiança nas autoridades fiscais e às preocupações com a integração de dados. Os resultados confirmam que tanto a confiança nas autoridades fiscais quanto a modernização da administração tributária exercem um impacto positivo na moralidade fiscal. Entretanto, a hipótese de que o medo de punição poderia fortalecer a moralidade fiscal não foi validada. Ao contrário, nossos achados sugerem que políticas punitivas podem gerar efeitos contraproducentes, enquanto a construção de confiança e a modernização da administração tributária emergem como estratégias mais eficazes para a promoção da moralidade tributária. Esta pesquisa contribui para a compreensão do papel da modernização administrativa na moralidade e na conformidade fiscal. Além disso, fornece um ponto de partida sólido para futuras investigações sobre os fatores que influenciam a moralidade fiscal, incentivando um debate, que pode ser expandido e validado em estudos subsequentes.

Antonio Lopo Martinez

Doutor em Contabilidade pela FEA/USP e em Direito pela Universidade de Salamanca e pela Universidade de Coimbra, é mestre em Administração, foco em Contabilidade, pela Universidade da Califórnia (Berkeley-USA). Possui graduação em Contabilidade pelo Universidade Federal da Bahia e em Direito pela Universidade Católica de Salvador. É auditor fiscal da Receita Federal e professor visitante na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.
E-mail: almartinez@fd.uc.pt

Lennilton Viana Leal

Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Fucape - Pesquisa e Ensino S/A Vitória ES (2023), é mestre em Ciências Contábeis pela Fucape - Pesquisa e Ensino S/A Vitória ES (2018). Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Piauí (UESPI) (2002). Contador, é sócio do escritório Contábil - Sic Serviços e Informações Contábeis SC Ltda. Atua ainda como professor assistente A da UFPI, Campus CAFS - Amílcar Ferreira Sobral, no curso de Administração.
E-mail: lennilton.leal@ufpi.edu.br

1. Introdução

Os tributos constituem a principal fonte de financiamento e desenvolvimento governamental. De acordo com Di Gioacchino e Fichera (2020), a evasão fiscal limita a capacidade de arrecadação dos governos, prejudicando a implementação de políticas econômicas e sociais. Martinez e Coelho (2019) definem moralidade tributária como as motivações extrínsecas e intrínsecas que levam ao cumprimento fiscal. Torgler e Schneider (2007, p. 443) veem a moralidade tributária como uma obrigação moral de pagar impostos, bem como “uma crença em contribuir para a sociedade.”

Os estudos de Di Gioacchino e Fichera (2020) identificaram três motivos principais para o cumprimento fiscal: (1) motivação extrínseca, ligada à possibilidade de detecção e punição; (2) motivação intrínseca, vinculada à moral tributária do contribuinte; e (3) a reputação social. Martinez & Pereira (2021) destacam a moralidade tributária como um fator crucial para incentivar os contribuintes a pagarem impostos, possibilitando assim o financiamento de serviços públicos e assistência governamental.

Segundo Cahyonowati (2011), a moralidade tributária é um fator determinante na explicação de por que as pessoas agem honesta ou fraudulentamente em questões fiscais. Os primeiros estudos sobre moralidade tributária remontam à década de 1960, com Schmolders, que discutiu o conceito como a atitude dos contribuintes em relação ao cumprimento fiscal decorrente de uma obrigação legal (Martinez & Coelho, 2019). Anos mais tarde, em 1972, Allingham e Sandmo desenvolveram um modelo econômico que influenciou muitos estudos subsequentes. No entanto, Sandmo (2005) admitiu, posteriormente, que a teoria inicial era excessivamente simplista, dificultando a identificação dos fatores que motivam os contribuintes a evadir, ou não, impostos. De acordo com Feld e Frey (2002), essa simplificação fez com que o tema fosse tratado durante anos como uma ‘caixa preta’, sem considerar, adequadamente, os efeitos do comportamento individual na moralidade tributária.

Nos últimos anos, a luta contra a informalidade tem se tornado uma prioridade crescente para agências e governos ao redor do mundo (OIT, 2014). Um estudo da PricewaterhouseCoopers (PwC, 2020) em parceria com o Banco Mundial revelou que, em 2018, a Taxa Total de Impostos e Contribuições (Tax and Contribution Rate - TTCR) diminuiu em 39 economias e aumentou em 53, indicando uma notável oscilação nas políticas tributárias dos países analisados.

A pesquisa em moralidade tributária torna-se extrema-

mente relevante no contexto atual, dada a crise sanitária global de 2020, que, além de provocar mudanças nos paradigmas das relações sociais, econômicas e jurídicas, impulsionará os governos a procurar mecanismos de financiamento eficazes para assegurar o equilíbrio orçamentário e promover a reconstrução econômica.

No Brasil, destacam-se as pesquisas de: (a) Siqueira & Ramos (2006), (b) Martinez (2014), (c) Martinez & Coelho (2019), (d) Martinez & Pereira (2021), (e) Rosenblatt e Leão (2021) e (f) Pasetti (2020).

Martinez & Coelho (2019) realizaram um estudo empírico sobre moralidade tributária focado em cidadãos, levando em consideração variáveis sociodemográficas, como gênero, idade, religião, localidade, estado civil, grau de instrução, faixa de renda e tipo de emprego (público ou privado). Entretanto, conforme a literatura sugere, a motivação intrínseca para pagar impostos ou o sentimento de culpa pelo não cumprimento pode ser explicado por variáveis institucionais.

Martinez & Pereira (2021) exploraram o desempenho e o papel dos profissionais da contabilidade na relação com seus clientes, investigando se fatores, como multas, anistia fiscal e incentivos fiscais, influenciam a moralidade tributária.

O objetivo deste estudo é examinar a percepção da moralidade tributária entre os empresários contábeis brasileiros, por meio do modelo empírico proposto por Mickiewicz, Rebmann e Sauka (2019). Este modelo será utilizado para identificar fatores comportamentais, quantificar e traçar um diagnóstico dos elementos que influenciam a moralidade tributária desses empresários no contexto institucional. Segundo Soeiro & Wanderley (2019), este contexto explica o processo de legitimação nas organizações e enfatiza o papel das regras e convenções que moldam o comportamento das organizações e sociedades.



“Em uma perspectiva regulatória, a pesquisa contribuirá para a compreensão do comportamento empresarial, explicado através da teoria Institucional. Essa teoria envolve a compreensão de padrões de pensamento e ação, incluindo hábitos de um grupo ou costumes culturais, bem como a moralidade fiscal.”

Esta pesquisa fornece uma perspectiva social, esclarecendo as motivações que levam os empresários de pequenas e médias empresas a optarem pela informalidade em suas operações econômicas (Shahid *et al.*, 2020). Além disso, tem relevância política, pois pode ajudar na elaboração de políticas públicas que incentivem o crescimento das empresas por meio de uma transição para a formalidade empresarial. Esta transição tem potencial para aumentar a conformidade fiscal e impactar, positivamente, o desenvolvimento socioeconômico do país (Shahid *et al.*, 2020). Em uma perspectiva regulatória, a pesquisa contribuirá para a compreensão do comportamento empresarial, explicado através da teoria institucional. Essa teoria envolve a compreensão de padrões de pensamento e ação, incluindo hábitos de um grupo ou costumes culturais, bem como a moralidade fiscal (Cumings *et al.*, 2009).

Esses fatores foram explorados por Mickiewicz *et al.* (2019) em um estudo realizado com pequenas empresas na Letônia, um país que passou por mudanças institucionais significativas desde que se separou da União Soviética. No caso brasileiro, embora não tenha passado por uma transformação social tão profunda quanto à Letônia, ob-

serva-se que a legitimidade do Fisco e do Governo (dimensão normativa), a filiação político-partidária (dimensão cultural-cognitiva) e as percepções de risco e gravidade da punição (dimensão regulatória-instrumental), que foram objeto do estudo empírico no país europeu, também podem ser consideradas possíveis explicações para a moralidade fiscal entre os empresários contábeis brasileiros.

2. Referencial Teórico

2.1 Moral Tributária

A moralidade tributária se refere à obrigação de pagar impostos ou à convicção de que, por meio desse pagamento, pode-se contribuir para a comunidade (Torgler & Schneider, 2007). Estudos recentes revelaram que o aumento da moralidade tributária pode ter um impacto positivo significativo nas declarações de impostos dos contribuintes e no cumprimento das obrigações fiscais (Alm & McClelland, 2012; Alm *et al.*, 1992).

Enquanto alguns pesquisadores enfatizam a moralidade tributária com foco na motivação intrínseca de um indivíduo, relacionada a normas, moralidade e deveres pessoais (Torgler, 2005; Luttmer & Singhal,

2014; Dwenger *et al.*, 2016), outros defendem que as motivações extrínsecas relacionadas a fatores de dissuasão e políticas tributárias têm igual importância na decisão do contribuinte de pagar impostos. A discussão sobre fatores internos e externos da moralidade tributária remonta aos primórdios dos estudos sobre o tema.



Os primeiros estudos sobre moralidade tributária surgiram na década de 60 pela Escola de Psicologia Fiscal de Colônia. Contudo, no século XIX, Schanz (1890) já debatia a importância do relacionamento dos contribuintes com o Estado, o que se definiu como contrato fiscal. Inicialmente, a moralidade tributária era compreendida como o impacto das ações de fiscalização da autoridade tributária na motivação do contribuinte quanto ao pagamento de impostos (Lewis, 1982). Allingham e Sandmo (1972) desenvolveram o primeiro modelo econômico baseado no comportamento do contribuinte, na probabilidade de detecção e nas sanções aplicadas a infrações. De acordo com o modelo, conforme o nível de cumprimento fiscal diminui, as chances de o contribuinte se deparar com situações que envolvem evasão/sonnegação fiscal aumentam. Além disso, os principais parâmetros de política fiscal que afetariam a moralidade tributária seriam a taxa tributária, a probabilidade de detecção e a penalidade imposta condicionada à detecção da evasão fiscal (quanto menor o nível de evasão fiscal, maior o nível de conformidade tributária).

Dessa forma, a partir do estudo de Allingham e Sandmo (1972), vários fatores intrínsecos foram associados à moralidade tributária, como: a) idade; b) gênero; c) educação; d) estado civil; e) vínculo laboral; f) município de residência; g) nível de aversão ao risco de cada contribuinte; h) religiosidade; i) normas impostas por organizações não governamentais; j) percepção por parte de outros membros da comunidade; e k) formação em negócios (Torgler, 2005; Torgler & Schneider, 2007; Konrad & Qari, 2012; Martinez-Vazquez & Torgler, 2009; Laband & Beil, 1999).

A pesquisa conduzida por Mickiewicz *et al.* (2019), com o objetivo de entender a moralidade tributária, incorpora duas perspectivas distintas: (a) Normativa, e (b) Regulatória-Instrumental, as quais serão descritas a seguir.

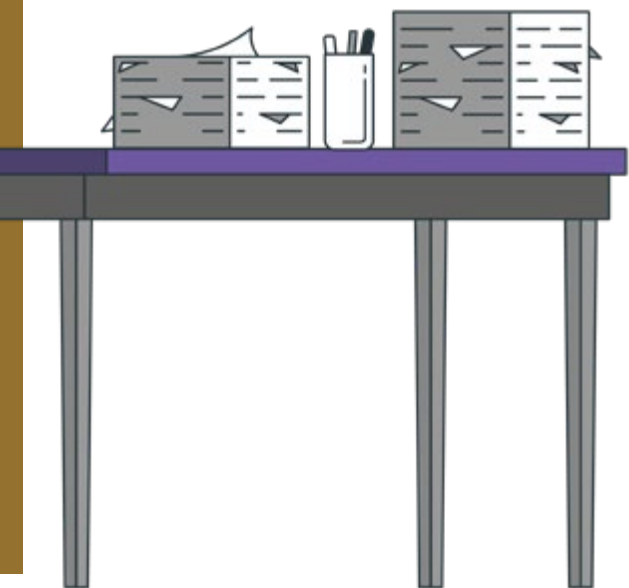
2.2 Perspectiva Normativa: Avaliação da Qualidade Governo

A perspectiva normativa está relacionada com os impactos na moralidade tributária sobre a legitimidade e o desempenho do Poder Público (Governo, instituições públicas e autoridades tributárias). O pagamento de impostos deriva de uma obrigação social para com o Estado. Cidadãos pagam impostos com o advento de receber benefícios públicos, de modo que ele aja de forma justa e confiável (Mickiewicz, Rebmann & Sauka, 2019). Torgler (2005) observa que um governo que se compromete com regras democráticas diretas impõe restrições ao seu próprio poder, de forma que os contribuintes são vistos como pessoas responsáveis, tampouco não são eleitores ignorantes nem incompreensivos. Quanto mais os contribuintes pu-

derem participar da tomada de decisão política pelos direitos populares e firmar um contrato tributário baseado em confiança, maior será a moral tributária. Este argumento é aparente na pesquisa empírica, que sugere que as pessoas não veem a evasão fiscal como uma obrigação para com outros cidadãos ou como um contrato vinculativo com o Governo, e os cidadãos são mais propensos a justificar a evasão fiscal olhando para um número maior de líderes do que seus concidadãos (Pommerehne & Weck-Hannemann, 1996).

