
TIPOS E INTENSIDADE DE SERVIÇOS PRESTADOS POR ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE: UMA ANÁLISE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

TYPES AND INTENSITY OF SERVICES PROVIDED BY ACCOUNTING OFFICES: AN ANALYSIS OF TAX PLANNING SERVICE

Jéssica Rayse de Melo Silva

Aluna do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (UFU);

Endereço: Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco F, Sala 1F215. Bairro: Santa Mônica - Uberlândia - MG. Cep: 38.400-902;

Telefone: (34) 3239-4176

E-mail: jessicarayse@hotmail.com

Lucimar Antônio Cabral de Ávila

Doutorando em Administração de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas (EAESP/FGV). Professor da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (UFU).;

Endereço: Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco F, Sala 1F215. Bairro: Santa Mônica - Uberlândia - MG. Cep: 38.400-902;

Telefone: (34) 3239-4176

E-mail: lcavila@ufu.br

Recebido: 13/08/2012 2ª versão: 13/12/2012

Aprovado: 29/11/2012 Publicado: 17/01/2013

Rodrigo Fernandes Malaquias

Doutorado em Administração de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas (EAESP/FGV). Professor da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (UFU).;

Endereço: : Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco F, Sala 1F215. Bairro: Santa Mônica - Uberlândia - MG. Cep: 38.400-902;

Telefone: (34) 3239-4176

E-mail: rodrigofmalaquias@yahoo.com.br

RESUMO

No presente trabalho o objetivo foi identificar os tipos de serviços prestados por escritórios de contabilidade, a intensidade de sua prestação e também aspectos ligados ao planejamento tributário, inclusive analisando se os serviços ofertados estão de acordo com as definições da literatura adotada. Os dados foram coletados durante o primeiro trimestre de 2012, em que 46 escritórios situados na cidade de Uberlândia/MG fizeram parte da amostra. Os principais resultados mostraram diferenças no entendimento do propósito do planejamento tributário, pois aqueles escritórios que oferecem este tipo de serviço parecem perceber com maior intensidade que essa ferramenta deveria ser utilizada para fins de “maximização de resultados e auto-organização dos negócios”. Constatou-se também que, na amostra analisada, a idade e os indicadores de performance dos escritórios não se apresentaram significativamente correlacionados com o seu respectivo nível de conhecimento sobre os conceitos de planejamento tributário. Um dos pontos que mostram a relevância deste estudo está em apontar aspectos sobre o planejamento tributário levados em consideração pelos escritórios de contabilidade, além de potenciais características dos escritórios que poderiam estar associadas a esse nível de conhecimento.

Palavras-chave: Escritórios de Contabilidade; Contabilidade Tributária; Planejamento Tributário.

ABSTRACT

In this paper, the objective was to identify the types of services provided by accounting offices, the intensity of their provision and also aspects connected to tax planning, including analyzing if the services offered are according to the definitions of the literature adopted. Data were collected during the first quarter of 2012, in which 46 offices located in the city of Uberlândia / MG composed the sample. The main results showed a difference in understanding of the purpose of tax planning, because offices that offer this type of service seem to realize with greater intensity that this tool should be used for the purpose of maximizing results and self-organization of the business. It was also noted that, in the sample, the age and performance indicators of offices were not significantly correlated with the level of knowledge about the concepts of tax planning. Two points that show the relevance of this study are: i) to point out aspects about the tax planning taken into consideration by the accounting offices; and ii) the analysis of characteristics of the offices that could be associated with this level of knowledge.

Keywords: Accounting Offices; Tax Accounting; Tax Planning.

1. INTRODUÇÃO

A avaliação empírica do funcionamento e operacionalização de serviços prestados por empresas de contabilidade traz controvérsias e dúvidas acerca do escopo ideal e os limites para o atendimento das demandas empresariais por informações contábeis e tributárias. Enquanto para empresários e usuários de informações para a tomada de decisões pode haver uma carência e ausência de clareza no formato de apresentação dessas informações, para os profissionais da área contábil/tributária inúmeras justificativas podem ser elencadas na defesa das dificuldades encontradas para a prestação dos serviços. Junte-se a isso a elevada demanda governamental por preenchimento de informes que subsidiam a verificação das movimentações econômico-financeiras das empresas, o que pode ocasionar um entrave no processo de atualização e acompanhamento da legislação por parte dos profissionais que prestam esses serviços.

No campo da Contabilidade Tributária essa demanda tornou-se ainda mais efetiva, pois a complexidade do sistema tributário brasileiro, e a efetiva elevação da carga tributária, impactando nos preços de produtos e serviços, fez despontar uma carência de se conhecer as reais incidências dos tributos para cada processo de produção ou atividade. Planejar a estrutura empresarial, com estreita observação dos impactos tributários gerados tornou-se, rapidamente, numa atitude primordial para a sobrevivência das empresas.

Porém, em virtude de diversos aspectos ligados à gestão empresarial, como a falta de qualificação de administradores, considerando ainda que o Brasil mantém fortes raízes familiares em suas empresas, e o despreparo dos profissionais contábeis em executar planejamentos organizacionais ou de estruturação de negócios, elevada ênfase foi dada à simples busca pela redução da carga tributária, sem efetivos estudos dos efeitos gerados nos negócios como um todo. Isso pode ocasionar distorções muito prejudiciais, pois a simples diminuição de um ou outro tributo não traz, necessariamente, aumento de ganhos ou diminuição dos custos para uma entidade.

Desta maneira, os profissionais de contabilidade, principalmente aqueles que atuam na prestação de serviços por meio de escritórios de contabilidade, desenvolveram a tendência ao atendimento das demandas tributárias impostas pelos entes governamentais, em detrimento da informação contábil para a tomada de decisões. Mesmo assim, há que se avaliar se esses profissionais possuem um adequado entendimento de seu papel enquanto Contadores Tributários, pois além de atendimento ao fisco, seria de se esperar o desenvolvimento de uma gama de conhecimentos que poderiam auxiliar no planejamento

empresarial com vistas a trazer vantagens para os empreendimentos atendidos, sob a forma de melhoria dos resultados econômico-financeiros.

Nesse contexto, os conhecimentos tributários acumulados por esses profissionais tendem a sofrer algumas distorções quanto às vantagens que podem ser obtidas da gestão tributária, havendo o risco de se desenvolver a crença de que a simples redução da carga tributária, por si, já traria melhorias no resultado das empresas, o que, definitivamente, pode não ocorrer. Como exemplo pode-se citar o fato de uma empresa optar pelo Lucro Presumido pelo motivo de as alíquotas de PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) serem menores que as do Lucro Real, sem, contudo, verificar o impacto trazido em termos de IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

No presente trabalho, tendo como pressuposto que o Planejamento Tributário integra uma série de itens do planejamento empresarial, buscou-se identificar os tipos de serviços e os níveis de intensidade que são prestados em escritórios de contabilidade, e ainda, especificamente, a existência do oferecimento de serviços de planejamento tributário, bem como qual o entendimento dos respondentes acerca do que é ou representa um planejamento tributário. Como objetivos específicos, foram desenvolvidos os seguintes: i) criação e validação de um questionário para coletar os dados da pesquisa; ii) realização de contato com os escritórios de contabilidade, de forma a aplicar os questionários; e iii) analisar os resultados obtidos, buscando-se verificar os tipos (e intensidade) de serviços oferecidos pelos escritórios, seu conhecimento sobre planejamento tributário e potenciais características relacionadas com este conhecimento.

