

Arlly de Sousa Costa*Centro Universitário de João Pessoa**arllysousa@hotmail.com***Josedilton Alves Diniz***Universidade Federal da Paraíba**josedilton@gmail.com*

A INFLUÊNCIA DAS ESCOLHAS CONTÁBEIS NA CARGA TRIBUTÁRIA DE EMPRESAS DA CONSTRUÇÃO CIVIL

THE INFLUENCE OF CHOICES IN ACCOUNTING FIRMS TAX BURDEN OF CONSTRUCTION

RESUMO

As escolhas contábeis constituem uma alternativa para equalizar a carga tributária, como vistas ao alcance dos objetivos e para otimização do desempenho da empresa. Assim, a contabilidade colabora como um instrumento que fornece as informações necessárias para que seja desenvolvida a economia tributária. Este trabalho se propõe discutir, sob as perspectivas da influência das escolhas contábeis tais como: métodos de depreciação acelerada, Juros sobre o capital próprio, Reorganização societária, Incentivos fiscais federais na carga tributária das organizações da construção civil. A finalidade deste trabalho é de direcionar, identificar e analisar a relevância das escolhas contábeis na carga tributária das empresas da construção civil listada na BM&FBOVESPA. Para isso, utilizaram-se os dados das demonstrações financeiras publicadas, relatórios de administração e notas explicativas das empresas da construção civil para identificar, analisar e calcular a carga tributária a partir da Demonstração do Valor Agregado - DVA, bem como da Effective Tax Rate – ETR (Taxa Tributária Efetiva), calculado mediante os dados da Demonstração do Resultado do Exercício – DRE, realizou-se uma pesquisa descritiva com dados de origem documental, de natureza qualitativa e quantitativa, utilizando dados das empresas da construção civil listada na BM&FBOVESPA. Os resultados revelaram que as empresas que utilizam escolhas contábeis obtiveram um impacto positivo e significativo, ou seja, uma carga tributária menor. Assim, na amostra estudada revelou que quanto maior o número de práticas de escolhas contábeis de otimização tributária as empresas adotarem, menor será sua carga tributária.

Palavras-chave: Planejamento Tributário; Escolhas Contábeis; Construção Civil.

ABSTRACT

The accounting choices are an alternative to equalize the tax burden, as a subsidy to the achievement of objectives and optimization of company performance. Therefore, the accounting works as an instrument that provides the necessary information to tax savings is developed. This paper aims to discuss, from the perspectives of the influence of accounting choices such as: Methods of accelerated depreciation; Own capital interest; Corporate restructuring and Federal tax incentives in the tax burden of the construction organizations. The purpose of this paper is to target, analyze and identify the relevance of accounting choices in the tax burden on business construction listed on the BM & FBOVESPA. To this, published financial data, management reports and notes to the civil construction companies was used to identify and calculate the tax burden from the Value Added Statement - DVA and the Effective Tax Rate - ETR, calculated by the data of the Income Statement - DRE. A descriptive, qualitative and quantitative search with documental data was performed, using information from civil construction companies listed on the BM&FBOVESPA. The results revealed that companies using accounting choices have obtained a positive and significant impact, a lower tax burden. Thus, the sample revealed that the greater the number of practices of accounting choices of tax optimization companies adopt, its tax burden will be lower.

Keywords: Tax Planning; Accounting choices; Civil construction.

1 INTRODUÇÃO

O governo precisa de recursos para prestar os serviços públicos e para isso utiliza a cobrança de impostos, que é basicamente fazer com que o cidadão contribua financeiramente pelos serviços que utiliza frequentemente, e em contrapartida a sociedade espera o retorno deste montante destinado aos impostos que seriam atendimentos e serviços públicos de qualidade e eficientes.

A carga tributária se torna um fator polêmico, pois para alguns a elevação da carga gera um desenvolvimento financeiro no país, para outros a elevação é prescindível e induz a ilegalidade para se esquivar do aumento dos tributos, e as escolhas erradas na forma de apuração e recolhimento de impostos, podem gerar muitas dificuldades e resultar em prejuízo.

Segundo Moreira (2003, p.04), para otimizar a política de resultado as empresas realizam planejamento tributário, dois termos são comumente utilizados para apontar a validade ou invalidade da forma utilizada que pode abster-se ao pagamento de determinado tributo; a elisão que é uma prática que corresponde a atos lícitos, anteriores à incidência tributária, e visa identificar dentro do ornamento jurídico, alternativas que permitam alcançar um impacto tributário menor, seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou simplesmente reduzindo-se o montante de tributo a pagar; já a evasão fiscal, ao contrário da elisão fiscal, utiliza-se de meios ilícitos, considerados crimes contra a ordem tributária como: fraude, sonegação, simulação, no intuito de ocultar ou diminuir o montante de dinheiro que deve ser entregue ao governo na forma de tributos.