Outro aspecto particular da confiança no Governo é a percepção sobre o sistema tributário, que compreende dois elementos: a) a interação direta entre funcionários do Governo e contribuintes na obtenção de conformidade tributária voluntária; b) forma como os contribuintes são tratados pelas autoridades tributárias, sendo o contato direto a base da construção de um relacionamento de confiança (Ostrom, 1998). Os contribuintes podem acreditar, ou não, nas autoridades fiscais, com base em suas experiências de interação direta com elas (Gangl *et al.*, 2013). Gerbing (1988) discute acerca da justiça fiscal, a qual trata do sentimento que os contribuintes possuem acerca do sistema tributário e se está funcionando adequadamente, conforme os procedimentos aplicáveis, sem se desviar. Estudos que mostram uma relação positiva da conformidade tributária na dimensão da justiça fiscal (Wulandari & Budiaji, 2017; Azmi & Perumal, 2008). Mickiewicz, Rebmann e Sauka (2019), afirmam que assim como a confiança no Governo, a confiança nas autoridades tributárias afeta a moralidade tributária. Desta forma, a primeira hipótese da pesquisa é:

H1: Empresários Contábeis que expressam maior confiança nas autoridades fiscais possuem maior moralidade tributária.



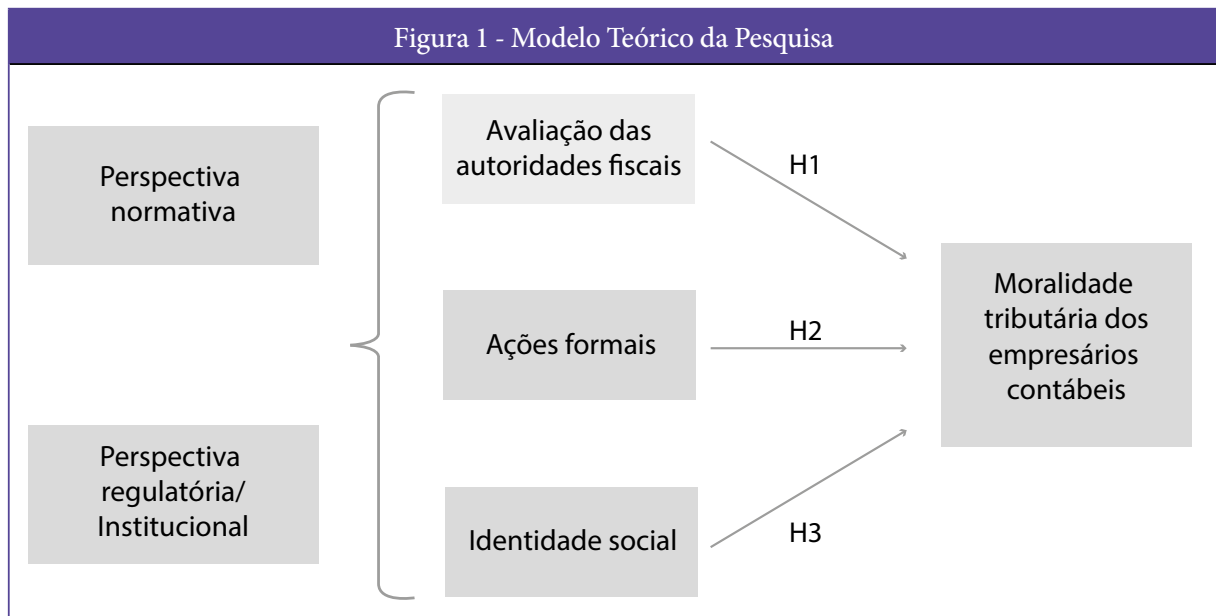


Figura 1-Modelo Teórico do Estudo Desenvolvido.
Fonte: adaptado a partir de Mickiewicz et al. (2019).

2.3 Perspectiva Regulatória-Instrumental: Dissuasão e Ética

A perspectiva regulatória instrumental é contextualizada por processos regulatórios explícitos que englobam definição de regras, monitoramento e sanção nas instituições formais (Scott, 2014). A perspectiva instrumental regulatória implica a dissuasão e a ética, as quais afetarão o cálculo dos custos-benefícios da não conformidade em comparação com pagamento de impostos (Mickiewicz et al., 2019). A dissuasão, definida em termos de mecanismos adotados pela Administração Tributária para combater a evasão e elisão fiscal, tende a aumentar o nível de moralidade tributária, ou seja, a conformidade tributária tende a ser maior quando os contribuintes percebem haver uma maior probabilidade de serem apanhados, junto com sanções aplicáveis (Richardson & Sawyer, 2001). Visando à garantia da conformidade tributária, governos têm, sistematicamente, aumentado as penalidades pelo não cumprimento das

obrigações, ocasionando aumento nos custos de conformidade tributária (Williams & Horodnic, 2017).

Assim, a segunda hipótese do estudo é:

H2: Empresários contábeis que percebem um maior risco de cruzamento de dados possuem uma maior moralidade tributária.

Ainda na perspectiva regulatória-instrumental, pondera-se o impacto econômico decorrente da probabilidade de serem pegos. A justificativa para essa questão é comparar os custos da não conformidade com a probabilidade de sanção sob um aspecto temporal, tendo como base suas percepções associadas a uma experiência local (Mickiewicz et al., 2019), ou seja, qual o ganho financeiro sobre a evasão fiscal, em contrapartida com o custo de uma infração, dentro de um espaço de tempo. Sanções são utilizadas para evitar o não cumprimento de impostos e, embora presente eficácia para a diminuição, essa abordagem ainda é consi-

derada muito dispendiosa (Dunn et al., 2018). Estudos apontam relação positiva entre penalidade e conformidade tributária (Fischer et al., 1992). Outros estudos apresentam relação negativa (Feld & Tyran, 2002; Fjeldstad & Semboja, 2001).

Diante disso, o presente estudo propõe como terceira hipótese de pesquisa:

H3: Empresários Contábeis que percebem maior medo de punição possuem maior moralidade tributária.

3. Metodologia

Esta pesquisa adota uma abordagem empírica e quantitativa, utilizando o modelo proposto por Mickiewicz et al. (2019), adaptado à realidade brasileira. O objetivo do modelo é identificar fatores comportamentais, quantificar e diagnosticar os elementos que influenciam a moralidade tributária dos empresários contábeis no Brasil.

3.1 Seleção da Amostra

Para testar as hipóteses propostas pelo modelo, utilizamos dados provenientes de uma pesquisa com empresários contábeis brasileiros. Esta pesquisa foi conduzida por meio de questionários eletrônicos, distribuídos via e-mail. Para assegurar a confiança dos participantes, explicamos que o estudo tinha natureza acadêmica e que seus nomes seriam mantidos em sigilo.

Com a finalidade de alcançar nosso público-alvo, solicitamos o apoio do Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Câmara de Desenvolvimento Profissional e do programa “Excelência na Contabilidade”. Este programa disponibilizou a pesquisa em seu site, no seguinte endereço: <https://cfc.org.br/pesquisas-academicas-disponiveis/pesquisa-academica-enviada-em-01-02-2022>. O link específico para a pesquisa era: <https://forms.gle/Ehdt8tNAcdSUMrVr8>.

O questionário foi aplicado através da plataforma Google Formulário, e os dados foram coletados por meio de pesquisas realizadas entre fevereiro e novembro de 2022. O título do estudo foi “Moralidade Tributária”. Ao final da coleta, obtivemos respostas de 325 participantes, determinando assim o tamanho da nossa amostra.

3.2 Descritiva da Amostra

Ver Tabela 1.

3.3 Estrutura do Questionário

O questionário, que foi adaptado do trabalho de Mickiewicz *et al.* (2019), é composto de perguntas objetivas de múltipla escolha. Ele foi aplicado de forma indireta, de maneira eletrônica, o que permitiu a coleta de dados sem identificação dos participantes. Essa abordagem garante a liberdade de expressão dos respondentes e a confidencialidade de suas identidades.



Tabela 1 - Estatística Descritiva Socioeconômica - Perfil da Amostra

UF	Entrevistados
PI	16,0%
SC	13,8%
MA	11,7%
MG	11,5%
SP	5,4%
AL	4,3%
GO	4,0%
RN	4,0%
PA	4,0%
AP	3,2%
PB	2,9%
AM	2,9%
AC	2,6%
ES	2,3%
TO	2,0%
BA	1,4%
AL	1,4%
RS	1,1%
RN	0,9%
AC	0,9%
RJ	0,6%
CE	0,6%
PR	0,3%
MS	0,3%
PE	0,3%
NI*	1,7%
*Não informou	
Categoria profissional	Entrevistados
Contador (a)	77,08%
Técnico em Contabilidade	22,92%
Categoria profissional	Entrevistados
Homem	61%
Mulher	39%
Estado Civil	Entrevistados
Casado/União Estável	64%
Solteiro/Divorciado/Viúvo	36%

Fonte: elaborado pelo autor.

“A variável que representa a moralidade fiscal foi organizada em quintis, variando de 1 a 5 com base na disposição dos entrevistados em praticar a evasão fiscal. Aqui, um número maior indica uma moralidade tributária mais elevada do entrevistado, implicando assim uma menor inclinação à evasão.”

3.4 Estruturas das Perguntas

O questionário é dividido em duas partes:

- a) Parte I – Socioeconômicas, com 6 perguntas referentes à (i) faixa etária, (ii) gênero, (iii) estado civil, (iv) Unidade da Federação, (v) categoria profissional e (vi) renda do entrevistado.
- b) Parte II – Moralidade Tributária, com 4 perguntas destinadas a capturar a percepção da moralidade tributária do respondente.

3.5 Estrutura das Respostas

Para responder às perguntas de 7 a 10 da Parte II – Moralidade Tributária, que estão relacionadas com os impactos na moralidade tributária sobre a legitimidade e o desempenho do Poder Público (Governo, instituições públicas e autoridades tributárias), foi utilizada a seguinte escala de mensuração:

H1: Empresários contábeis que expressam maior confiança nas autoridades fiscais tendem a ter uma moral tributária mais elevada. A confiança será medida em uma escala de 1 a 5, onde 1 indica ausência de confiança e 5, confiança plena (Mickiewicz et al, 2019). Essa hipótese não consta no referencial

H2: Empresários contábeis que percebem um risco maior de cruzamento de dados tendem a ter uma moral tributária mais elevada. O risco será medido em uma escala de 1 a 5, onde 1 indica ausência de risco e 5, risco elevado (Mickiewicz et al., 2019).

H3: Empresários contábeis que temem mais a punição tendem a ter uma moral tributária mais elevada. O medo da punição será medido em uma escala de 1 a 5, onde 1 indica ausência de medo e 5, medo elevado (Mickiewicz et al., 2019).

3.6 Variáveis

A variável que representa a moralidade fiscal foi organizada em quintis, variando de 1 a 5 com base na disposição dos entrevistados em praticar a evasão fiscal. Aqui, um número maior indica uma moralidade tributária mais elevada do entrevistado, implicando assim uma menor inclinação à evasão.

Como esta é a variável explicativa de um modelo Probit, foi necessária a sua conversão para uma forma binária. Consequentemente, implementamos uma transformação na qual os três primeiros quintis indicam uma alta disposição para praticar evasão, enquanto os dois quintis finais sugerem uma menor disposição para ela.



Para avaliar a hipótese da idade como fator influenciador da evasão fiscal, coletamos a variável “idade” também em quintis (5 faixas de idades). Para analisar a questão de gênero como fator determinante para a evasão, incorporamos a variável binária “gênero” para determinar se ser mulher tem impacto na probabilidade de praticar evasão. A questão do estado civil também foi abordada, com a variável “estado civil”, captando o impacto dos indivíduos casados na taxa de moralidade.

O volume de faturamento da empresa foi dividido em quintis, enquanto o número de funcionários foi mantido em termos nominais. Essas duas variáveis capturam o tamanho da empresa e seu impacto na probabilidade de praticar evasão. A confiança nas autoridades fiscais e o medo de punição também foram considerados em forma de quintis, assim como o risco de fiscalização através do cruzamento de dados.

3.7 Estatística Descritiva

A taxa de moralidade teve um média de 0,74 e desvio-padrão de 0,43, e como varia entre 0 e 1, é de esperar que a maioria das respostas dos indivíduos seja próxima de 5 (ver Gráfico 1). No Gráfico 1, é possível observar que a maioria das respostas foram 4 e 5, que indica pouca disposição e a evasão fiscal. Os que atribuíram maior chances de evasão fiscal (valor 1) foram apenas 42 indivíduos.

A média das faixas de idade foi de 2, o que indica um padrão de proprietários e gestores mais jovens. A média de faturamento entre as faixas foi de 3,6, e isso indica empresas de médio faturamento para cima em média. A média de funcionários da empresa foi de 7,4. A crença no risco por cruzamento de dados foi superior ao medo por punição, um indicativo de que o maior medo é o cruzamento de dados. Por sua vez, a média da confiança foi de 3,5, representando bom nível de confiança.