O estudo dos aspectos de planejamento tributário, empiricamente levados em consideração pelos escritórios de contabilidade pode proporcionar evidências importantes para tratamento no meio acadêmico e também empresarial. No meio acadêmico, as instituições de ensino podem ter acesso a um panorama relativo ao entendimento (em média) dos contadores sobre o planejamento tributário, o que pode ser útil na elaboração e análise de material didático para disciplinas relacionadas a tributos. Para o meio empresarial, os gestores podem ter maior aproximação sobre o que representa o planejamento tributário, podendo avaliar aqueles serviços a eles oferecidos e prestados.

A contribuição do estudo também se destaca pela análise de potenciais características dos escritórios de contabilidade que podem estar associadas com seu nível de conhecimento sobre o que representa o planejamento tributário. As características analisadas foram a idade e a performance dos escritórios, sendo esta performance representada pelo número de clientes e pelo seu faturamento anual. Assim como é necessário e oportuno o desenvolvimento de estudos sobre aspectos relacionados às mudanças recentes ocorridas nas normas de contabilidade, de forma a verificar, por exemplo, seus benefícios em relação aos custos ou seu impacto no funcionamento do mercado de capitais (IUDÍCIBUS, 2012, p.12), entende-se que é oportuno também analisar se o conteúdo contábil relativo ao planejamento tributário vem empiricamente atendendo ao que é disposto pelos livros e artigos acadêmicos sobre o assunto.

O presente texto está dividido da seguinte maneira: uma breve introdução, seguida do marco teórico que sustenta as argumentações apresentadas, passando para a explicitação dos aspectos metodológicos, seguindo para a divulgação dos achados e consequentes discussões, culminando na conclusão, com indicação das delimitações do estudo e possibilidades de novas investigações.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 Contabilidade tributária

Por sua obrigatoriedade, a Contabilidade Tributária é uma das áreas de estudo mais conhecidas. Fabretti (2009, p.5) a conceitua como “ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”.

Já Oliveira *et al.* (2009, p.27) a define como:

- especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária;
- ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.

No senso comum, a Contabilidade Tributária possui uma função distorcida. Para muitos, ela se limita apenas a apurar tributos e gerar guias de recolhimento. Iudícibus, Martins e Carvalho (2005, p.14) conseguiram indicar o efeito dessa distorção por relatar a realidade das empresas brasileiras:

No Brasil, por exemplo, quase nenhuma empresa se preocupa em calcular da forma mais correta possível as taxas de depreciação a serem aplicadas a seus ativos depreciáveis. Via de regra, utiliza-se a porcentagem aceita para fins de dedutibilidade pelo Fisco. Como se viu, longe de padronizar, essa prática aumenta a assimetria informacional entre empresa e mercado.

Assim, observa-se que essa função limitada e essencialmente operacional está intimamente ligada à função ultrapassada pela qual a Contabilidade era reconhecida: a simplória escrituração. Todavia, Oliveira *et al.* (2009) reconheceram que a Contabilidade Tributária possui uma função mais ampla por sintetizá-la em três grupos: Escrituração e Controle, Orientação e Planejamento Tributário. A Escrituração e Controle estão relacionadas, de um modo geral, à apuração, controle de prazos para os recolhimentos e escrituração fiscal cotidiana dos tributos a recolher das entidades. Inclui também assessorias para a correta forma de apuração e registro contábil dos mesmos. A Orientação compreende a orientação fiscal, treinamento e supervisão com o objetivo de padronizar procedimentos. Por fim, o grupo de atividades do planejamento tributário relaciona-se ao estudo das alternativas legais para a gestão dos fatores que impactam na carga fiscal, como forma de maximização de resultados.

Também com respeito à função da Contabilidade Tributária, Oliveira (2008, p.185) afirma:

[...] além da escrituração fiscal e do controle dos tributos que incidem sobre as atividades da empresa, uma das mais importantes funções da Contabilidade Tributária corresponde ao conjunto de atuações e procedimentos operacionais de uma empresa (especialmente os contábeis) que levaria a uma redução legal do ônus tributário empresarial, recolhendo exatamente o montante devido que foi gerado em suas operações [...]

Fica claro que além de apurar os tributos e gerar guias, a Contabilidade Tributária deve também atuar na gestão do ônus fiscal. Para isso, o método consiste basicamente na aplicação de um adequado planejamento tributário - o que exige conhecimento da legislação tributária, e na elaboração de relatórios

contábeis eficazes que demonstrem rigorosamente a situação das contas do patrimônio e do resultado – o que requer conhecimento de contabilidade (FABRETTI, 2009). Demonstrar a real situação econômico-financeira de uma entidade por meio de relatórios contábeis é uma característica conhecida no meio contábil, mas para a compreensão adequada do que envolve o método da Contabilidade Tributária é necessário o entendimento de outro conceito mencionado: Planejamento Tributário.

2.2 Planejamento tributário

A definição de Planejamento Tributário perpassa por duas linhas de entendimento distintas: o caráter de redução do ônus tributário e a utilização da organização dos negócios como forma de maximização de resultados, com conseqüente impacto na estrutura tributária de uma entidade. Enquanto que para alguns autores o Planejamento Tributário tem a função de redução dos tributos, para outros há que se observar os impactos gerados por toda a estrutura de uma organização com vistas a buscar redução de custos e/ou elevação de receitas, o que, obviamente, afeta o montante dos tributos calculados. Desta maneira, as definições a seguir apresentadas considerarão as duas vertentes de pensamento, porém para fins deste estudo será melhor explorada esta última linha de pensamento.

A sobrevivência de uma empresa no mercado depende de uma série de fatores. No entanto, é indiscutível que a diminuição de custos seja um dos mais significativos, principalmente quando a maior parcela dos custos são os tributários. A esse respeito, Oliveira *et al.* (2009, p.30) comentaram:

Redução de custos é a estratégia que mais se ouve ser empregada nos dias atuais, em todo o mundo globalizado. Sem dúvida, para obter o melhor resultado numa economia tão instável como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que dispõem as empresas, para que possam racionalizar seus custos tributários, sem afrontar as diversas legislações que regem os mais diversificados tributos, é o planejamento tributário, em todas as fases da cadeia de valores do ciclo produtivo e comercial.