Fabretti (2006) relata duas maneiras de elaborar um planejamento tributário, o planejamento tributário preventivo, elaborado antes da ocorrência do fato gerador do tributo, resultando na elisão fiscal, reduzindo a carga tributária dentro da legalidade; e o mau planejamento tributário, posterior à ocorrência do fato gerador, sucedendo em evasão fiscal, isto é, na redução ilícita da carga tributária, cometendo, assim, o crime de sonegação fiscal (Lei nº 8.137/90).

O sistema de informação contábil auxilia na tomada de decisão, as informações tributárias são obtidas do sistema fiscal que é responsável pelo registro de todos os tributos devidos pela empresa de acordo com legislação vigente. Assim, a contabilidade é provedora de informações que auxiliam nas decisões, especificamente nas escolhas contábeis que minimizem os tributos pagos pelas empresas utilizando-se de mecanismos legais.

Escolha contábil é qualquer decisão cujo propósito seja influenciar (tanto na forma como na essência) a saída do sistema contábil de uma maneira única, incluindo as demonstrações financeiras publicadas de acordo com os princípios contábeis, e as declarações de imposto e os relatórios exigidos por Lei (FIELDS; LYS; VINCENT, 2001). O contador detém na maioria das vezes a capacidade de escolha dos critérios e métodos contábeis, que pode provocar impactos no montante de tributos a serem pagos pela organização.

Segundo Cabello (2012) as empresas utilizam das práticas de escolhas contábeis para a redução da carga tributária, no entanto algumas escolhas não levam ao sucesso ou ao resultado esperado, podendo a escolha se manter sem progresso diante das circunstâncias e não alcançar resultados positivos conforme seu objetivo, as mesmas utilizam as seguintes práticas tributárias: depreciação acelerada, juros sobre capital próprio, reorganização societária, incentivos fiscais federais, com evidência destas práticas nas empresas do setor da construção civil.

Este trabalho se propõe a discutir, sob as perspectivas da influência das escolhas contábeis na carga tributária de organizações da construção civil, sabendo que variam de empresa para empresa e de setor para setor.

Diante disso, é propício investigar a influência das escolhas contábeis na carga tributária. Além disso, é oportuno, também, avaliar se as escolhas contábeis ocasionam impactos significativos nas demonstrações das empresas da construção civil. A presente pesquisa se propõe a responder o seguinte questionamento: **Quais as escolhas contábeis podem influenciar a carga tributária das empresas do setor da construção civil?**

Para responder ao problema acima listado, o objetivo geral deste estudo é identificar e analisar a relevância das escolhas contábeis na carga tributária das empresas de construção civil listada na BM&FBOVESPA.

O estudo desta temática é de extrema importância para as organizações, uma vez que as escolhas contábeis são uma ferramenta fundamental para o alcance de objetivos e para otimização do desempenho da empresa como um todo. A influência sobre o comportamento da carga tributária nessas escolhas contábeis é importante para que os empresários qualifiquem qual a melhor forma e como a organização se dispõe diante da carga tributária e mostra o quão essencial é o planejamento tributário perante as escolhas contábeis, pois o objetivo das organizações é sempre a diminuição da carga tributária.

O Brasil tem a maior carga tributária da América Latina e uma das maiores do mundo, segundo pesquisas da Organização para cooperação econômica – OCDE, com o maior percentual de carga tributária 35,7% do PIB comparado a 34,1%, representando assim uma receita com impostos de R\$ 1,728 trilhões em 2013, o que representa um aumento de R\$ 466 bilhões desde 2010.

Para Holthausen e Leftwich (1983, p. 108), as escolhas contábeis não são o maior motivo do valor da empresa, moderadamente a outras decisões que os administradores tomam, tais como decisões de investimentos. Para os autores, os pesquisadores devem se concentrar no estudo das escolhas contábeis que têm um grande impacto sobre os contratos relacionados com os números contábeis e sobre as mudanças esperadas pelos investidores. Essa pesquisa tem intuito de estudar as escolhas contábeis e como sua influência poderá refletir nas empresas da construção civil.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade Tributária

A Contabilidade tem vários ramos, como a contabilidade tributária que tem como objeto principal o estudo dos tributos, a aplicação da contabilidade tributária no ambiente empresarial é de grande relevância. As práticas admitidas pela Contabilidade Tributária são aplicadas a diversas entidades, independentemente do seu porte empresarial (OLIVEIRA et al., 2009). Fabretti (2006) conceitua contabilidade tributária como sendo o ramo que tem por objetivo aplicar conceitos, princípios e normas básicas da Contabilidade e da legislação tributária, de forma concomitante e adaptada à prática. E tem por finalidade apurar com precisão o resultado econômico do exercício social, demonstrando de forma clara e sucinta, para então, atender de forma extra contábil as exigências.