4. Resultados do Modelo

A equação 1 apresenta a forma funcional em que foi estimado o modelo e, na Tabela 3, encontram-se os resultados da regressão.

$$Prob(Tx\ moralidade = 1) = \beta_0 + \beta_1 \cdot Confiança + \beta_2 \cdot Cruzamento\ dados + \beta_3 \cdot Medopunição + \epsilon_i \quad (1)$$

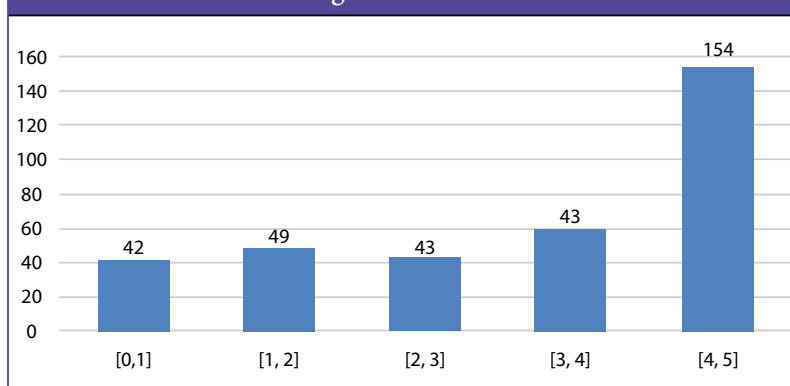


Tabela 2 – Variáveis da Pesquisa, Estatísticas e suas Descrições

Variáveis	Descrição	média	mediana	desvio padrão	Amplitude
tx_moralidade	Variável dependente do modelo, Pergunta: Em média, se seu cliente tivesse a oportunidade de “trapacear nos impostos” ou fornecer informações errôneas ao Fisco, ele o faria? Onde entre 1 e 2 significa maior disposição de trapacear e entre 3,4 e 5 significa menor disposição a trapacear: (1,2) =0 e (3,4,5) =1.	0,74	1	0,43	0 1
confiança	Grau de confiança nas autoridades fiscais, varia de 1 a 5, onde 1 indica pouca ou nenhuma confiança e 5 indica muita confiança ou total confiança.	3,5	4,0	1,2	1 5
cruzamento de dados	O cruzamento de dados e informações realizados pelo Fisco acarretam maior risco de autuação? Varia de 1 a 5, onde 1 indica pouco risco de autuação, e 5 indica alto risco.	3,1	3,0	1,4	1 5
medo_punição	Medo de punição por irregularidades fiscais varia de 1 a 5, onde 1 indica pouco medo de punição, e 5 representa muito medo.	2,8	3,0	1,5	1 5

Fonte: dados de pesquisa

Gráfico 1- Histograma da taxa de moralidade



Fonte: dados da pesquisa.

“Antes de estimar o modelo Probit, conduziremos uma análise de correlação para identificar a relação entre as variáveis utilizadas na estimação do modelo.”

Essa análise indica que a moralidade fiscal tem uma correlação positiva com o cruzamento de dados e com a confiança nas autoridades fiscais. Em contrapartida, existe uma correlação negativa entre a moralidade fiscal e o medo de punição por sonegação fiscal.

Neste modelo, a variável dependente é a moralidade fiscal, ou seja, a probabilidade de o indivíduo não sonegar. Portanto, quando uma variável tem um impacto positivo na moralidade fiscal, ela tem um impacto negativo na probabilidade de sonegação. As variáveis que se mostraram significativas foram a confiança do entrevistado no Governo, o medo de autuação decorrente do cruzamento de dados e o medo de punição por parte do Governo.

Conforme proposto por MICKIEWICZ *et al.* (2019), espera-se que o nível de confiança no governo, o risco de autuação por cruzamento de dados e o medo de punição sejam fatores que ampliam a moralidade fiscal dos contribuintes. Os resultados demonstraram que o nível de confiança no Governo e o cruzamento de dados têm um impacto positivo na moralidade fiscal dos empresários contábeis.

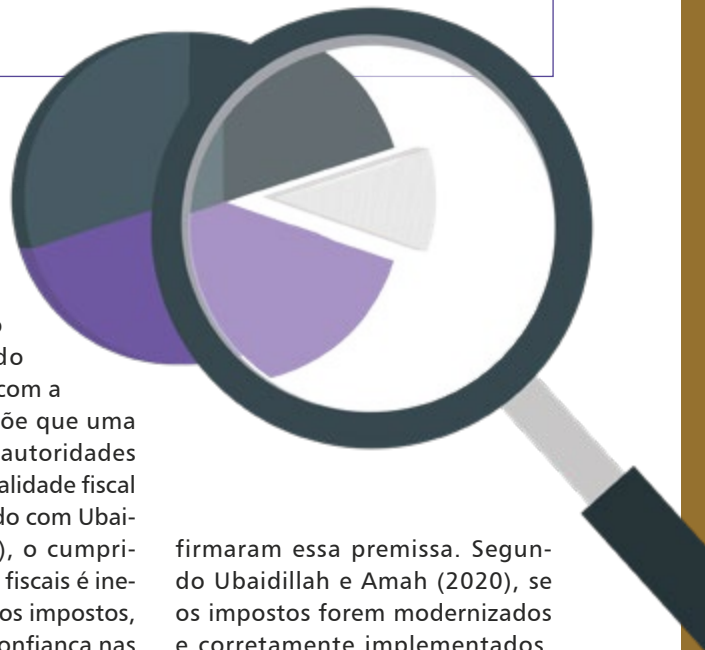
Na Tabela 3, encontram-se os achados que sugerem que quanto

maior a confiança no Governo, maior a moralidade fiscal e, consequentemente, menor a probabilidade de sonegação fiscal. Este resultado está em consonância com a Hipótese 1, que propõe que uma maior confiança nas autoridades fiscais indica uma moralidade fiscal mais elevada. De acordo com Ubaidillah e Amah (2020), o cumprimento das obrigações fiscais é inerente ao valor moral dos impostos, pois quanto maior a confiança nas autoridades fiscais, maior a obediência às leis fiscais, contribuindo assim para a sociedade através do pagamento de impostos.

Kirchler (2007) afirmou que “a confiança é um fator crítico na compreensão das origens do engajamento cívico, cooperação com as autoridades e cumprimento das leis”. Se os contribuintes confiam em seus representantes, no Governo e no sistema judiciário, é mais provável que paguem seus impostos (Alm *et al.*, 1999; Alm & Martinez-Vazquez, 2007; Alm & Torgler, 2011; Jimenez & Iyer, 2016).

Quanto à Hipótese 2, que postula que um maior cruzamento de dados resulta em maior moralidade tributária, os resultados con-

firmaram essa premissa. Segundo Ubaidillah e Amah (2020), se os impostos forem modernizados e corretamente implementados, é mais provável que contribuintes de todas as idades possam cumprir com suas obrigações fiscais devido ao aumento na eficiência do sistema tributário. Isso envolve ter uma estrutura organizacional sólida, o uso apropriado de tecnologia de dados, recursos aprimorados e a introdução de uma governança efetiva, simplificando o processo de declaração de impostos para os contribuintes. Quanto mais avançada a modernização administrativa, maior será a moralidade tributária e o senso de responsabilidade do contribuinte. Em resumo, a modernização da administração pública aumenta a eficiência do cruzamento de dados e limita a sonegação fiscal.



Por outro lado, a Hipótese 3, que sugere que o medo de punição aumenta a moralidade fiscal do contribuinte, não foi confirmada. As estimativas do modelo indicam que o medo de punição, na verdade, diminui a moralidade fiscal, contradizendo os achados da pesquisa de Mickiewicz *et al.* (2019). Portanto, mesmo com o receio de punição, os contribuintes ainda podem estar dispostos a sonegar impostos. Contudo, essa visão punitiva pode ter efeitos prejudiciais à moralidade fiscal. Uma das razões para isso é que o medo de punição pode levar os contribuintes a adotarem comportamentos oportunistas e a buscarem maneiras de evitar obrigações fiscais, mesmo que isso implique violar a lei.

5. Considerações Finais

Este estudo identificou três mecanismos institucionais que influenciam a moralidade tributária: a confiança normativa no sistema fiscal e no Governo; as percepções regulatórias de dissuasão; e a identificação cognitiva com uma política mais ampla. Os resultados confirmaram a primeira hipótese, destacando que um maior grau de confiança nas autoridades fiscais resulta em uma maior moralidade fiscal. Este achado realça a importância da confiança como componente essencial para o engajamento cívico, a cooperação com as autoridades e o cumprimento das leis.

A segunda hipótese, que sugeria que uma maior integração de dados levaria a uma maior moralidade fiscal, também foi confirmada. Este resultado indica que a modernização e a eficiência do sistema tributário – que englobam uma estrutura organizacional robusta, o uso apropriado da tecnologia de dados e uma governança eficaz – podem potencializar a

	taxa de moralidade	dados	confiança	Medo de punição
Taxa de moralidade	1			
Cruzamento de dados	0,0172	1		
Confiança	0,1944	0,0193	1	
Medo de punição	-0,1897	0,3791	0,0632	1

Fonte: Dados da pesquisa.

	coeficiente	Erro-padrão	z	valor-p(p> z)
Confiança*	0,244	0,063	3,890	0,000
Cruzamento de dados**	0,118	0,062	1,890	0,059
medo de punição*	-0,242	0,057	-4,220	0,000
Constante	0,148	0,285	0,520	0,604

*Significante a 1%, **significante a 10%

Fonte: dados da pesquisa

responsabilidade fiscal dos contribuintes e limitar a evasão fiscal.

No entanto, a terceira hipótese, que postulava que o medo de punição aumentaria a moralidade fiscal, não foi confirmada. O estudo revelou que o medo de punição pode, paradoxalmente, reduzir a moralidade fiscal e fomentar comportamentos oportunistas, levando os contribuintes a procurarem meios de evitar suas obrigações fiscais, mesmo que isso implique violação da lei.

Vários fatores podem explicar este resultado inesperado na terceira hipótese. Primeiramente, o medo de punição pode levar à percepção de que o sistema fiscal é injusto ou excessivamente punitivo, o que pode corroer a confiança dos contribuintes no sistema fiscal e no Governo. Tal percepção pode diminuir a moralidade fiscal, conforme demonstrado pela primeira hipótese. Além disso, a ameaça de punição pode incentivar os contribuintes a procurarem formas de escapar de suas obrigações fiscais, mesmo que isso signifique violar a lei. Tal comportamento pode ser reflexo de um cálculo de custo-benefício por parte dos contribuintes: se o custo percebido da conformidade (incluindo o risco de puni-

ção) for maior do que o benefício, os contribuintes podem optar por evadir seus impostos.

Em resumo, enquanto a dissuasão através do medo de punição pode parecer, intuitivamente, um meio eficaz de promover a moralidade fiscal, os resultados deste estudo sugerem o contrário. Isso implica que políticas que buscam construir confiança e modernizar o sistema tributário são, provavelmente, mais eficazes para promover a moralidade fiscal. Em contraste, políticas punitivas podem não ser efetivas para aumentar a moralidade fiscal e podem até ter efeitos contraproducentes. Portanto, a confiança no sistema fiscal e a sua modernização emergem como elementos cruciais para a moralidade fiscal.

Esses resultados estabelecem uma base sólida para pesquisas futuras, que podem explorar de forma mais profunda os fatores que determinam a moralidade fiscal e testar essas hipóteses em diferentes contextos. Além disso, esses achados podem orientar a elaboração de políticas fiscais mais eficazes, que visam aumentar a conformidade fiscal por meio do estabelecimento de confiança e da modernização do sistema tributário.

As limitações deste estudo residem principalmente no tamanho da amostra e na abordagem teórica dos fatores que influenciam a moralidade fiscal. Há outros contextos institucionais que podem ser considerados para complementar esses achados ou fornecer mais esclarecimentos.

Este estudo tem como objetivo contribuir para um melhor entendimento do papel da modernização administrativa na promoção da moralidade fiscal, com o intuito de aumentar a conformidade dos contribuintes. Além disso, espera-se que os resultados desta pesquisa iniciem um debate que possa ser

desenvolvido e revalidado em futuros projetos de pesquisa.

Tudo isso requer investigações mais aprofundadas por meio de estudos adicionais. Conforme citado por Culiberg & Bajde (2014), há uma lacuna nos estudos sobre moralidade tributária que abordam os processos decisórios no contexto enfrentado por empreendedores, tais como custos de conformidade, adequação às burocracias para a operação formal das empresas dentro de suas estruturas econômicas e a adequação do Governo à aplicação das normas tributárias pertinentes a esse grupo.



Referências

- ALLINGHAM, M. G., & SANDMO, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.
- ALM, J., MCCLELLAND, G. H., & SCHULZE, W. D. (1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48(1), 21-38.
- ALM, J. & MCKEE, M. (1998). Extending the lessons of laboratory experiments on tax compliance to managerial and decision economics. *Managerial and Economics Decision*, 19(4-5), 259-275.
- ALM, J., MCCLELLAND, G. H., & SCHULZE, W. D. (1999). Changing the social norm of tax compliance by voting. *Kyklos*, 52(2), 141-171.
- ALM, J., & MARTINEZ-VAZQUEZ, J. (2007). Tax morale and tax evasion in Latin America. International Center for Public Policy, *Working Paper*, 0704, Georgia State University.
- ALM, J., MARTINEZ-VAZQUEZ, J., & Torgler, B. (2010). *Introduction: Developing alternative frameworks for explaining tax compliance*. New York, Routledge.
- ALM, J., & TOGLER, B. (2011). Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics*, 101(1), 635-651.
- ALM, J., & MCCLELLAN, C. (2012). Tax morale and tax compliance from the firm's perspective. *Kyklos*, 65(1), 1-17.
- AZMI, A. A., & PERUMAL, K. A. (2008). Tax Fairness Dimensions in an Asian Context: The Malaysian Perspective. *International Review of Business*, 4(5), 11-19.
- CAHYONOWATI, N. (2011). Model moral dan kepatuhan perpajakan: wajib pajak orang pribadi. *JAAI – Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 15(2), 61-177.
- CULIBERG, B., & BAJDE, D. (2014). Do You Need a Receipt? Exploring Consumer Participation in Consumption Tax Evasion as

an Ethical Dilemma. *Journal of Business Ethics*, 124(2), 271-282.

CUMMINGS, R. G., MARTINEZ-VAZQUEZ, J., MCKEE, M., & TORGLER, B. (2009). Tax morale affects tax compliance: Evidence from surveys and an artefactual field experiment. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 70(3), 447-457.