Rocha, Ferreira e Junior (2003, p.2) discutiram o papel do planejamento tributário na gestão das empresas bem como o impacto que os custos tributários podem causar nelas:

Devido ao fato da economia estar cada vez mais globalizada, os altos custos tributários existentes em nosso país, se não equacionados, podem provocar a extinção de um bom número de empresas despreparadas para estes novos desafios. Em época de mercado competitivo e recessivo, de aumento da concorrência entre as empresas nacionais, o planejamento tributário assume um papel de extrema importância na estratégia e finanças das empresas, pois quando se analisa os balanços das mesmas, percebe-se que os encargos relativos a impostos, taxas e contribuições são, na maioria dos casos, mais representativos do que os custos de produção.

Sendo assim, o efeito do bom planejamento tributário se reflete em resultados e pode ser notado no mercado, pois possibilita a obtenção de um patamar superior de rentabilidade e competitividade (OLIVEIRA, 2008). Sob o mesmo ponto de vista, Lima e Duarte (2007, p.9) comentam:

O planejamento tributário é a revitalização dos recursos para a empresa, pois representa maior capitalização do negócio, possibilidade de menores preços e ainda facilita a geração de novos empregos, uma vez que os recursos economizados poderão possibilitar novos investimentos. Neste sentido, a finalidade do planejamento tributário é ser uma ferramenta de desafio no processo de gestão empresarial, influenciando assim na competitividade das empresas, levando-as a diminuir seus custos, proporcionando-lhes condições de sobrevivência no mercado

Para que o planejamento tributário seja eficaz, é necessário que o profissional contábil tenha o conhecimento adequado para sua elaboração. Esse conhecimento envolve o conceito e a tempestividade desse tipo de planejamento.

Sobre o conceito de planejamento tributário, Latorraca (2000, p. 63) escreveu que “costuma-se denominar Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis”.

Latorraca considera o planejamento tributário como uma atividade empresarial. Fabretti (2009, p.8) o define como o “estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas [...]”.

Oliveira *et al.* (2009, p. 30) também definem:

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

O entendimento da expressão “estudo prévio” é de suma importância, pois trata da tempestividade do planejamento. O planejamento tributário é um estudo de caráter preventivo, ou seja, deve ser realizado antes da ocorrência do fato gerador para que a melhor alternativa de negócios para a organização seja alcançada, sendo de primordial importância o conhecimento dos efeitos tributários e suas formas de identificação e amenização.

Outro ponto que merece destaque é a finalidade dele. Na literatura contábil, a finalidade do planejamento tributário é maximizar os resultados por meio da gestão da carga tributária de modo lícito, a chamada elisão fiscal. Martinez (2002, p.5) definiu elisão fiscal como “a execução de procedimentos, antes do fato gerador, legítimos, éticos, para reduzir, eliminar ou postergar a tipificação da obrigação tributária, caracterizando, assim, a legitimidade do planejamento tributário”. Fundamentado nesta definição, o conceito de elisão fiscal se mostra estreitamente ligado ao conceito de planejamento tributário. Lima e Duarte (2007, p. 2) também concordam com essa corrente, ao definirem que:

Planejamento tributário, como instrumento de estratégia empresarial competitiva observando a legislação tributária, passa a ser recurso empregado pelas empresas para se alcançar menor gasto tributário, em função da atividade econômica da empresa, conseqüentemente, uma forma de se pagar menos tributos de maneira elisiva.

Diferentemente da elisão fiscal, há também a chamada evasão fiscal, a qual Martinez (2002, p.5) definiu como “toda ação consciente, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte através de meios ilícitos para evitar, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido, não se configurando em hipótese alguma com o planejamento tributário lícito.”

Lima e Duarte (2007, p.2) trataram da aplicação dos aspectos teóricos de elisão e evasão fiscal na prática por dizerem que:

alguns empresários agem pelo bom senso, sobretudo pela continuidade da empresa, e adotam caminhos lícitos para organizar seus negócios de forma legalmente mais econômica – elisão. Outros enveredam pela sonegação, cujo artifício/manobra está desprotegido dos princípios da legalidade tributária – evasão -, inclusive contribuindo para construir uma organização sem

memória, pela falta de registro dos atos negociais ocorridos decorrentes da atividade operacional, infringindo não só as leis tributárias, mas também as leis contábeis, perdendo o controle das informações geradas pela contabilidade para a tomada de decisão.

Como observado, a evasão ou sonegação fiscal, pode trazer grandes danos à empresa – possibilitando a penalização pelo fisco, e à economia, pois “dá origem a um círculo vicioso – o governo aumenta a carga tributária para minimizar o efeito da sonegação e as empresas tentam aumentar a sonegação para suavizar a carga tributária” (ESNOLDE *et al.*, 2009, p.2).

Procura-se, com maior ênfase neste texto, sustentar que o Planejamento Tributário não se presta apenas à redução da carga tributária, mas sim, faz parte de toda uma organização dos negócios como forma de maximização de resultados. A simples redução de um tributo pode não refletir positivamente nos negócios, pois outros aspectos podem ser afetados.

A visão de Muche e Bispo (2005, p. 4) corrobora perfeitamente com a defesa de que Planejamento Tributário está mais ligado à organização dos negócios:

Inserido na concepção de atrair vantagens competitivas sustentáveis, o planejamento tributário busca melhorar a eficiência operacional e possibilitar ganhos estratégicos nos atuais cenários competitivos. Dessa forma, entende-se que as empresas precisam conhecer primeiro a si mesmas, avaliar seus pontos fortes e fracos, entender profundamente o seu negócio, melhorar a eficiência de sua cadeia de valor, para que possam explorar todo o potencial de seus recursos, evitar que suas limitações lhes coloquem em desvantagem, e procurar dentre seus inúmeros trade-offs as opções que lhes criem valor. Portanto, pode-se concluir que o foco no planejamento de uma empresa, incluindo o tributário, deverá ser contínuo e visar às perspectivas de curto e longo prazo, de maneira a sustentar e atender necessidades competitivas dessa. Assim o planejamento tributário é uma importante ferramenta de gestão que adiciona valor, à medida que proporciona vantagem competitiva às empresas que o utilizam em seus processos decisórios.

Amaro (1995, p.115) argumenta que o Planejamento Tributário é parte indissociável do planejamento empresarial, onde as decisões são concebidas com vistas ao alcance do lucro. Defende ainda que essas decisões devem alcançar todos os setores da empresa, além de questões mercadológicas e de financiamento das atividades.

Para Silva *et al.* (2005, p.3) “deve o planejamento tributário ser parte integrante do planejamento estratégico da empresa. Sob um ponto de vista semelhante, Huck (1997, p. 148) destacou que “no mercado competitivo das modernas relações empresariais, o processo de planejamento como um todo passou a ser necessidade básica. O planejamento tributário insere-se nesse procedimento amplo e geral que deve preceder a qualquer novo negócio ou alteração de rumo existente”.

Tão essencial quanto um planejamento econômico, técnico, comercial, de mercado etc., o planejamento tributário é aquele que visa a eficiência em seu campo, ou seja, o menor ônus para o negócio, inclusive o ônus tributário, dentro dos limites da lei.