DI GIOACCHINO, D., & FICHERA, D. (2020). Tax evasion and tax morale: A social network analysis. *European Journal of Political Economy*, 65(1), <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2020.101922>

DUNN, P., FARRAR, J., & HAUSSERMAN, C. (2018). The influence of guilt cognitions on taxpayers' voluntary disclosures. *Journal of Business Ethics*, 148(3), 689-701

DWENGER, N., KLEVEN, H., RASUL, I., & RINCKE, J. (2016). Extrinsic and intrinsic motivations for tax compliance: Evidence from a field experiment in Germany. *American Economic Journal: Economic Policy*, 8(3), 203-32

FELD, L. P., & TYRAN, J. R. (2002). Tax evasion and voting: An experimental analysis. *Kyklos*, 55(2), 197-221.

FELD, L. P., & FREY, B. S. (2002). Trust breeds trust: How taxpayers are treated. *Economics of Governance*, 3, 87-99.

FISCHER, C. M., WARTICK, M., & MARK, M. M. (1992). Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 11(1), 1-46.

FJELDSTAD, O. H., & SEMBOJA, J. (2001). Why people pay taxes: The case of the development levy in Tanzania. *World Development*, 29(12), 2059-2074.

GANGL, K., MUEHLBACHER, S., DE GROOT, M., GOSLINGA, S., HOFMANN, E., KOGLER, C., & KIRCHLER, E. (2013). "How can I help you?" Perceived Service Orientation of Tax Authorities and Tax Compliance. *FinanzArchiv/Public Finance Analysis*, 69(4), 487-510.

GERBING, M. D. (1988). *An Empirical Study of Taxpayer perceptions of fairness*. University of Texas. University of Texas at Austin.

HOGG, M. A., TERRY, D. J., & WHITE, K. M. (1995). A Tale of Two Theories: A Critical Comparison of Identity Theory with Social Identity Theory. *Social Psychology Quarterly*, 58(4), 255-269.

JIMENEZ, P., & IYER, G. S. (2016). Tax compliance in a social setting: The influence of social norms, trust in government, and perceived fairness on taxpayer compliance. *Advances in Accounting*, 34, 17-26.

KIRCHLER, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.

KONRAD, K. A., & QARI, S. (2012). The last refuge of a scoundrel? Patriotism and tax compliance. *Econômica*, 79(315), 516-533.

LABAND, D. N., & BEIL, R. O. (1999). Are economists more selfish than other' social'scientists? *Public Choice*, 100(1-2), 85-101.

LEWIS, A. (1982). The social psychology of taxation. *British Journal of Social Psychology*, 21(2), 151-158.

LUTTMER, E. F. P., & SINGHAL, M. (2014). Tax morale. *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 149-168.

MARTINEZ, A. L. (2014). Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário. *Caderno de Finanças Públicas*, 14, 327-342.

MARTINEZ, A. L., & COELHO, M. L. B. (2019). Moral tributária e o cidadão brasileiro: estudo empírico. *Cadernos EBAPE.BR*, 17(3), 607-622.

MARTINEZ, A. L., & PEREIRA, I. R. F. (2021). Tax Morale as Perceived by Accounting Professionals. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 14(3), 216-230.

MARTINEZ-VAZQUEZ, J., & TORGLER, B. (2009). The evolution of tax morale in modern Spain. *Journal of Economic Issues*, 43(1), 1-28.

MICKIEWICZ, T., REBMANN, A., & SAUKA, A. (2019). To Pay or Not to Pay? Business Owners' Tax Morale: Testing a Neo-Institutional Framework in a Transition Environment. *Journal of Business Ethics*, 157, 75-93. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3623-2>

OIT. - Oficina Internacional del Trabajo (2014). La transición de la economía informal a la economía formal. *103 Conferencia Internacional Del Trabajo*, Ginebra.

OSTROM, E. (1998). A behavioral approach to the rational choice theory of collective action: Presidential address, American Political Science Association, 1997. *American Political Science Review*, 92(1), 1-22

PASETTI, M. (2020). Ética Tributária: o estado estimula a falta de ética no contribuinte? *J² - Jornal Jurídico*, 3(2), 67-79.

POMMERHNE, W. W., & WECK-HANNEMANN, H. (1996). Tax rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland. *Public Choice*, 88(1-2), 161-170.

PRICEWATERHOUSECOOPERS & WORLD BANK - PWC (2020). *Paying Taxes 2020: Access a new perspective*. Recuperado de <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes2020.html>.

RICHARDSON, M., & SAWYER, A. J. (2001). A taxonomy of the tax compliance literature: Further findings, problems and prospects. *Australian Tax Forum*, 16(2), 1-137.

ROSENBLATT, P., & LEÃO, C. S. (2021). Demagogia fiscal: a contaminação do debate da moralidade tributária do contribuinte no Brasil. *Pensar - Revista de Ciências Jurídicas*, 26(4), 1-13.

SANDMO, A. (2005). The theory of tax evasion: A retrospective view. *National Tax Journal*, 58(4), 643-663.

SCHANZ, G. (1890). *Die Steuern der Schweiz: in ihrer Entwicklung seit Beginn des 19. Jahrhunderts*, Stuttgart: Verlag.

SCOTT, W. R. (2014). W. RICHARD SCOTT (1995), Institutions and Organizations. Ideas, Interests and Identities. *M@n@gement*, 17(2). DOI:10.3917/mana.172.0136

SHAHID, M. S., WILLIAMS, C. C., & MARTINEZ, A. (2020). Beyond the formal/informal enterprise dualism: Explaining the level of (in)formality of entrepreneurs. *International Journal of Entrepreneurship and Innovation*, 21(3), 191-205.

SIQUEIRA, M. L., & RAMOS, F. S. (2006). Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. *Economia aplicada*, 10, 399-424.

SOEIRO, T. M., & WANDERLEY, C. A. (2019). A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. *Organizações & Sociedade*, 26(89), 291-316.

STETS, J. E., & BURKE, P. J. (2000). Identity theory and social identity theory. *Social Psychology Quarterly*, 63(3), 224-237.

TORGLER, B. (2005). Tax morale and direct democracy. *European Journal of Political Economy*, 21(2), 525-531.

TORGLER, B., & SCHNEIDER, F. G. (2007). What shapes attitudes toward paying taxes? Evidence from multicultural European countries. *Social Science Quarterly*, 88(2), 443-470.

UBAIDILLAH, M., & AMAH, N. (2020). The Role of Administrative Modernization in Shaping Tax Moral to Increase Taxpayer Compliance: Case Study in Madiun, Indonesia. *Semestre Económico*, 23(55), 221-238.

WILLIAMS, C. C., & HORODNIC, I. A. (2017). Tackling the participation of Europe's rural population in the shadow economy. *Ager Revista de Estudios sobre Despoblación y Desarrollo Rural*, 22, 7-33

WULANDARI, S., & BUDIAJI, A. (2017). Pengaruh Persepsi Keadilan Pajak Dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 46 Tahun 2013 Terhadap Kepatuhan Dalam MEMENUHI KEWAJIBAN PERPAJAKAN. *ISLAMICONOMIC: Jurnal Ekonomi Islam*, 8(2), 239-268.



Tratamento favorecido das micro e pequenas empresas: uma análise comparativa entre as cargas tributárias dos optantes do Simples Nacional e das companhias abertas de grande porte por meio da Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

A Constituição Federal, de 1988, determina o tratamento tributário favorecido das microempresas (MEs) e empresas de pequeno porte (EPPs) com sede no País, o qual foi estabelecido pelo regime instituído pela Lei Complementar n.º 123, de 2006: o Simples Nacional. O objetivo deste artigo foi confirmar o favorecimento tributário das MEs e EPPs, no período de 2017 a 2021, comparando as alíquotas efetivas máximas dos optantes do Simples Nacional com as cargas tributárias anuais das companhias abertas brasileiras de grande porte, mensuradas por meio das informações financeiras divulgadas na demonstração do valor adicionado (DVA). Para viabilizar a comparação entre os regimes do Lucro Real e do Simples Nacional, as cargas tributárias anuais foram calculadas, dividindo-se os tributos devidos pela receita bruta auferida nas vendas de mercadorias, nos produtos e na prestação de serviços. Como resultado, verificou-se que as alíquotas efetivas máximas do Simples Nacional aplicáveis às atividades de comércio, indústria e serviços superaram a carga tributária anual imposta à maioria das companhias abertas de grande porte atuantes nos mesmos setores econômicos, indicando a existência de EPPs não favorecidas pelo regime do Simples Nacional, nos anos de 2017 a 2021.

André de Magalhães Bravo

Graduado em Administração de Empresas pela USP/SP (1999), é pós-graduado em Direito Tributário (2015) e em Auditoria e Perícia (2018) pela UFRGS. É mestre em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças pela PUC/SP (2022) e auditorfiscal da Receita Federal do Brasil desde 2002.

E-mail: andre.mbravo@hotmail.com

Alexandre Gonzales

É doutor em Contabilidade e Controladoria pela USP/SP (2013) e professor de Contabilidade no Instituto de Ensino e Pesquisa - Insper/SP.

E-mail: alexandreg7@insper.edu.br

José Odílio dos Santos

Doutor em Administração de Empresas pela FGV/SP (2000), professor titular da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP.

E-mail: j.odalio@pucsp.br

José Carlos Marion

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela USP/SP (1987), é professor associado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/S.

E-mail: jcmarion@pucsp.br

1. Introdução

A Constituição Federal, de 1988 (CF/88), estabelece que as microempresas (MEs) e as empresas de pequeno porte (EPPs), definidas nos termos da lei, devem receber tratamento tributário simplificado, diferenciado e favorecido relativamente às demais empresas com sede no País (Brasil, 1988).

Em cumprimento ao texto constitucional, a Lei Complementar n.º 123, de 2006, definiu o conceito legal de ME e EPP, utilizando o critério da receita bruta anual para determinar o porte dessas pessoas jurídicas, e estatuiu o regime simplificado, diferenciado e favorecido aplicado na cobrança dos tributos devidos por esses contribuintes: o Simples Nacional (Brasil, 2006).

O objetivo deste artigo foi o de comparar as alíquotas efetivas máximas impostas aos optantes do Simples Nacional com as cargas tributárias anuais das companhias abertas brasileiras de grande porte, mensuradas por meio das informações financeiras divulgadas na demonstração do valor adicionado (DVA), com vistas a confirmar se a legislação brasileira realizou o princípio constitucional do tratamento tributário favorecido das MEs e EPPs, nos anos de 2017 a 2021.

Para viabilizar a comparação entre os regimes do Lucro Real no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e do Simples Nacional, as cargas tributárias anuais das companhias abertas de grande porte foram calculadas pela divisão entre os tributos devidos e a receita bruta auferida na venda de mercadorias e produtos e na prestação de serviços, obtidos a partir das informações financeiras consolidadas (controladoras e controladas) divulgadas nas DVA para os exercícios de 2017 a 2021, extraídas do Portal Dados Abertos da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Foram consideradas apenas as companhias abertas de grande porte, isto é, aquelas que auferiram receita bruta anual superior a R\$300 milhões nos anos-calendário examinados, de acordo com o art. 3º da Lei n.º 11.638, de 2007 (Brasil, 2007).

Este artigo replica parcialmente a pesquisa apresentada na dissertação intitulada "A equidade na distribuição das cargas tributárias das companhias abertas brasileiras pela legislação e os princípios constitucionais: uma análise por meio da demonstração do valor adicionado (DVA)", relativamente à parte daquele estudo que averiguou o favorecimento das EPPs optantes do Simples Nacional diante das companhias abertas de grande porte brasileiras (Bravo, 2022). Com relação

aos anos de 2017, 2018 e 2019, os resultados apresentados neste artigo são semelhantes aos já divulgados na referenciada produção acadêmica, não sendo idênticos devido à realização de alguns ajustes meto-

dológicos. Ademais, no presente estudo foram acrescentados os anos de 2020 e 2021 com a finalidade de observar o comportamento das cargas tributárias anuais no período da pandemia de Covid-19.

O papel da Contabilidade e das Ciências Econômicas no aperfeiçoamento das regras de tributação deve ser o de mensurar os efeitos do pagamento de tributos sobre os agentes (Plesko, 1999). Para tal, devem ser identificadas, *in loco* no mercado, de forma objetiva e técnica, a ocorrência de iniquidades de tratamento entre os contribuintes que estejam em uma mesma situação de fato e/ou de direito, ou que estejam em situações distintas, bem como as ineficiências geradas pelas regras tributárias, sob os critérios econômicos da equidade e da eficiência.

É objetivo da Ciência Contábil a produção de informações relevantes e fidedignas acerca das entidades destinadas aos proprietários, investidores, credores, empregados, Governo e sociedade em geral (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2019; Iudícibus, 2021). Nesse contexto, as informações financeiras divulgadas na DVA possibilitam uma análise da carga tributária incidente sobre as entidades e seus respectivos setores econômicos, posto que nesta demonstração estão reportados os montantes totais dos impostos, taxas e contribuições devidos pelas entidades segundo o regime de competência, relativamente a cada nível de Governo: federal, estadual e municipal.

Sendo assim, o presente estudo pretende contribuir para a avaliação do sistema tributário brasileiro aplicável às MEs e EPPs, especificamente no que toca ao critério da equidade na distribuição do ônus dos impostos, taxas e contribuições devidos pelas entidades empresariais, em vista do tratamento tributário favorecido expressamente previsto na CF/88.



“As informações fiscais das empresas brasileiras são protegidas por sigilo, de acordo com o art. 198 do Código Tributário Nacional (Brasil, 1966), de maneira que o cálculo das cargas tributárias anuais das companhias inseridas na amostra de pesquisa foi realizado com base nas informações reportadas nas respectivas DVA.”

Quanto às companhias abertas de grande porte, os resultados aqui verificados estão restritos àquelas entidades constantes do cadastro do Portal Dados Abertos da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), no período de 2017 a 2021, não possuindo validade externa, por inferência estatística, não sendo estes, portanto, representativos da totalidade das empresas brasileiras, nem mesmo quanto ao conjunto de sociedades anônimas em atividade no País.

As informações fiscais das empresas brasileiras são protegidas por sigilo, de acordo com o art. 198 do Código Tributário Nacional (Brasil, 1966), de maneira que o cálculo das cargas tributárias anuais das companhias inseridas na amostra de pesquisa foi realizado com base nas informações reportadas nas respectivas DVA, as quais não foram produzidas especificamente para fins tributários.

Para o cálculo das cargas tributárias anuais, foi pressuposto que as companhias abertas incluídas na amostra de pesquisa cumpriram corretamente as obrigações tributárias previstas na legislação dos impostos, taxas e contribuições para os fatos geradores ocorridos no período de 1º de janeiro de 2017 a 31 de dezembro de 2021.

2. Referencial Teórico

2.1 O Tratamento Tributário Favorecido das Micro e Pequenas Empresas e o Regime do Simples Nacional

De acordo com os artigos 170, inciso IX, e 179 da Constituição Federal, de 1988 (CF/88), o favorecimento das microempresas (MEs) e empresas de pequeno porte (EPPs) em relação às demais empresas com sede no País representa um dos princípios da ordem econômica nacional, devendo os entes federativos dispensarem tratamento diferenciado a essas pessoas jurídicas, de modo a incentivá-las por intermédio da simplificação, da eliminação ou da redução de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias ou creditícias (Brasil, 1988).

Na seara tributária, a CF/88, em seu art. 146, inciso III, alínea “d”, estabelece que cabe à lei complementar definir o tratamento diferenciado e favorecido destinado às MEs e EPPs, autorizando, inclusive, a instituição de regimes especiais ou simplificados para o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Servi-

ços (ICMS), as contribuições à seguridade social devidas pelos empregadores e as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) (Brasil, 1988).

O regime tributário aplicável às MEs e EPPs foi instituído pela Lei Complementar n.º 123, de 2006 (LC n.º 123, de 2006): o Simples Nacional. Nesse regime, os principais tributos devidos por empresas no Brasil são apurados e recolhidos de forma unificada, sendo calculados mediante a aplicação de alíquotas incidentes sobre a receita bruta mensal auferida ou recebida. Os impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional são oito, a saber: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS),



Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária da Empresa (exceto no caso do anexo IV da LC n.º 123, de 2006), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) (Brasil, 2006).

De acordo com o § 1º do art. 13 da LC n.º 123, de 2006, as MEs e EPPs recolhem outros tributos não incluídos no Simples Nacional, de acordo com a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas (Brasil, 2006). No caso dos ganhos de capital e das aplicações de renda fixa e variável, as MEs e EPPs sujeitam-se ao Imposto de Renda apurado em tributação definitiva ou exclusiva na fonte, consoante as mesmas alíquotas aplicáveis às pessoas físicas (Receita Federal do Brasil, 2017; Receita Federal do Brasil, 2023).

Conforme determinado pela LC n.º 123, de 2006, o conceito legal de ME, no período de 2017 a 2021, alcançou as pessoas jurídicas – sociedade empresária, sociedade simples, empresa individual de responsabilidade limitada e empresário



Tabela 1 – Alíquotas efetivas máximas no Simples Nacional (2017 a 2023)

Atividades Econômicas (Anexos)	2017				2018 a 2023			
	Nacional	Federal	Estadual	Municipal	Nacional	Federal	Estadual	Municipal
Comércio (Anexo I)	11,61%	7,66%	3,95%	Não há	11,88%	11,13%	3,98%	Não há
Indústria (Anexo II)	12,11%	8,16%	3,95%	Não há	12,34%	15%	3,95%	Não há
Serviços (Anexo III)	17,42%	12,42%	Não há	5,00%	24,50%	19,50%	Não há	5,00%
Serviços (Anexo IV)	16,85%	11,85%	Não há	5,00%	20,75%	15,75%	Não há	5,00%
Serviços (Anexo V)	27,90%	22,90%	Não há	5,00%	24,25%	19,25%	Não há	5,00%
Serviços (Anexo VI)	22,45%	17,45%	Não há	5,00%	Revogado			

Fonte: preparado pelos autores, 2023.

– que auferiram receita bruta até R\$360 mil por ano. Já o conceito legal de EPPs abrangiu os mencionados tipos de pessoas jurídicas que tenham auferido até R\$3,6 milhões por ano, em 2017, e R\$4,8 milhões por ano, no período de 2018 a 2021 (Brasil, 2006; Brasil, 2016).

As alíquotas previstas no regime do Simples Nacional estão descritas nos anexos da LC n.º 123, de 2006, tendo sido estipuladas segundo o critério da atividade econômica que origina a receita bruta: comércio (Anexo I); indústria (Anexo II); e serviços (anexos III, IV, V e VI, em 2017; ou anexos III, IV e V, de 2018 a 2021). Em todos os anexos da LC n.º 123, de 2006, os percentuais das alíquotas são graduados proporcionalmente ao montante acumulado da receita bruta auferida nos últimos doze meses anteriores ao período de apuração (Brasil, 2006; Brasil, 2016). O anexo VI foi extinto a partir de 1º de janeiro de 2018, por força da Lei Complementar n.º 155, de 2016.

Com base nos anexos I a VI da LC n.º 123, de 2006, observadas as alterações da LC n.º 155, de 2016, foi possível calcular as alíquotas efetivas máximas do Simples Nacional incidentes sobre a receita bruta auferida ou recebida

pelos EPPs optantes. Sendo assim, a Tabela 1 abaixo apresenta as alíquotas efetivas máximas aplicáveis no regime do Simples Nacional, consideradas nesta pesquisa, discriminadas para cada nível de Governo – nacional (total), federal, estadual e municipal, no período de 2017 a 2023:

Em razão das alterações implementadas pela LC n.º 155, de 2016, as alíquotas efetivas máximas apresentadas na Tabela 1 acima foram calculadas no período de 2018 a 2023 para as EPPs submetidas à 5ª faixa de receita bruta em 12 (doze) meses, de acordo com os anexos I (comércio) e II (indústria) da LC n.º 123, de 2006, que alcança o montante limite de R\$3.600.000,00. A utilização da 5ª faixa de receita bruta se justifica pelo fato de o ICMS na 6ª faixa ser recolhido pelo regime geral desse imposto, apurado pela sistemática de créditos e débitos nas entradas e saídas de mercadorias, respectivamente (Brasil, 2006; Brasil, 2016).

Já para os anexos III, IV e V (serviços) da LC n.º 123, de 2006, as alíquotas efetivas máximas apresentadas na Tabela 1 acima foram calculadas no período de 2018 a 2023 com base na 6ª faixa de receita bruta em 12 (doze) meses, a qual é limitada pelo montante máximo de R\$4.800.000,00.

“As taxas nominais ou estatutárias dizem respeito às alíquotas estabelecidas na legislação dos tributos. Muito embora representem informações de fácil obtenção, a principal desvantagem na utilização deste método é que estas taxas podem conduzir a conclusões equivocadas na comparação entre os contribuintes de diferentes países.”

A utilização da 6ª faixa de receita bruta para o cálculo das alíquotas efetivas máximas nos anexos III, IV e V (serviços) deve-se ao fato de a LC n.º 123, de 2006, submeter as EPPs com receita bruta em 12 (doze) meses superior a R\$3.600.000,00 à apuração do ISSQN sob a alíquota fixa de 5% nos anexos III e IV, diferentemente do regime geral desse imposto cuja alíquota é determinada pela legislação do município ou Distrito Federal, de acordo com o tipo de serviço prestado (Brasil, 2002; Brasil, 2006; Brasil, 2016).

2.2 As Metodologias para a Mensuração da Carga Tributária das Empresas

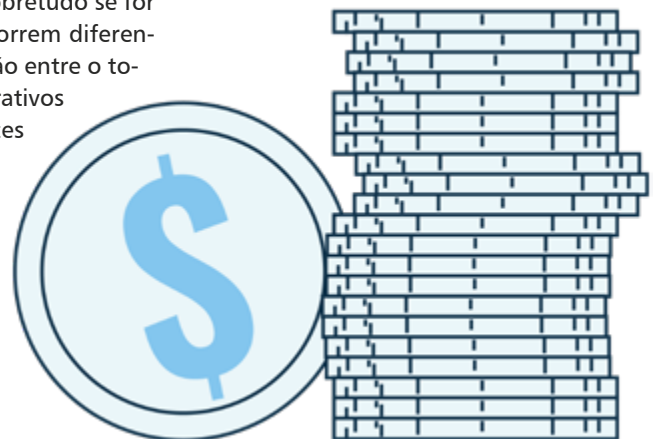
Em tese de doutorado, Gallo (2007) descreve os modelos alternativos de mensuração da carga tributária das empresas, utilizados em nível internacional, classificando-os em quatro tipos, basicamente: 1) as taxas nominais ou estatutárias; 2) a relação “imposto/PIB”; 3) as alíquotas médias; e 4) as alíquotas marginais efetivas.

As taxas nominais ou estatutárias dizem respeito às alíquotas estabelecidas na legislação dos tributos. Muito embora representem informações de fácil obtenção, a principal desvantagem na utiliza-

ção deste método é que estas taxas podem conduzir a conclusões equivocadas na comparação entre os contribuintes de diferentes países, uma vez que os padrões contábeis e as regras da legislação fiscal interna de cada jurisdição podem gerar diferenças significativas nos montantes da renda ou riqueza tributada, isto é, nas bases de cálculo dos tributos (Gallo, 2007).

Na relação “imposto/PIB” ou “arrecadação/PIB”, prevalece o critério econômico do valor corrente (de mercado) da produção realizada pelos agentes e, não, o montante bruto das vendas ou serviços prestados, apurado segundo o regime de competência. Por ser baseado em macrodados, este modelo apresenta informações limitadas sobre a carga tributária específica de cada entidade, sobretudo se for considerado que ocorrem diferentes relações na divisão entre o total dos lucros corporativos e o PIB, em diferentes países ou setores de atividade econômica. Outro problema é o tratamento a ser dado ao conjunto das entidades que apresentaram prejuízo contábil (Gallo, 2007).

As alíquotas médias são calculadas pela divisão entre os valores efetivamente pagos (devidos) a título de impostos, taxas e contribuições e uma definição econômica ou legal de renda. Essas alíquotas mensuram a carga tributária das empresas individualmente ou nos setores econômicos como um todo. A grande vantagem é a inclusão, no denominador, de uma medida mais específica do valor agregado do próprio negócio e, não, do PIB. Já no numerador são considerados os benefícios especiais e outros aspectos tributários individuais, como as isenções e os planejamentos tributários, bem como outros que influenciam o valor devido final dos tributos (Gallo, 2007).



As alíquotas marginais efetivas são os percentuais efetivos aplicáveis ao investimento marginal, que podem ser calculados assumindo uma combinação de um *mix* de ativos e de fontes de investimento, de modo a medir o impacto da tributação sobre a taxa de retorno, antes e depois do pagamento dos tributos (Gallo, 2007). Apesar de representar uma informação extremamente relevante para a tomada de decisões acerca de investimento ou reinvestimento, a sua produção envolve um nível bastante avançado de informações operacionais e financeiras sobre as entidades, bem como uma série de estimativas e julgamentos.

2.3 A Arrecadação Federal e os Regimes de Tributação: Análise dos Números Oficiais Divulgados pela Receita Federal do Brasil

A Receita Federal do Brasil (RFB) publica, periodicamente, os dados econômico-fiscais e setoriais da arrecadação federal em nível nacional e por unidades da Federação, dividindo as pessoas jurídicas de acordo com os seguintes regimes de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado, Imunes e Isentas, Simples Nacional e Simples Nacional – Microempreendedor Individual (MEI).

O montante total da arrecadação de impostos, taxas e contribuições levantado pela RFB nas supracitadas publicações segue o regime de caixa, sendo descontadas as restituições ou ressarcimentos pagos aos contribuintes no período, bem como as multas e juros de mora recolhidos. O valor principal dos impostos e contribuições recolhidos em parcelamentos é incorporado à arrecadação de cada uma das espécies de tributo (Receita Federal do Brasil, 2014; Receita Federal do Brasil, 2018; Receita Federal do Brasil, 2019; Receita Federal do Brasil, 2020; Receita Federal do Brasil, 2022).

No período de 2009 a 2015, a arrecadação federal das empresas su-

Tabela 2 – Razão entre arrecadação federal e receita bruta – lucro real x simples nacional (2009 a 2015)

Ano	Receita Bruta (Milhões R\$) (1)		Arrecadação Federal (Milhões R\$) (2)		Arrecadação Federal Receita Bruta (2) / (1)	
	Lucro Real	Simples Nacional (exceto MEI)	Lucro Real	Simples Nacional (exceto MEI)	Lucro Real	Simples Nacional (exceto MEI)
2009	4.742.142	412.871	378.144	19.827	8,0%	4,8%
2010	5.543.849	524.522	457.396	26.409	8,3%	5,0%
2011	6.516.168	606.251	458.145	31.718	7,0%	5,2%
2012	6.969.988	732.301	474.367	35.120	6,8%	4,8%
2013	7.826.057	832.075	523.441	41.180	6,7%	4,9%
2014	9.153.270	813.334	552.095	46.275	6,0%	5,7%
2015	10.902.635	853.827	575.757	49.947	5,3%	5,8%

Fonte: Receita Federal do Brasil, 2014, 2018 e 2019.