É evidente, então, que o planejamento tributário é uma excelente ferramenta de gestão de tributos, mas sua utilização não requer apenas ações de tratamento dos tributos, mas sim toda uma gama de atividades empresariais que refletem direta ou indiretamente na carga tributária. Para tanto, o profissional contábil ocupa papel de extrema importância, pois a captura, tratamento e interpretação dos dados contábeis proporcionarão subsídios para a tomada de decisões, bem como para a análise dos resultados alcançados.

Para a elaboração do planejamento tributário é necessário também conhecer outros aspectos que envolvem a entidade como a atividade exercida, o fluxo de transações, a perspectiva de crescimento, dentre outros. Neste contexto, Oliveira *et al.* (2009, p.33) afirmam que “o moderno e competente

profissional da contabilidade já não pode limitar-se aos aspectos legais e fiscais da entidade. A essas importantes funções e atividades acrescentam-se outros aspectos importantes, tais como os gerenciais, de produtividade, de eficiência e estratégicos.”

De acordo com o conteúdo apresentado, destacou-se que o planejamento tributário pode ser utilizado como forma de organizar os negócios, tratando-se de uma ferramenta essencial para que as empresas maximizem seus resultados, especialmente por meio da redução de custos (OLIVEIRA *et al.*, 2009). Essa diminuição de custos, que é realizada sem afrontar a legislação (OLIVEIRA *et al.*, 2009), proporciona às empresas maior competitividade e possibilidades de se realizar novos investimentos (ROCHA, FERREIRA e JUNIOR, 2003; LIMA e DUARTE, 2007). Para tanto, tal planejamento demanda profissionais qualificados e que conheçam as atividades da empresa, de forma que sua implementação proporcione resultados alinhados com sua estratégia.

Acreditando na referida importância do planejamento tributário é que a presente pesquisa foi desenvolvida, visando avaliar mais detidamente o envolvimento dos prestadores de serviços contábeis no universo do planejamento empresarial, especificamente no planejamento tributário.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Classificação da pesquisa

Quanto aos objetivos, esta pesquisa pode ser classificada como descritiva (GIL, 2002), por possuir como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relações entre as variáveis. Dessa maneira, o estudo procurou medir os tipos de serviços oferecidos por escritórios de contabilidade na cidade de Uberlândia/MG, bem como a intensidade com que são oferecidos, além de almejar a verificação, especificamente, da existência do oferecimento de serviços de planejamento tributário, e ainda qual o entendimento dos respondentes acerca do que é ou representa um planejamento tributário.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, o estudo classifica-se como um levantamento, com a utilização de questionário como instrumento de coleta de dados. Conforme Gil (2002, p.50), o levantamento caracteriza-se “pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”. A construção do questionário utilizado para pesquisa será apresentada na sub-seção seguinte.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa pode ser caracterizada como quantitativa. Para Beuren (2006, p. 92) “a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta como no tratamento dos dados”. Assim, os dados coletados foram tratados de forma quantitativa, em que os testes utilizados consistem na comparação de médias por meio do teste t de Student para amostras independentes e análise de correlação de Pearson, em que o nível de significância adotado foi o de 5%, que geralmente é o nível utilizado em pesquisas acadêmicas na área de gestão (HAIR JR *et al.*, 2005).

3.2 Questionário de pesquisa e definição da amostra

Para a operacionalização deste estudo, foi elaborado um questionário composto por 20 questões, elaboradas com base no referencial teórico apresentado neste estudo. Para verificar se o instrumento de coleta de dados estava claro e atenderia aos fins desta pesquisa, foi realizado um pré-teste, com o objetivo de garantir maior confiabilidade aos dados coletados. Tal pré-teste foi realizado junto aos professores da Faculdade de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Uberlândia, em que foram apresentadas

algumas sugestões de melhoria. Após os ajustes, a versão final do questionário foi postada no *site Survey Monkey*, disponível então para ser respondido pelos responsáveis dos escritórios a serem contatados. O Apêndice A deste estudo apresenta o questionário que foi aplicado aos escritórios.

Foi selecionada uma amostra de 282 (duzentos e oitenta e dois) escritórios de contabilidade, pessoas físicas e jurídicas, cadastrados junto ao Sindicato dos Contabilistas de Uberlândia, na cidade de Uberlândia, no interior de Minas Gerais. Conforme dados obtidos junto ao referido sindicato, procedeu-se ao contato, por e-mail, com todas estas entidades, informando-as sobre a pesquisa e solicitando sua participação, salientando-se, ainda, que não era necessária a identificação do respondente.

Nos dias seguintes, foram feitas ligações individuais a todos os 282 escritórios, revendo e confirmando todos os endereços de e-mail disponíveis para contato, em que foi reforçada também a solicitação para participação na pesquisa, que seria realizada por meio de um *link* enviado para o e-mail de contato. Depois de um total de 47 dias de postagem eletrônica e mais duas rodadas de ligações solicitando a participação dos respondentes, foi obtido um total de 46 questionários válidos respondidos, sendo este o número que compõe a amostra do presente trabalho. A partir daí, com fulcro nas respostas obtidas, foi estruturada uma base de dados que serviu para a aplicação dos testes estatísticos e fundamentação das análises.

3.3 Forma de análise dos dados

De acordo com o que já foi especificado anteriormente, os dados coletados foram tratados quantitativamente, sendo utilizados dois testes estatísticos (teste t de Student para amostras independentes e a análise de correlação de Pearson), além da estatística descritiva para apresentar algumas características da amostra.

A estatística descritiva foi aplicada nas questões 2, 3, 5, 6 e 8 do instrumento de coleta de dados disponível no Apêndice A, de forma a apresentar um panorama sobre a idade dos escritórios, seu faturamento médio anual, nº de funcionários e de clientes.

Com o objetivo de se realizar o teste de comparação de médias (teste t), a amostra foi inicialmente dividida em dois grupos, com base nas respostas da questão 12:

- i) Grupo Planej. Tribut.: composto por aqueles escritórios que afirmaram oferecer o serviço de planejamento tributário para clientes da carteira; e
- ii) Grupo Não Planej. Tribut.: composto por aqueles escritórios que afirmaram não oferecer esse tipo de serviço para clientes da carteira.

Esses grupos foram criados com o intuito de analisar se aqueles escritórios que oferecem o serviço de Planejamento Tributário apresentam conhecimento diferenciado a respeito do que a teoria defende sobre o assunto. Desta forma, fez-se necessário mensurar o nível de conhecimento sobre o Planejamento Tributário. Para essa mensuração, foram consideradas as alternativas da questão 16 (texto da questão: Dos itens listados a seguir, qual o grau de importância você atribui a cada um segundo o seu entendimento do que é Planejamento Tributário?). Essa questão foi respondida em uma escala que varia de 0 a 10, em que o extremo 0 (zero) indica que o item não seria o foco do Planejamento Tributário, e a outra nota extrema, 10 (dez), indica que o item é coerente com o planejamento tributário, conforme pode ser visto no Apêndice A.