Tabela 3 – Razão entre arrecadação federal e receita bruta – lucro real x simples nacional (2016 a 2020)

Ano	Receita Bruta (Milhões R\$) (1)		Arrecadação Federal (Milhões R\$) (2)		Arrecadação Federal Receita Bruta (2) / (1)	
	Lucro Real	Simples Nacional (exceto MEI)	Lucro Real	Simples Nacional (exceto MEI)	Lucro Real	Simples Nacional (exceto MEI)
2016	12.729.132	996.563	805.468	95.200	6,3%	9,6%
2017	12.003.592	1.048.774	880.663	102.251	7,3%	9,7%
2018	13.640.691	1.138.595	952.862	113.410	7,0%	10,0%
2019	13.049.776	1.479.835	936.228	122.210	7,2%	8,3%
2020	14.976.249	1.548.193	889.029	119.485	5,9%	7,7%

Fonte: Receita Federal do Brasil, 2020 e 2022.

jeitas aos diferentes regimes de tributação divulgada pela RFB incluiu todos os principais tributos devidos por estes contribuintes à União federal, com exceção da contribuição previdenciária descontada dos empregados e contribuintes individuais e do Imposto de Renda na Fonte (IRRF) incidente sobre rendimentos de terceiros (Receita Federal do Brasil, 2014; Receita Federal do Brasil, 2018; Receita Federal do Brasil, 2019).

Nos anos de 2009 a 2015, a razão entre os tributos federais arrecadados e a receita bruta das empresas sujeitas ao Lucro Real e dos optantes do Simples Nacional está calculada na Tabela 2.

Observa-se na Tabela 2 que a razão entre a arrecadação federal e a receita bruta do conjunto das empresas submetidas ao Lucro Real – as maiores empresas brasileiras – sofreu um decréscimo no período analisado, tornando-se menor que

a razão vinculada ao conjunto das MEs e EPPs optantes do Simples Nacional (exceto MEI) entre os anos de 2014 e 2015.

A partir do ano-calendário de 2016, a RFB passou a divulgar os dados da arrecadação federal das empresas brasileiras, abrangendo a totalidade dos tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas, na condição de contribuinte ou responsável, de maneira a computar também os montantes da contribuição previdenciária descontada dos empregados e dos contribuintes individuais e do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) relativo a rendimentos de terceiros.

No período de 2016 a 2020, a razão entre os tributos federais arrecadados e a receita bruta observada no conjunto das empresas sujeitas ao Lucro Real e das MEs e EPPs optantes do Simples Nacional está indicada na Tabela 3.

“No período de 2016 a 2020, observa-se que a razão entre a arrecadação federal e a receita bruta foi maior no conjunto das MEs e EPPs optantes do Simples Nacional na comparação com o universo das empresas sujeitas ao Lucro Real.”

No período de 2016 a 2020, observa-se que a razão entre a arrecadação federal e a receita bruta foi maior no conjunto das MEs e EPPs optantes do Simples Nacional na comparação com o universo das empresas sujeitas ao Lucro Real.

2.4 A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e a Carga Tributária das Empresas Brasileiras

O objetivo da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é apurar a riqueza econômica produzida pelas atividades da entidade e a sua distribuição, a título de remuneração, tributo ou renda, para os seguintes *stakeholders*: os empregados (remunerações, benefícios e FGTS), o Poder Público (impostos, taxas e contribuições), os terceiros financiadores de capital (juros, aluguéis e outros) e os proprietários (lucros destinados, prejuízos, dividendos e juros sobre o capital próprio) (Santos; Iudícibus; Martins; Gelbcke, 2022; Conselho Federal de Contabilidade, 2008).

A DVA tornou-se obrigatória para as companhias abertas a partir de 1º de janeiro de 2008 em razão da vigência da Lei n.º 11.638, de 2007, a qual incluiu o inciso V ao art. 176 da Lei n.º 6.404, de 1976 (BRASIL, 1976; 2007;). Anteriormente a isso, a Comissão de Va-

lores Mobiliários (CVM) já incentivava a elaboração e divulgação da DVA pelas companhias abertas, a partir do Parecer de Orientação CVM n.º 92, de 1994, bem como o Conselho Federal de Contabilidade já havia regulado a referida demonstração nas NBC T 3, com detalhamento específico nas NBC T 3.7 (Santos; Iudícibus; Martins; Gelbcke, 2022; Conselho Federal de Contabilidade, 2005).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 09 contendo as orientações para a elaboração e divulgação da DVA, o qual foi ratificado pelos órgãos reguladores, com destaque para a Deliberação CVM n.º 557, de 2008, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e as NCB TG 09, aprovadas pela Resolução CFC n.º 1.138, de 2008, do Conselho Federal de Contabilidade (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2009; Comissão de Valores Mobiliários, 2008; Conselho Federal de Contabilidade, 2008).

A riqueza econômica gerada pela empresa, segundo a metodologia evidenciada na DVA, corresponde à contribuição da entidade para a formação do Produto Interno Bruto (PIB). A principal diferença entre os modelos econômico e contábil é que, para fins da men-

suração da riqueza criada em cada período, o primeiro modelo leva em conta o momento da produção física dos bens, ao passo que o segundo considera o regime de competência, em um critério financeiro de confronto entre as receitas e os custos/despesas correspondentes (Santos; Iudícibus; Martins; Gelbcke, 2022; Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2008).

De acordo com a metodologia utilizada na DVA, a riqueza total gerada pela entidade é resultado do somatório de três variáveis econômicas registradas na escrituração: as receitas, os custos dos insumos adquiridos de terceiros (reduzidor da riqueza) e o valor adicionado recebido em transferência (Lagioia, 2014).

O valor adicionado total a distribuir evidenciado na DVA representa a riqueza econômica gerada pela entidade a ser distribuída entre os seguintes *stakeholders*, divididos em quatro subitens, a saber: 8.1 “Pessoal” (trabalhadores), 8.2 “Impostos, Taxas e Contribuições” (tributos de competência dos entes federativos), 8.3 “Remuneração de Capitais de Terceiros” (terceiros financiadores) e 8.4 “Remuneração de Capitais Próprios” (proprietários) (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2008).

De acordo com as orientações do Pronunciamento Técnico CPC 09, registram-se no subitem 8.2 “Impostos, Taxas e Contribuições” os valores relativos ao imposto de renda, contribuição social e contribuições ao INSS que representem ônus do empregador, bem como quaisquer outros impostos ou contribuições aos quais a empresa esteja sujeita. No caso dos impostos compensáveis, tais como ICMS, IPI, PIS e Cofins, devem ser considerados os valores devidos ou já recolhidos, representados pela diferença entre os impostos incidentes sobre as receitas e os impostos (créditos) considerados conjuntamente com os insumos adquiridos de terceiros, incluídos no item 2. O pronunciamento não exige o detalhamento dos tributos devidos ou já recolhidos por espécie, mas, sim, uma totalização por ente federativo: Tributos Federais (União

Federal), Tributos Estaduais (estados e Distrito Federal) e Tributos Municipais (municípios e Distrito Federal) (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2008).

É importante esclarecer que os tributos que devem ser informados no subitem 8.2 “Impostos, Taxas e Contribuições” da DVA são aqueles nos quais a entidade figura como sujeito passivo formal nos termos da legislação tributária, isto é, a pessoa obrigada ao pagamento, seja na condição de contribuinte ou responsável, em observância aos conceitos estabelecidos no art. 121 do Código Tributário Nacional (Brasil, 1966).

De acordo com Santos e Hashimoto (2003), a DVA é a única demonstração contábil que agrupa informação quantitativa e qualitativa acerca de todos os encargos tributários suportados pela riqueza gerada pelas empresas (valor adicionado), sendo, portanto, útil para a avaliação da carga tributária das entidades.

Santos et al. (2022), Marion (2019) e Ludíbus (2017) propõem a utilização do quociente entre o valor distribuído para o Governo e o valor adicionado total como um dos indicadores úteis para entender a relação da empresa com a sociedade, especificamente acerca de qual porcentagem da riqueza gerada pela empresa é distribuída na forma de impostos, taxas ou contribuições.

Conforme Santos (2007), a receita bruta evidenciada na DVA inclui o somatório das vendas efetuadas no período de reporte sem a dedução dos tributos sobre elas incidentes, resultando em valor distinto do critério utilizado no PIB, em que é considerado o valor corrente (de mercado) da produção. Ademais, na DVA são considerados apenas os insumos adquiridos de terceiros, ao passo que, na apuração própria do PIB, é aferida a diferen-

ça entre o somatório do valor corrente (de mercado) dos produtos finais deduzido do valor corrente (de mercado) dos bens intermediários, adquiridos, ou não, de terceiros, de forma a evitar a dupla contagem (Simonsen, 1995).

2.5 Pesquisas Anteriores sobre a Carga Tributária no Simples Nacional

O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) realizou um levantamento sobre a percepção da carga tributária no Simples Nacional, mediante entrevista com 7.635 responsáveis por microempresas (MEs) ou empresas de pequeno porte (EPPs), com sede nas 27 unidades da Federação (Sebrae, 2009). Em 29,4% das MEs e EPPs entrevistadas, a percepção do administrador ou empresário foi a de que a instituição do Simples Nacional aumentou a carga tributária a partir do ano de 2007, ao passo que, para 37,6% dos respondentes, não foi notada qualquer alteração na carga tributária em razão da LC n.º 123, de 2006 (Lei Complementar N.º 123/2006).

Bravo (2011) realizou uma pesquisa de campo exploratória em 109 escritórios contábeis do Rio Grande do Sul, abrangendo uma amostra total de 2.448 MEs e EPPs, tendo verificado que 186 dessas empresas – cerca de 7,6% da amostra – não foram favorecidas no regime do Simples Nacional na comparação com o regime geral aplicável às demais pessoas jurídicas. Segundo a autora, a distorção mais acentuada foi verificada nas atividades de serviços, especialmente naqueles sujeitos ao Anexo V da LC n.º 123, de 2006, que estavam submetidos a alíquotas em percentuais mais elevados, sendo que quase 70% das ocorrências de não favorecimento constatadas na pesquisa para aquele anexo foram observadas em MEs.



“Bravo (2013) traçou um mapa dos serviços nos quais foi identificado risco de não desoneração do Simples Nacional em relação ao lucro presumido, com foco nas 30 cidades brasileiras com o maior produto interno bruto (PIB) no ano de 2010.”

Bravo (2013) traçou um mapa dos serviços nos quais foi identificado risco de não desoneração do Simples Nacional em relação ao lucro presumido, com foco nas 30 cidades brasileiras com o maior produto interno bruto (PIB) no ano de 2010. Foi verificado que houve risco de não desoneração em 11,8% dos tipos de serviços enquadráveis no anexo III da LC n.º 123/2006, na construção civil (anexo IV) e em todos os serviços submetidos ao anexo V do Simples Nacional.

Soares (2014) mensurou o efeito do Simples Nacional sobre a arrecadação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no Ceará por intermédio de pesquisa em 43.929 empresas dos setores de agropecuária, indústria,



meio ambiente, comércio e serviços, referente ao período de julho de 2004 a junho de 2008, tendo sido observado que a instituição daquele regime não deu causa a uma redução no volume da arrecadação do ICMS, com exceção do setor de comércio em que o p-valor foi estatisticamente significativo.

3. Metodologia

O propósito desta pesquisa é descritivo, tendo sido utilizado o método documental de levantamento de dados para a aplicação em avaliação quantitativa (Gil, 2017; Martins, Théophilo, 2016). A pesquisa quantitativa examina a relação existente entre variáveis com o objetivo de testar teorias objetivas (Creswell, 2021).

As companhias abertas incluídas na amostra foram as entidades enquadradas no conceito legal de sociedade de grande porte de acordo com o art. 3º da Lei n.º 11.638, de 2007, que alcança todas aquelas que apresentaram receita bruta superior a R\$300 milhões nos anos de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021 (Brasil, 2007). Foram descartadas as companhias com atividades econômicas vedadas no âmbito do Simples Nacional, tais como:

a produção ou venda no atacado de armas, cigarros, refrigerantes e bebidas alcoólicas; a importação ou fabricação de automotores; bancos, seguradoras e outras instituições financeiras; geração ou transmissão de energia elétrica; incorporação imobiliária; participações societárias (*holdings* puras); cessão ou locação de mão de obra; transporte de carga fluvial; e locação de imóveis próprios (Brasil, 2006).

A amostra de pesquisa incluiu todas as companhias abertas de grande porte que divulgaram a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) consolidada – informações da controladora e de suas controladas –, no Formulário de Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP) constante do cadastro do Portal Dados Abertos da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) para os exercícios de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021 (Comissão de Valores Mobiliários, 2023). Diferentemente do estudo realizado por Bravo (2022), foram eliminadas as companhias controladas por outras companhias inseridas na amostra de pesquisa, bem como as informações das DVAs com datas de início e encerramento diferentes de 1º de janeiro e 31 de dezembro, respectivamente, em cada um dos exercícios.

As companhias da amostra de pesquisa foram divididas em três setores econômicos – comércio, indústria e serviços–, conforme a atividade preponderante do estabelecimento matriz da controladora indicada no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) da Receita Federal do Brasil (RFB), com a utilização das divisões da Classificação Nacional das Atividades Econômicas (CNAE) do Instituto Nacional de Geografia e Estatística (IBGE), na versão “Subclasses 2.3”. No caso das companhias operacionais enquadradas como *holdings*, conforme a divisão 64 da CNAE, foi utilizada a atividade secundária considerada mais relevante (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2023).

O regime do Lucro Real na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é obrigatório para as pessoas jurídicas que auferiram receita bruta anual igual ou superior a R\$78 milhões, bem como para algumas atividades específicas, a exemplo dos bancos e seguradoras (Brasil, 2013). Haja vista a receita bruta auferida, verificou-se que todas as controladoras das companhias incluídas na amostra de pesquisa estavam submetidas ao Lucro Real nos anos de 2017 a 2021.

A divisão das companhias abertas de grande porte nos setores de comércio, indústria e serviços foi realizada com a finalidade de possibilitar a comparação entre as cargas tributárias anuais destas entidades – submetidas ao regime do Lucro Real – e as alíquotas efetivas máximas aplicáveis ao Simples Nacional, conforme os anexos I (comércio), II (indústria), III, IV, V e VI (serviços) LC n.º 123, de 2006 (Brasil, 2006; Brasil, 2013).

Os quantitativos das companhias abertas de grande porte (Cias GP) incluídas na amostra de pesquisa estão apresentados, por ano e por setor de atividade econômica, na Tabela 4.

Este estudo considerou as seguintes variáveis como critérios de comparação entre os regimes de tributação do Lucro Real e do Simples Nacional:

- i) a carga tributária anual das companhias abertas incluídas na amostra de pesquisa, obtida pela razão entre o montante dos tributos nacionais devidos (TribNac) e a receita bruta anual auferida na venda de mercadorias, produtos e na prestação de serviços (RB), evidenciados nas DVAs consolidadas, designada pelo acrônimo TribNac/RB;
- ii) as alíquotas efetivas máximas incidentes sobre a receita bruta anual auferida na venda de mercadorias, produtos e na prestação de serviços (RB) dos optantes do Simples Nacional, calculadas pela divisão entre o maior valor a recolher previsto naquele regime para as atividades de comércio (Anexo I), indústria (Anexo II) e serviços (anexos III, IV, V e VI) e a maior receita bruta anual permitida pela LC n.º 123, de 2006, identificadas pelas siglas AliqMax_{COM}, AliqMax_{IND} e AliqMax_{SERV} respectivamente.

Assim, a variável TribNac/RB foi calculada para as companhias abertas de grande porte a partir das informações financeiras divulgadas nas DVAs consolidadas, de acordo com a seguinte fórmula:

$$\text{TribNac/RB} = \frac{\text{TribNac}}{\text{RB}}$$

$$\text{TribNac} = \text{TribFed} + \text{TribEst} + \text{TribMun}$$

Sendo,

TribNac, o montante dos tributos nacionais (totais) devidos;

TribFed, o montante dos tributos federais devidos;

TribEst, o montante dos tributos estaduais devidos;

TribMun, o montante dos tributos municipais devidos; e

RB, a receita bruta anual, auferida na venda de mercadorias, produtos e na prestação de serviços.

Já as variáveis AliqMax_{COM}, AliqMax_{IND} e AliqMax_{SERV} foram calculadas para as atividades de comércio, indústria e serviços realizadas pelas EPPs optantes do Simples Nacional de acordo com a seguintes fórmulas:

$$\text{AliqMax}_{\text{COM}} = \frac{\text{Maior valor a recolher do Simples Nacional no anexo I (comércio)}}{\text{Maior receita bruta anual permitida no Simples Nacional}}$$

$$\text{AliqMax}_{\text{IND}} = \frac{\text{Maior valor a recolher do Simples Nacional no anexo II (indústria)}}{\text{Maior receita bruta anual permitida no Simples Nacional}}$$

$$\text{AliqMax}_{\text{SERV}} = \frac{\text{Maior valor a recolher do Simples Nacional nos anexos III a VI (serviços)}}{\text{Maior receita bruta anual permitida no Simples Nacional}}$$

Ano	Comércio	Indústria	Serviços
2017	17	69	36
2018	18	74	44
2019	30	82	51
2020	32	87	60
2021	33	102	69

Fonte: preparado pelos autores, 2023.

AliqMaxCOM = Maior valor a recolher do Simples Nacional no anexo I (comércio)
Maior receita bruta anual permitida no Simples Nacional

AliqMaxIND = Maior valor a recolher do Simples Nacional no anexo II (indústria)

Maior receita bruta anual permitida no Simples Nacional

AliqMaxSERV = Maior valor a recolher do Simples Nacional nos anexos III a VI (serviços)

Maior receita bruta anual permitida no Simples Nacional

A apuração dos tributos devidos no Simples Nacional é resultado da multiplicação da receita bruta mensal auferida ou recebida pelas alíquotas estabelecidas nos anexos LC n.º 123, de 2006. Assim, a carga tributária máxima aplicável às EPPs optantes do Simples Nacional pode ser mensurada pela razão entre os tributos devidos e a receita bruta anual, uma vez que não há informações públicas sobre o valor adicionado gerado por essas empresas, a cada exercício.

De acordo com Kazmier (2006), a mediana é sempre uma excelente medida de posição para descrever uma população, independentemente de sua distribuição ser simétrica ou assimétrica. Por seu turno, a média é uma excelente medida de posição, somente se a distribuição da população for simétrica. Para dados assimétricos, os valores extremos distorcem a média como um valor representativo da população.

Para testar a hipótese da distribuição normal da variável TribNac/RB nas companhias pesquisadas, foi realizado o teste de Kolmogorov-Smirnov, com a utilização do software SPSS (Appolinário, 2013).

Destarte, o critério utilizado neste estudo para con-

Tabela 5 – Mediana da carga tributária anual das Cias GP x alíquota efetiva máxima no Simples Nacional

Ano	Comércio (anexo I)		Indústria (anexo II)		Serviços (anexos III, IV, V e VI)	
	Mediana da Carga Tributária Anual – Cias GP TribNac/RB	Alíquota Efetiva Máxima – Simples Nacional AliqMax _{COM}	Mediana da Carga Tributária Anual – Cias GP TribNac/RB	Alíquota Efetiva Máxima – Simples Nacional AliqMax _{IND}	Mediana da Carga Tributária Anual – Cias GP TribNac/RB	Alíquota Efetiva Máxima – Simples Nacional AliqMax _{SERV}
2017	10,48%	11,61%	10,43%	12,11%	11,48%	de 16,85% a 27,90%
2018	11,92%	11,88%	9,19%	12,34%	11,83%	de 20,75% a 24,50%
2019	8,71%	11,88%	9,66%	12,34%	12,93%	de 20,75% a 24,50%
2020	10,79%	11,88%	9,58%	12,34%	12,25%	de 20,75% a 24,50%
2021	9,98%	11,88%	10,38%	12,34%	13,44%	de 20,75% a 24,50%

Fonte: preparado pelos autores, 2023.

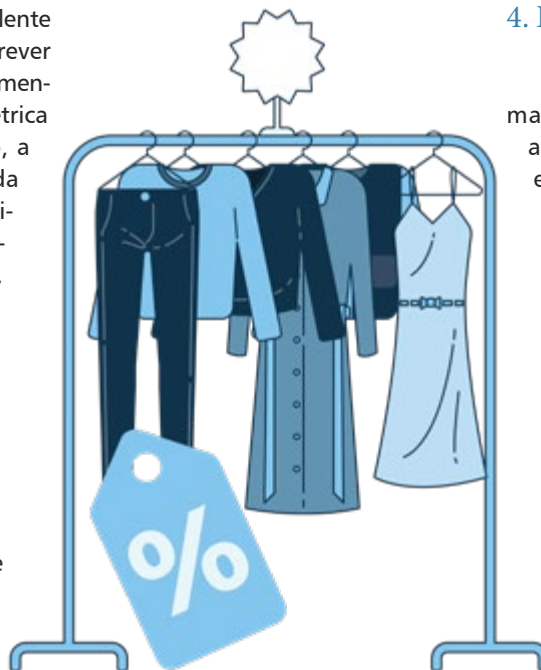
firmar o tratamento favorecido às EPPs optantes do Simples Nacional foi o seguinte: nos setores de comércio, indústria e serviços as alíquotas efetivas máximas aplicáveis ao Simples Nacional devem resultar inferiores às medianas da razão entre os tributos devidos (federais, estaduais e municipais) e a receita bruta anual das companhias de grande porte, auferida na venda de mercadorias, produtos e na prestação de serviços, de modo que a maioria destas companhias tenha sido submetida a uma carga tributária superior à alíquota efetiva máxima imposta às EPPs.

Na presente investigação, a utilização da variável TribNac/RB como *proxy* da carga tributária associada às companhias abertas pesquisadas ensejou a possibilidade de se cotejar o ônus anual suportado por estas entidades com as alíquotas efetivas máximas impostas às EPPs optantes do Simples Nacional, mediante a comparação com as variáveis AliqMax_{COM}, AliqMax_{IND} e AliqMax_{SERV}, dado que todas estas têm por referência a receita bruta anual auferida na venda de mercadorias, produtos e na prestação de serviços.

4. Resultados e Discussões

A hipótese de distribuição normal da variável TribNac/RB, nos anos de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021, foi rejeitada pelo teste de Kolmogorov-Smirnov com nível de significância estatística menor que 0,001.

Ao comparar as medianas da carga tributária anual (variável TribNac/RB) das companhias de grande porte pesquisadas (aqui chamadas de Cias GP) com as alíquotas efetivas máximas estabelecidas para os setores de comércio, indústria e serviços, de acordo com os anexos I a VI da LC n.º 123, de 2006 (Simples Nacional), têm-se as informações na Tabela 5.



Em análise à Tabela 5, observa-se que as medianas da carga tributária anual (variável TribNac/RB) nas companhias abertas de grande porte incluídas nesta pesquisa resultaram inferiores às alíquotas efetivas máximas vigentes para as empresas de pequeno porte (EPPs) optantes do Simples Nacional (variáveis AliqMax_{COM}, AliqMax_{IND} e AliqMax_{SERV}) em 14 das 15 observações do tipo “setor x ano”, considerados o período pré-pandêmico (anos de 2017, 2018 e 2019) e o período da pandemia de Covid-19 (2020 e 2021).

É importante repisar que as alíquotas efetivas máximas apresentadas na Tabela 5 acima foram calculadas com referência aos anos de 2018 a 2021 para as EPPs sujeitas à 5ª faixa de receita bruta em 12 (doze) meses no caso dos setores de comércio e indústria (anexos I e II da LC n.º 123, de 2006), bem como à 6ª faixa de receita bruta em 12 (doze) meses no caso das empresas de serviços (anexos III, IV, V e VI da LC n.º 123, de 2006).

A Tabela 6 demonstra os percentuais e quantitativos das companhias abertas de grande porte (Cias GP) incluídas na amostra que apresentaram carga tributária anual inferior à alíquota efetiva máxima do Simples Nacional para as atividades de comércio (Anexo I), indústria (Anexo II) e serviços (anexos III a VI) nos anos de 2017 a 2021.

Tabela 6 – Cias GP com carga tributária anual inferior à alíquota efetiva máxima do Simples Nacional

Ano	Comércio (anexo I)	Indústria (anexo II)	Serviços (anexos III a VI)
2017	58,8% (10 de 17 Cias)	65,2% (45 de 69 Cias)	77,8% (28 de 36 Cias)
2018	50,0% (9 de 18 Cias)	66,2% (49 de 74 Cias)	90,9% (40 de 44 Cias)
2019	60,0% (18 de 30 Cias)	68,3% (56 de 82 Cias)	88,2% (45 de 51 Cias)
2020	53,1% (17 de 32 Cias)	60,9% (53 de 87 Cias)	83,3% (50 de 60 Cias)
2021	63,6% (21 de 33 Cias)	58,8% (60 de 102 Cias)	89,9% (62 de 69 Cias)

Fonte: preparado pelos autores, 2023.

Os resultados apresentados na Tabela 6 indicam que a alíquota efetiva máxima no regime do Simples Nacional representou um ônus a título de impostos e contribuições para as EPPs maior que a tributação total suportada pela maioria das companhias abertas de grande porte objeto deste estudo, nos três setores considerados – comércio, indústria e serviços – nos anos de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021.

É importante salientar que, no cálculo da carga tributária anual das companhias abertas de grande porte pesquisadas (variável TribNac/RB), estão incluídos todos os impostos, taxas e contribuições devidos por estas entidades, cujos montantes totais foram evidenciados nas DVA. Já no cálculo das alíquotas efetivas máximas das EPPs, foram incluídos apenas os impostos e contribuições submetidos à sistemática do Simples

Nacional, que abrangem oito tributos: o IRPJ, a CSLL, o PIS, a Cofins, o IPI, a contribuição previdenciária da empresa (exceto no Anexo IV da LC n.º 123, de 2006), o ICMS e o ISSQN (Brasil, 2006). Sendo assim, os tributos incluídos na DVA e não submetidos à sistemática

do Simples Nacional, a exemplo dos incidentes na importação (II, IPI, PIS-Importação e Cofins-Importação) e do ICMS devido por substituição tributária, foram computados na carga tributária das companhias de grande porte, mas não na alíquota efetiva máxima das EPPs. É importante salientar, ainda, que tanto a carga tributária anual das companhias de grande porte quanto as alíquotas efetivas máximas do Simples Nacional foram calculadas a partir do montante a recolher dos impostos e contribuições, líquido dos créditos e valores recuperáveis.