As alternativas tratadas da questão 16 foram: i) “Ferramenta de Redução de Tributos” e “Metodologia de Discussão Judicial”, que deveriam ter nota média próxima de zero, pois, conforme a linha teórica adotada nesse trabalho, não são o foco precípua do Planejamento Tributário; e ii) “Ferramenta de Maximização de Resultados” e “Ferramenta de Auto-organização de Negócios”, que deveriam ter nota média próxima de dez, pois, conforme a linha teórica adotada nesse estudo, estão dentro do que seria o Planejamento Tributário. Com isso, pôde-se fazer o teste para verificar se a nota média dos

itens da questão 16 dos dois grupos criados (Grupo Planej. Tribut. x Grupo Não Planej. Tribut.) foi significativamente diferente e, assim, qual grupo apresentou notas maiores.

Destaca-se também que, de forma similar à segregação realizada com base na questão 12, a amostra foi dividida novamente em dois grupos, criados a partir das respostas da questão 14. A divisão foi realizada entre aqueles escritórios que, além de prestar serviços de Planejamento Tributário para seus clientes, também o fazem para empresas fora de sua carteira. Assim, os grupos significam:

i) Grupo Planej. Trib. (N.C.): escritórios que oferecem serviços de Planejamento Tributário para clientes que não fazem parte de sua carteira; e

ii) Grupo Não Planej. Trib. (N.C.): escritórios que não oferecem serviços de Planejamento Tributário para clientes que não fazem parte de sua carteira (eles podem até oferecer para os clientes da carteira, mas não o fazem para não clientes).

Faz-se relevante, neste ponto, uma explicação mais detalhada de como se procedeu à operacionalização das questões 17, 18, 19 e 20. Conforme pode-se verificar no Apêndice A deste estudo, para todos os itens componentes destas questões (17, 18, 19 e 20), havia uma escala variando entre 0 e 10. Ao analisar o texto das questões, percebe-se que notas mais próximas de 10 para todos os itens seriam coerentes com melhores conhecimentos relativos ao planejamento tributário. Com isso, foi realizada uma média das notas dadas aos itens destas questões. Por exemplo, para a questão 17, tem-se 4 itens. Caso o respondente tenha atribuído nota 9 para o primeiro item, nota 10 para o segundo, nota 10 para o terceiro e nota 9 para o quarto item, sua respectiva nota média para a questão 17 seria 9,5. O mesmo raciocínio foi aplicado para as questões 18, 19 e 20, em que se esperava notas médias próximas de 10 para todas estas questões.

A resposta média das quatro citadas questões (17, 18, 19 e 20), que indica a percepção da importância dada ao Planejamento Tributário, foi comparada por meio da segregação entre escritórios que oferecem e não oferecem o citado serviço. A expectativa, ou melhor, a hipótese que fundamentou este teste foi de que escritórios que oferecem o Planejamento Tributário atribuem um grau de importância maior (e mais adequado) aos itens inerentes a esse serviço.

Em relação à análise de correlação de Pearson, esta foi aplicada para avaliar uma potencial relação entre as respostas das questões 17, 18, 19 e 20 com as variáveis: idade, faturamento anual médio e nº de clientes dos escritórios.

4. RESULTADOS

A Tabela 1, a seguir, foi elaborada de forma a apresentar algumas características dos escritórios que participaram da pesquisa.

Tabela 1: Características dos escritórios que participaram da pesquisa

Variável	n	Média	Desv. Padrão	Mínimo	Máximo
Idade	46	19,283	12,364	1	43
Faturamento Anual Aproximado (R\$)	46	210.326,09	227.176,49	15.000,00	850.000,00
nº Funcionários	46	5,891	5,376	0	23
Quantidade de Clientes (Total)	46	72,457	65,004	10	360

Notas: Idade – questões 2 e 3 do Questionário de Pesquisa, disponível no Apêndice A deste trabalho; Faturamento Anual Aproximado (R\$) – questão 5; nº Funcionários – questão 6; Quantidade de Clientes (Total) – questão 8.

A Tabela 1 evidencia que, na amostra, há escritórios constituídos recentemente, assim como escritórios já estabelecidos há mais de 40 anos no mercado. Em média eles possuem aproximadamente 6 empregados, 73 clientes e um faturamento anual (médio) em torno de R\$210.300,00. Variáveis como o faturamento anual, a idade e a quantidade de clientes foram levadas em consideração no decorrer da análise quantitativa bivariada, realizada e discutida nos próximos parágrafos.

Conforme já citado no decorrer do texto, este trabalho aborda, especificamente, aspectos ligados ao oferecimento de serviços ligados planejamento tributário. Assim, a análise seguinte consistiu na verificação do percentual de escritórios que ofereciam cada tipo de serviço, dentre aquelas opções elencadas no questionário. Em seguida, foi calculada a intensidade média com a qual os serviços são oferecidos pelos escritórios, em que as opções da escala de intensidade variaram de 0 a 10. Por exemplo, um dos escritórios pode informar que oferece o serviço de planejamento tributário e de auditoria; em seguida, ele pode especificar que o serviço de auditoria é oferecido com intensidade 9 (ou seja, intensidade alta) e o de planejamento tributário, com intensidade 2 (ou seja, menor intensidade).

A Tabela 2 resume os resultados desta etapa e, com base nos dados empíricos, pode-se interpretar uma de suas linhas da seguinte maneira (6ª linha): 61% dos escritórios oferecem o serviço de Planejamento Tributário, porém, em média, esse serviço não parece ser um dos “carros chefe” dos escritórios de Uberlândia, pois sua intensidade média ficou próxima de 5,0.

Tabela 2: Quantidade de escritórios que oferecem cada tipo de serviço e intensidade dos serviços oferecidos

Tipo de Serviço	Para Clientes		Para Não Clientes	
	% que oferece o serviço	Intensidade (Média - 0 a 10)	% que oferece o serviço	Intensidade (Média - 0 a 10)
Escrita Fiscal	100%	9,50	11%	0,89
Escrita Contábil	96%	8,89	4%	0,71
Declaração IRPJ	100%	9,33	24%	2,11
Declaração IRPF	100%	8,89	63%	5,59
Rotinas Trabalhistas	100%	9,16	22%	3,32
Planejamento Tributário	61%	4,97	24%	1,00
Planejamento Orçamentário	13%	2,04	9%	0,41
Análise Econômico-Financ.	35%	3,08	15%	1,00
Assessoria	59%	7,15	22%	1,73
Consultoria	46%	5,31	37%	2,15
Auditoria	13%	2,38	13%	1,07
Perícia	9%	1,95	11%	0,75
Outros	13%	3,53	11%	1,30

Notas: Tipo e Intensidade dos Serviços Prestados - questões 12, 13, 14 e 15 do Questionário de Pesquisa, disponível no Apêndice A deste trabalho.

De acordo com os dados disponíveis na Tabela 2, os três tipos de serviços oferecidos com maior intensidade pelos escritórios, para clientes da sua carteira, consistem em Escrita Fiscal, Declaração de IRPJ e Rotinas Trabalhistas. Já para os clientes fora da carteira, parece ser mais frequente o fornecimento de serviços relativos à Declaração IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física), serviço este que, para esta carteira (não clientes), também apresentou a maior intensidade.