5. Considerações Finais

Ao estabelecer o tratamento tributário favorecido das microempresas (MEs) e das empresas de pequeno porte (EPPs) em relação às demais empresas com sede no País, a Constituição Federal, de 1988, buscou incentivar o desenvolvimento dos pequenos negócios, por intermédio da simplificação, eliminação ou redução de suas obrigações tributárias. Em vista dessas diretrizes da Lei Maior, é de se esperar que a legislação ordinária dos impostos, taxas e contribuições imponha cargas tributárias para os optantes do Simples Nacional em patamares inferiores às cargas tributárias vinculadas às empresas de médio e grande portes.



“É importante salientar que, no cálculo da carga tributária anual das companhias abertas de grande porte pesquisadas (variável TribNac/RB), estão incluídos todos os impostos, taxas e contribuições devidos por estas entidades, cujos montantes totais foram evidenciados nas DVA.”

Foi observado neste estudo que as alíquotas efetivas máximas do Simples Nacional aplicáveis às atividades de comércio, indústria e serviços, válidas para as EPPs sujeitas às maiores faixas de receita bruta em 12 (doze) meses, superaram a carga tributária anual da maioria das companhias abertas de grande porte pesquisadas, atuantes em cada um dos três setores econômicos considerados, nos anos examinados. As cargas tributárias anuais das companhias de grande porte pesquisadas foram obtidas a partir das informações financeiras evidenciadas nas DVAs consolidadas.

Os mencionados resultados indicam que as cargas tributárias máximas previstas para o Simples Nacional – estatuído pela LC n.º 123, de 2006, e alterações – não favoreceram as EPPs sujeitas às maiores faixas de receita bruta permitidas naquele regime, na comparação com as companhias de grande porte pesquisadas, divididas nos setores de comércio, indústria e serviços, considerados os anos de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021, de modo a abranger tanto o período pré-pandêmico (anos de 2017 a 2019) quanto o período da pandemia da Covid-19 (2020 e 2021), observadas as limitações da metodologia utilizada nesta pesquisa. Verificou-

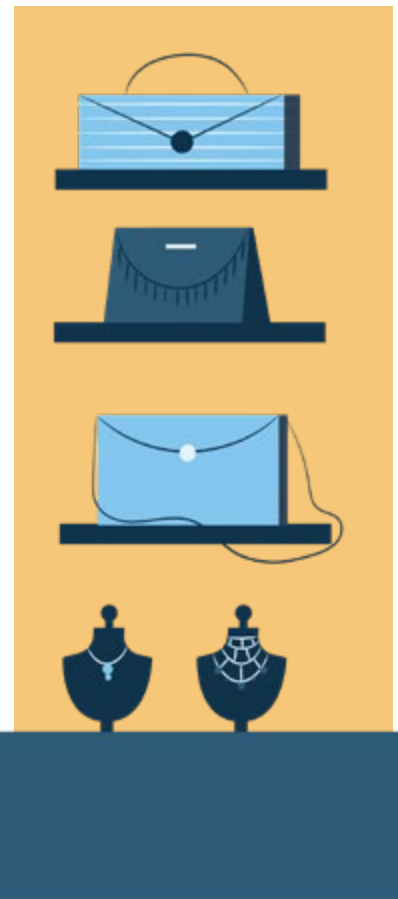
-se que todas as controladoras das companhias abertas pesquisadas estavam obrigadas ao regime do Lucro Real no IRPJ, tendo em vista a receita bruta superior a R\$78 milhões, auferida em todos os anos-calendário de 2017 a 2021.

Os resultados obtidos neste estudo convergem com os achados de Sebrae (2009), Bravo (2011), Bravo (2013) e Soares (2014), no sentido de ter sido verificada a existência de EPPs não favorecidas pelo Simples Nacional em suas cargas tributárias, na comparação com os demais regimes de impostos, taxas e contribuições aplicáveis às empresas no Brasil.

As análises aqui realizadas indicam também que o setor de serviços é a atividade que apresenta o maior risco de desfavorecimento tributário para as MEs e EPPs optantes do Simples Nacional, corroborando as conclusões de Bravo (2011) e Bravo (2013), em vista das informações apresentadas nas Tabelas 5 e 6.

Sugere-se a realização de futuras pesquisas em que a carga tributária das MEs e EPPs optantes do Simples Nacional seja quantificada com base nos tributos efetivamente apurados e no valor adicionado por estas entidades, de maneira a viabilizar a comparação com as cargas tributárias super-

tadas pelas empresas brasileiras de médio e grande portes, em análises que incluam subsetores mais específicos do que os três setores considerados neste estudo: comércio, indústria e serviços.



Referências

APPOLINÁRIO, Fábio. *Metodologia da ciência - filosofia e prática da pesquisa*. 2 ed. São Paulo: Cengage Learning Brasil, 2013.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei n.º 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. Brasília-DF, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 08 mar. 2022.

BRASIL. *Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília-DF, 1976. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm. Acesso em: 30 jan. 2023.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988*. Brasília-DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaoconsolidado.htm. Acesso em: 30 jan. 2023.

BRASIL. *Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007*. Altera e revoga dispositivos da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n.º 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília-DF, 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm. Acesso em: 30 jan. 2023.

BRASIL. *Lei n.º 12.814, de 16 de maio de 2013*. Altera a [...] Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1988 [...]. Brasília-DF, 2013. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm#art7. Acesso em: 30 jan. 2023.

BRASIL. *Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003*. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos municípios e dos Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília-DF, 2013. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 7 jul. 2023.

BRASIL. *Lei Complementar n.º 155, de 27 de outubro de 2016*. Altera a Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes do Simples Nacional [...]. Brasília-DF, 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm. Acesso em: 30 jan. 2023.

BRAVO, André de Magalhães. A equidade na distribuição das cargas tributárias das companhias abertas brasileiras pela legislação e os princípios constitucionais: uma análise por meio da Demonstração do valor Adicionado (DVA). 197 f. *Dissertação de Mestrado* (Mestrado em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 2022.

BRAVO, Kalinka Conchita F. S. *Desoneração tributária: a questão do não favorecimento no simples nacional*. Publicação das Monografias da 1ª Edição do Prêmio Tributação e Empreendedorismo. 1º Lugar. Brasília, DF: Comitê Gestor do Simples Nacional, 03 de dez. 2010. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/Noticias/NoticiaCompleta.aspx?id=f18b879a-bf2b-498c-9d1d-8a40eec3051e>. Acesso em: 30 jan. 2023.

BRAVO, Kalinka Conchita F. S. *Simples Nacional e Prestação de Serviços: Um Mapa da Não Desoneração nas Grandes Cidades Brasileiras*. Publicação das Monografias da 3ª Edição do Prêmio Tributação e Empreendedorismo. 2º Lugar. Brasília, DF: Comitê Gestor do Simples Nacional, 18 de ago. 2013. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SIMPLESNACIONAL/ResultadoPremioTributacaoEmpreendedorismo.aspx>. Acesso em: 30 jan. 2023.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento técnico CPC 09*. Demonstração do valor adicionado (DVA). Brasília, DF: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 30 dez. 2008. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=40>. Acesso em: 30 jan. 2023.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento técnico CPC 00 (R2)*. Estrutura conceitual para relatório financeiro. Brasília, DF: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 1º nov. 2019. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em: 30 jan. 2023.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Deliberação CVM n.º 557, de 12 de novembro de 2008*. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 09 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata da Demonstração do Valor Adicionado. Brasília-DF, 12 de novembro de 2008. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0500/deli557.html>. Acesso em: 30 jan. 2023.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Cias Abertas: Documentos: Formulários de Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP)*. Portal Dados Abertos. Histórico desde 2010. Brasília-DF, 06 de março de 2022. Disponível em: http://dados.cvm.gov.br/dados/CIA_ABERTA/DOC/DFP/DADOS/. Acesso em: 30 nov. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC n.º 1.010, de 21 de janeiro de 2005*. Aprova a NBC T 3.7 – Demonstração do Valor Adicionado. Brasília-DF, 21 de janeiro de 2005. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001010&arquivo=Res_1010.doc. Acesso em: 30 jan. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC n.º 1.138, de 21 de novembro de 2008*. Aprova a NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado. Brasília-DF, 21 de novembro de 2008. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001138&arquivo=Res_1138.doc. Acesso em: 30 jan. 2023.

CRESWELL, John W. *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*. 5 ed. Porto Alegre: Penso, 2021.

GALLO, Mauro Fernando. A relevância da abordagem contábil na mensuração da carga tributária das empresas. 2007. 400 f. *Tese de doutorado* (Doutorado em Contabilidade e Controladoria). Universidade de São Paulo. São Paulo – SP. 2007. 407 p.

GIL, Carlos Antônio. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 6 ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *CNAE Subclasses 2.3*. Comissão Nacional de Classificação (CONCLA), 2023. Disponível em: <https://concla.ibge.gov.br/busca-online-ctae.html>. Acesso em: 30 jan. 2023.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Análise de balanços*. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2021.

KAZMIER, Leonard J. *Estatística aplicada à administração e economia*. 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

LAGIOIA, Umbelina C. T. *Pronunciamentos contábeis na prática (V.4)*. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARION, José Carlos. *Análise das demonstrações contábeis*. São Paulo: Atlas, 2019.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MARTINS, Gilberto de Andrade; DOMINGUES, Osmar. *Estatística geral e aplicada*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PLESKO, George A. Book-tax differences and the measurement of corporate income. In: *Proceedings of the ninety-second annual conference on taxation*. National Tax Association. Washington, DC, v. 92, p. 171-176, 1999.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Dados Setoriais 2008/2012*. CETAD - Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, agosto de 2014. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/pessoas-juridicas-por-setor/estudos-setoriais-das-pessoas-juridicas/dados-setoriais-consolidados-2008-a-2012/informacoes-tributarias-sociais-e-de-setores-economicos-de-2008-a-2012/view>. Acesso em: 30 jan. 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017*. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas [...]. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 7 jul. 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Dados Econômico-Fiscal por UF*. CETAD - Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, novembro de 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/pessoas-juridicas-por-setor/estudos-setoriais-das-pessoas-juridicas/dados-setoriais-consolidados-2009-a-2013/informacoes-tributarias-sociais-e-de-setores-economicos-de-2009-a-2013/view>. Acesso em: 30 jan. 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Dados Setoriais 2011/2015*. CETAD - Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, abril de 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/pessoas-juridicas-por-setor/>

estudos-setoriais-das-pessoas-juridicas/dados-setoriais-consolidados-2011-e-2015/dados-setoriais-consolidados-de-2011-a-2015-resumido/view. Acesso em: 10 jan. 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Pessoas Jurídicas no Brasil 2016-2018. Informações Tributárias, Sociais e de Setores Econômicos*. CETAD - Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, junho de 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/pessoas-juridicas-por-setor/estudos-setoriais-das-pessoas-juridicas/dados-setoriais-consolidados-2016-a-2018/informacoes-tributarias-sociais-e-de-setores-economicos-de-2016-a-2018/view>. Acesso em: 10 jan. 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Informações Tributárias, Sociais e de Setores Econômicos. Anos-Calendário 2019 e 2020*. CETAD - Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, setembro de 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/pessoas-juridicas-por-setor/estudos-setoriais-das-pessoas-juridicas/dados-setoriais-consolidados-2019-e-2020/dados-setoriais-consolidados-resumo-e-metodologia-2019-e-2020-1/view>. Acesso em: 10 jan. 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte – MAFON 2023*. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/manuais/irrf/mafon-2023.pdf/view>. Acesso em: 7 jul. 2023.

SANTOS, Arioaldo dos; HASHIMOTO, Hugo. Demonstração do valor adicionado: algumas considerações sobre carga tributária. *Revista Administração da Universidade de São Paulo (RAUSP)*, São Paulo, v. 38, n. 2, p.153-164, abr./maio/jun. 2003.

SANTOS, Arioaldo dos. *Demonstração do valor adicionado: como elaborar e analisar a DVA*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, Arioaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Rubens E. *Manual de contabilidade societária*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2022.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). (2009). *Pesquisa Sebrae Nacional: Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas 123/2006*. Maio 2009. Disponível em: <https://bis.sebrae.com.br/bis/conteudoPublicacao.zhtml?id=3351>. Acesso em 30 jan. 2023.

SIMONSEN, Mario Henrique. *Macroeconomia*. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SOARES, Luana Barbosa. Reflexo do Simples Nacional no recolhimento do ICMS das ME e EPPs do Estado do Ceará: uma análise dos anos de 2004 a 2008. 50 f. *Dissertação de Mestrado* (Mestrado em Economia). Universidade Federal do Ceará. 2014.





Disponível na
App Store



Disponível na
Google Play



**21. CONGRESSO
BRASILEIRO DE
CONTABILIDADE**

8 A 11 SET 2024

BALNEÁRIO CAMBORIÚ • SC • EXPOCENTRO

INSCREVA-SE



PUBLICAÇÕES
CFC



REDE
GOVERNANÇA
BRASIL
DA GOVERNANÇA & EXPERIÊNCIA



**Todo dia,
pode contar!**

SAIBA MAIS



Siga-nos nas redes sociais: @cfcbbsb



Acesse as publicações da



Aponte a câmera do celular para o código abaixo e desfrute de uma boa leitura!



1 QR CODE

Para ler o código, é preciso possuir um *smartphone* com um aplicativo de leitura de QR code instalado. Caso seu aparelho não tenha, baixe, gratuitamente, nas lojas de aplicativos dos sistemas Android ou iOS. Após a instalação, basta iniciar o programa no celular e apontar a câmera para o código acima.

2 LINK DIRETO

Se preferir, acesse as publicações pelo link abaixo:
<https://cfc.org.br/edicoes-antiores-revista-brasileira-de-contabilidade/>