Com o objetivo de analisar se o conhecimento sobre Planejamento Tributário é diferenciado entre aqueles escritórios que oferecem e os que não oferecem este serviço, foi aplicado o teste t de Student, conforme detalhado na Metodologia deste trabalho. A Tabela 3 resume os resultados, juntamente com o nível de significância para o teste t, que foi aplicado para verificar se a diferença da percepção dos grupos foi estatisticamente significativa.

Tabela 3: Serviço Oferecido x Percepção sobre Planejamento Tributário (clientes da carteira)

Grupos	n	Redução de Tributos e Discussão Judicial?				Maximização de Resultados e Auto-Organização dos Negóc.?			
		Média	Desv.Pad.	Est. t	Signif.	Média	Desv.Pad.	Est. t	Signif.
Grupo Planej. Tribut.	28	8,446	1,921	1,897	0,064	8,893	1,524	2,848	0,007
Grupo Não Planej. Tribut.	18	6,938	3,476			6,767	3,480		
Média Geral	46	7,856	2,708	-	-	8,061	2,659	-	-

Notas: Grupo Planej. Tribut.: composto por aqueles escritórios que afirmaram oferecer o serviço de planejamento tributário para clientes da carteira; e Grupo Não Planej. Tribut.: composto por aqueles escritórios que afirmaram não oferecer esse tipo de serviço para clientes da carteira; Informações baseadas na questão 12 do Questionário de Pesquisa, disponível no Apêndice A deste trabalho. Est. t: Estatística para o teste t de Student para amostras independentes.

Conforme indicam os resultados da Tabela 3, a percepção dos escritórios que oferecem o Planejamento Tributário em comparação com a percepção daqueles que não oferecem esse serviço, ao nível de 5% de significância, é estatisticamente diferente apenas para as questões que se referem à maximização de resultados e auto-organização dos negócios. Assim, aqueles escritórios que oferecem o serviço de planejamento tributário parecem perceber com maior intensidade que essa ferramenta deveria ser utilizada para fins de “maximização de resultados e Auto-Organização dos Negócios”, o que é coerente com sua postura de oferecer o citado serviço.

Autores como Oliveira *et al.* (2009), Rocha, Ferreira e Junior (2003) e Lima e Duarte (2007) apontam que o planejamento tributário contribui com as empresas por proporcionar maximização de resultados, alcançada por meio da redução de custos, por exemplo, e não apenas mera redução da carga de tributos a serem pagos pela empresa. Os resultados resumidos na Tabela 3 mostram que os escritórios que optam por oferecer planejamento tributário aos seus clientes parecem se preocupar com o oferecimento de um serviço que não apenas garanta a redução de tributos, mas que proporcione maiores condições de manter a continuidade dos negócios de seus clientes.

Por outro lado, este mesmo grupo tende a entender que o planejamento tributário tem vistas também à “redução de tributos e metodologia para discussão judicial”, pois suas respostas médias ficaram acima de 5 para esta questão e com nota média superior ao segundo grupo criado. Contudo, ao nível de 5% de significância, a percepção média dos dois grupos (para redução de tributos e discussão judicial) não foi significativa (o que pode ser conferido na Tabela 3).

Dessa forma, os resultados levam a pensar que, em média, aqueles escritórios que oferecem o serviço de Planejamento Tributário possuem melhor conhecimento sobre o assunto (ou um conhecimento mais próximo ao que a teoria consultada defende). Talvez este seja um dos motivos pelos quais os outros escritórios não oferecem esses serviços: não ser a sua especialidade. De forma a complementar as análises, foi elaborada a Tabela 4, que resume um teste similar ao realizado na Tabela 3, porém com a diferenciação dos grupos entre aqueles escritórios que, além de prestar serviços de Planejamento Tributário para seus clientes, também o fazem para empresas fora de sua carteira.

Tabela 4: Serviço Oferecido x Percepção sobre Planejamento Tributário (clientes que não são da carteira)

Grupos	n	Redução de Tributos e Discussão Judicial?				Maximização de Resultados e Auto-Organização dos Negóc.?			
		Média	Desv.Pad.	Est. t	Signif.	Média	Desv.Pad.	Est. t	Signif.
Grupo Planej. Tribut. (N.C.)	11	8,636	1,790	1,315	0,195	8,455	1,795	0,952	0,346
Grupo Não Planej. Tribut. (N.C.)	35	7,214	3,424			7,357	3,665		
Média Geral	46	7,554	3,154	-	-	7,620	3,330	-	-

Notas: Grupo Planej. Trib. (N.C.): escritórios que oferecem serviços de Planejamento Tributário para clientes que não fazem parte de sua carteira; e Grupo Não Planej. Trib. (N.C.): escritórios que não oferecem serviços de Planejamento Tributário para clientes que não fazem parte de sua carteira (eles podem até oferecer para os clientes da carteira, mas não o fazem para não clientes). Informações baseadas na questão 14 do Questionário de Pesquisa, disponível no Apêndice A deste trabalho. Est. t: Estatística para o teste t de Student para amostras independentes.

Com um nível de significância de 5%, em linha com a Tabela 3, não há indícios de diferentes percepções sobre os aspectos de “Redução de Tributos e Discussão Judicial” para o planejamento tributário, em relação aos grupos analisados. Ou seja, mesmo oferecendo estes serviços para clientes fora da carteira, os escritórios parecem não perceber que essa ferramenta não representa uma opção limitada somente à redução de tributos.

Já em linha diferente à observada na Tabela 3, a Tabela 4 mostra que aqueles escritórios que oferecem o serviço de Planejamento Tributário para clientes fora da carteira não necessariamente são aqueles prestadores de serviço com maior conhecimento médio (de acordo com a teoria) sobre os conceitos relacionados ao Planejamento citado. Contudo, destaca-se que as médias, para os dois grupos, ficaram acima de 7, o que indicaria conhecimentos no mínimo razoáveis sobre um adequado Planejamento Tributário, mas ainda não totalmente alinhados com o que seria o ideal (ou seja, próximo de 10).

Outras questões que foram utilizadas para verificar o conhecimento/importância do Planejamento Tributário referem-se às perguntas 17, 18, 19 e 20. Segundo o que foi apresentado na metodologia deste estudo, as respostas destas questões foram tratadas em termos de média das notas atribuídas aos itens que compõem cada uma delas, e tais médias foram comparadas com base nos grupos criados anteriormente. Os resultados estão disponíveis na Tabela 5.

Tabela 5: Serviço Oferecido x Percepção Sobre Importância de Etapas do Planejamento Tributário

Grupos	n	Periodicidade do Planej. Tribut.				Conhecim. p/ Consecução do Planej. Tribut.			
		Média	Desv.Pad.	Est. t	Signif.	Média	Desv.Pad.	Est. t	Signif.
Grupo Planej. Tribut.	28	5,795	2,474	0,085	0,933	8,653	1,276	3,007	0,004
Grupo Não Planej. Tribut.	18	5,722	3,329			6,333	3,781		
Média Geral	46	5,766	2,803	-	-	7,745	2,772	-	-

Grupos	n	Tipo de Empresas				Sucesso do Planej. Tribut.			
		Média	Desv.Pad.	Est. t	Signif.	Média	Desv.Pad.	Est. t	Signif.
Grupo Planej. Tribut.	28	8,343	2,246	3,173	0,003	8,786	0,995	3,405	0,001
Grupo Não Planej. Tribut.	18	5,611	3,607			6,478	3,384		
Média Geral	46	7,274	3,124	-	-	7,883	2,494	-	-

Notas: Periodicidade do Planej. Tribut.: questão 17) Em sua opinião, qual o nível de importância deve ser atribuído à periodicidade de realização de Planejamento Tributário para as empresas?; Conhecim. p/ Consecução do Planej. Tribut.: questão 18) Dos itens abaixo, indique, por grau de importância, aqueles que julga mais importantes na consecução de um planejamento tributário.; Tipo de Empresas: questão 19) Em sua opinião, qual o grau de importância do Planejamento Tributário para as empresas listadas abaixo?; Sucesso do Planej. Tribut.: questão 20) Dos tipos de acompanhamento abaixo, atribua nível de importância de cada item para o sucesso de um planejamento tributário?. Informações baseadas no Questionário de Pesquisa, disponível no Apêndice A deste trabalho. Est. t: Estatística para o teste t de Student para amostras independentes.

Conforme evidenciam os resultados da Tabela 5, escritórios que oferecem o Planejamento Tributário aos seus clientes atribuem maior importância, ou melhor, grau de importância mais adequado que os escritórios que não oferecem este tipo de serviço (exceto para a questão 17, em que a diferença não foi estatisticamente significativa). Entende-se que, destas quatro grandes questões, a Questão 18 seja a mais crítica em termos de conhecimento para atribuição de níveis de importância, pois ela envolve aspectos internos da empresa e não apenas o conhecimento da legislação. Ou seja, mesmo com uma nota ainda não tão próxima de 10, o grupo de escritórios que oferece o Planejamento Tributário, em média, considera (ou pelo menos afirma considerar), no momento da prestação dos serviços, variáveis que são inerentes a um Planejamento adequado, envolvendo o conhecimento da empresa como um todo, e não apenas aspectos fiscais.

Como complemento, foi realizada uma nova análise bivariada, envolvendo o cálculo do coeficiente de correlação de Pearson entre as variáveis Idade e Médias das questões 17, 18, 19 e 20. Os resultados foram resumidos na Tabela 6, a seguir.

Tabela 6: Relação entre Idade e Percepção Sobre Importância de Etapas do Planejamento Tributário

Variável	Estatística	Periodicidade do Planej. Tribut.	Conhecim. p/ Consecução do Planej. Tribut.	Tipo de Empresas	Sucesso do Planej. Tribut.
	Coef. Correl. Pearson	-0,040	-0,135	-0,184	-0,134
Idade	Signif.	0,794	0,369	0,220	0,376
	n	46	46	46	46

Notas: Periodicidade do Planej. Tribut.: questão 17) Em sua opinião, qual o nível de importância deve ser atribuído à periodicidade de realização de Planejamento Tributário para as empresas?; Conhecim. p/ Consecução do Planej. Tribut.: questão 18) Dos itens abaixo, indique, por grau de importância, aqueles que julga mais importantes na consecução de um planejamento tributário.; Tipo de Empresas: questão 19) Em sua opinião, qual o grau de importância do Planejamento Tributário para as empresas listadas abaixo?; Sucesso do Planej. Tribut.: questão 20) Dos tipos de acompanhamento abaixo, atribua nível de importância de cada item para o sucesso de um planejamento tributário?. Informações baseadas no Questionário de Pesquisa, disponível no Apêndice A deste trabalho.

Apesar dos coeficientes positivos e negativos próximos de 0,15 observados, a Tabela 6 mostra que não há indícios de relação significativa entre a idade dos escritórios e a sua percepção quanto à importância de etapas relacionadas à adequada elaboração do Planejamento Tributário. Todos os níveis de significância ficaram acima de 5%. Ou seja, não necessariamente aqueles escritórios mais antigos (ou mais recentes) são os que possuem melhor conhecimento (segundo a teoria adotada) sobre as etapas envolvidas no Planejamento Tributário.

Tomando-se como base que o faturamento anual e o número de clientes poderiam servir como indícios de performance dos escritórios, foi realizada a análise de correlação de Pearson entre o número de clientes, o faturamento anual e as médias das questões de 17 a 20. Os resultados foram sumarizados na Tabela 7, a seguir.

Tabela 7: Relação entre Performance e Percepção Sobre Importância de Etapas do Planejamento Tributário

Variável	Estatística	Periodicidade do Planej. Tribut.	Conhecim. p/ Consecução do Planej. Tribut.	Tipo de Empresas	Sucesso do Planej. Tribut.
Faturam. Anual	Coef. Correl. Pearson	0,161	0,183	0,148	0,194
	Signif.	0,284	0,223	0,326	0,197
	n	46	46	46	46
nº Clientes	Coef. Correl. Pearson	-0,017	-0,083	0,159	0,035
	Signif.	0,913	0,586	0,290	0,819
	n	46	46	46	46

Notas: Periodicidade do Planej. Tribut.: questão 17) Em sua opinião, qual o nível de importância deve ser atribuído à periodicidade de realização de Planejamento Tributário para as empresas?; Conhecim. p/ Consecução do Planej. Tribut.: questão 18) Dos itens abaixo, indique, por grau de importância, aqueles que julga mais importantes na consecução de um planejamento tributário.; Tipo de Empresas: questão 19) Em sua opinião, qual o grau de importância do Planejamento Tributário para as empresas listadas abaixo?; Sucesso do Planej. Tribut.: questão 20) Dos tipos de acompanhamento abaixo, atribua nível de importância de cada item para o sucesso de um planejamento tributário?. Informações baseadas no Questionário de Pesquisa, disponível no Apêndice A deste trabalho.

Se for tomado como base que o faturamento anual e o número de clientes apresentados pelos escritórios sejam variáveis que possam representar sua performance, não há indícios também de que aqueles escritórios que registraram “melhor conhecimento” sobre planejamento tributário são os que alcançam a melhor performance.

De uma maneira geral, os resultados mostram indícios de que melhores conhecimentos relativos ao planejamento adequado não estiveram correlacionados com a idade ou com a performance dos escritórios analisados, mas sim com o fato de eles oferecerem ou não o serviço de planejamento tributário. Adicionalmente, aqueles escritórios que ofertam o referido serviço, em média, possuem melhores conhecimentos sobre seus conceitos, segundo o referencial teórico consultado sobre o assunto para o desenvolvimento deste trabalho.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo apresentou como finalidade identificar os tipos de serviços oferecidos por escritórios de contabilidade na cidade de Uberlândia/MG, os níveis de intensidade com que são prestados,

e ainda, especificamente, a existência do oferecimento de serviços de planejamento tributário, bem como qual o entendimento dos respondentes acerca do que é ou representa um planejamento tributário.

Com a aplicação de um questionário amplo, tabulação e tratamento estatístico dos dados obtidos, foi possível constatar que os serviços mais oferecidos dizem respeito à escrituração fiscal e atendimento ao fisco, e ainda observou-se grande intensidade para serviços de preenchimento de Declaração de Imposto de Renda de Pessoas Físicas, o que pode ser justificado pelo fato de não ser necessário ser cliente ou manter escrita regular para pessoas físicas, que mesmo assim necessitam prestar contas anualmente ao fisco.

Identificou-se também que existe uma considerável confusão com relação ao entendimento do conceito de planejamento tributário, pois os respondentes, no geral, acreditam ser esta uma ferramenta de redução de tributos e discussão judicial, mas também a vêem como uma metodologia de maximização de resultados empresariais. Isso se apresenta como uma dicotomia que carece de ser estudada, pois não é possível afirmar se apenas responderam positivamente pelo fato de julgarem todas importantes ou se realmente não tem clareza entre as diferenças de impactos que uma ou outra definição pode trazer para o desempenho das organizações. Como atenuante foi percebido que aqueles que afirmam fornecer o serviço de planejamento tributário parecem atribuir maior grau de importância aos itens ligados à definição de ferramenta de maximização de resultados.

Estes resultados levam a pensar que aqueles clientes que buscam por serviços de planejamento tributário encontram nos escritórios de contabilidade que oferecem este serviço o amparo para programar suas atividades em linha com suas decisões estratégicas. Contudo, em média e considerando o referencial teórico utilizado para construção do trabalho, os conceitos praticados pelos escritórios em comparação com aqueles considerados pela literatura ainda podem ser mais próximos.

Percebe-se ainda que não pode ser atribuído maior ou menor grau de proximidade com a linha teórica adotada quando se atribui comparações com variáveis como idade e performance, o que leva a acreditar que o fato de serem novos ou antigos, grandes ou pequenos, não tem influência no nível dos serviços prestados, com base no entendimento que apresentam sobre planejamento tributário. Esta análise contribui com o desenvolvimento de estudos sobre escritórios de contabilidade, por inserir uma discussão e análise empírica com variáveis que geralmente não são consideradas em estudos acadêmicos sobre o assunto.

Quanto à relevância do estudo, esta se deu por mostrar que, aparentemente, não existem significativos conflitos de interesse na relação entre os prestadores de serviços analisados e seus clientes. Tal afirmação se sustenta em razão do potencial preparo diferenciado observado nos escritórios de contabilidade que oferecem o serviço de Planejamento Tributário, pois eles foram os que apresentaram melhores níveis de conhecimento sobre o assunto.

O presente trabalho apresenta algumas limitações que carecem de ser observadas, mas que não descaracterizam os resultados obtidos. Uma delas é a impossibilidade de generalização dos dados deve ser considerada, graças ao reduzido número de respondentes, cerca de 16,31%, porém abre-se a possibilidade de replicação ou teste dos resultados obtidos, sendo uma das principais contribuições o questionário que foi construído e utilizado para coleta dos dados e que pode vir a fundamentar novas pesquisas nessa área. Adicionalmente, entende-se que as questões analisadas no estudo foram respondidas com atenção pelos participantes da pesquisa, em que essa confiança à atenção nas respostas pode representar um dos limites do trabalho. Outro limite está em se considerar que os respondentes representam o conhecimento daquele escritório em específico (do qual são proprietários), uma vez que o conhecimento dos funcionários não foi avaliado.

Também pode ser considerado como limitação o reduzido número de testes utilizados com a base de dados, tendo em vista o volume de dados coletados no instrumento, porém, novos trabalhos serão

apresentados como complemento do presente estudo, permitindo um maior aprofundamento teórico e trazendo explicações melhor ponderadas aos diversos fenômenos que podem ser extraídos da base de dados construída.

Como possibilidades de estudos surgem aspectos ligados à qualidade dos serviços prestados por empresas contábeis, bem como de investigação sobre qualificação de mão-de-obra, formas de estruturação de escritórios, conflitos de interesses com clientes e o governo, custos de prestação de serviços, e muitas outras alternativas de aprofundamento no universo da prestação de serviços contábeis.

6. REFERÊNCIAS

- AMARO, L. Planejamento Tributário e Evasão. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.) **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1995. p. 113-139.
- BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. 195p.
- ESNOLDE, A. L. *et al.* Percepção dos controllers em relação à gestão tributária. In: 9º Congresso USP de Controladoria e Finanças, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2009. (CD-ROM)
- FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 11ed. São Paulo: Atlas, 2009. 356p.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175p.
- HAIR JR, J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Tradução de: Lene Belon Ribeiro. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- HUCK, H. M. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997. 346p.
- IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, L.N. Contabilidade: Aspectos Relevantes da Epopéia de sua Evolução. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 38, p.7- 19, Maio/Ago. 2005.
- IUDÍCIBUS, S. Teoria da Contabilidade: evolução e tendências. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 17, n.2, p. 5-13, maio/ago., 2012.
- LATORRACA, N. **Direito Tributário: imposto de renda das empresas**. 15ed. São Paulo: Atlas, 2000. 742p.
- LIMA, F. B.; DUARTE, A. N. O. Planejamento Tributário: instrumento empresarial de estratégia competitiva. **QUALIT@S Revista Eletrônica**, v. 6, n. 1, 2007.
- MARTINEZ, M. P. O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisiva. In: 2º Congresso USP de Controladoria e Finanças, 2002, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2002. (CD-ROM)
- MARTINS, G. A. **Manual para a elaboração de monografias e dissertações**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000. 116p.
- MUCHE, M. F.; BISPO, J. S. Impacto da relação entre margem de lucro e PIS/COFINS nas decisões de planejamento tributário. In: 5º Congresso USP de Iniciação Científica, 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2008. (CD-ROM)
- OLIVEIRA, G. P. **Contabilidade Tributária**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2008. 293p.
- OLIVEIRA, L. M. *et al.* **Manual da Contabilidade Tributária: textos e testes com as respostas**. 8ed. São Paulo: Atlas, 2009. 551p.
- ROCHA, J. C.; FERREIRA, L.V.; FERREIRA JUNIOR, J. O Planejamento Tributário o Contador e as Mudanças recentes da Anti-Elisão: Algumas considerações sobre este contexto. In: 3º Congresso

USP de Controladoria e Finanças, 2003, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2003. (CD-ROM)

SILVA, T. N. *et al.* O impacto do planejamento tributário na gestão de agroindústrias leiteiras: Avipal/Elegê e COSUEL. In: XLIII Congresso da SOBER, 2005, Ribeirão Preto. **Anais...** Disponível em: < <http://www.sober.org.br/?op=paginas&tipo=pagina&secao=7&pagina=45> > Acesso em: 20 abr. 2012.