Conhecer os objetivos da contabilidade tributária é imprescindível para o contador, pois só assim poderá elaborar os métodos a serem adotados pela equipe de contabilidade para atingir os objetivos e as metas traçadas. Os contadores dedicam-se ao estudo de fatores relacionados às normas tributárias, de questões de planejamento tributário e do impacto que os tributos causam nas decisões dos contribuintes (POHLMANN; IUDÍCIBUS, 2006). A complexa carga tributária a que as empresas estão submetidas e aliadas aos modernos mecanismos de controle do fisco demandam cada vez mais atenção por parte das empresas, tornando a contabilidade tributária essencial no gerenciamento de tributos e no desenvolvimento de um planejamento tributário eficaz.

A Contabilidade tributária destaca uma das partes mais importante para seus usuários, pois envolve todo vínculo entre tributação e contribuinte. Sendo assim, aproxima com a maior precisão possível os resultados do patrimônio por meio das demonstrações contábeis (OLIVEIRA et al., 2009). O Tributo representa uma obrigação de dar ou prestar, valor econômico, obrigatório, que origina-se de atividades legais e seja instituído em lei, predominando sempre a vontade da mesma e não das partes. “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em Lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

A legislação tributária é um preceito que deve ser seguido, objetivando sempre às suas alterações, a tributação ocorre de acordo com a ocorrência do fato gerador, os usuários da Contabilidade devem mensurar quais escolhas são mais praticáveis quando se trata da tributação.

2.2 Planejamento Tributário

Toda técnica de organização preventiva de negócios, que tenha como propósito a economia lícita de tributos evitando a incidência, seja reduzindo a alíquota ou a base de cálculo, pode ser considerada como formas de planejamento tributário. Para uma redução de forma legal da carga tributária o contribuinte tem a opção de escolha do regime de tributação mais adequado, para se realizar o planejamento tributário, é necessário o conhecimento contábil e jurídico em que se analisa como proceder diante do fato gerador seguindo as normas da legislação e utilizando as “brechas” na legislação para que ocorra uma redução da economia de tributos (OLIVEIRA et al., 2009).

O planejamento tributário é um item importante que deve ser inserido na gestão empresarial e anteceder qualquer novo negócio ou alteração empresarial, é essencial para as empresas, pois, consideram as diferentes taxas, impostos e contribuições existentes em nosso país, a alta carga tributária, atualmente, representa um significativo montante financeiro, que reflete diretamente no resultado econômico das empresas. Diante de um mercado cada vez mais competitivo, as empresas necessitam de estabilização e buscam encontrar benefícios, redução de impostos, para que possam assegurar sua continuidade.

A legislação tributária do Brasil é muito complexa e onerosa, é composto por inúmeras leis e suas constantes alterações, que dificulta aos empresários se manterem sempre atualizados e dificulta a sua interpretação, o estudo do planejamento tributário, tem o objetivo de avaliar os regimes de tributação, buscando a melhor opção para o enquadramento, reduzindo a incidência dos impostos e alcançar assim melhores resultados econômicos tais como maximizar o lucro, que é o objetivo de todo empresário.

Fabretti (2006, p.32) expõe que antes da realização do fato administrativo, pesquisando os efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se planejamento tributário, que exige antes de tudo, bom senso do planejador.

Não se pode cometer o erro de confundir o planejamento tributário com sonegação fiscal, desde que, o planejamento tributário é realizado em cima da legalidade com o objetivo de minimizar a carga tributária, dispensando assim quaisquer dúvidas com irregularidades fiscais. Enquanto sonegar, é o ato realizado visando suprir ou reduzir tributo, mediante omissão.

2.3 Teoria das Escolhas Contábeis – TEC

Segundo Cabello (2012), a TEC investiga o motivo das escolhas das práticas contábeis pelos indivíduos responsáveis, já que o órgão regulador admite, no contrato (legislação tributária e normas de contabilidade), várias práticas contábeis para tratar de um mesmo evento econômico. É uma decisão que atua no resultado do sistema contábil de forma particular, tanto

que as escolhas podem variar de empresa para empresa. A variação ocorre devido ao manejo da contabilidade, ou seja, dos vazios nas normas, dos critérios escolhidos pelos gerentes e pelas diferentes práticas contábeis que podem ser tomadas, e as Escolhas Contábeis são similares dentro de uma mesma organização, os seus modelos expõem variações em cada tipo e explicam a razão pela qual ocorrem.

A política contábil que é determinante das escolhas contábeis, proveniente do negociador, pode ser entendida, como o conjunto de padrões, pareceres, interpretações, regras e regulamentos usados pelas empresas no processo de difusão das informações contábeis (HENDRIKSEN; VAN BREDÁ, 1999).

De acordo com as escolhas contábeis, o gestor tomará sua decisão de forma particular, ou seja, pode usar da subjetividade, o que vai ficar marcado um caráter pessoal à decisão tomada. Há casos em que o gestor toma uma decisão acima dos limites legais, o que gera um ato ilícito apenas para incentivar investimentos de acionista, por exemplo, fraudando o balanço e demonstrando um lucro fictício da empresa. Com essa atitude, o gestor toma suas decisões baseando-se no que objetiva demonstrar para alguém, seja um lucro alto para o investidor ou um lucro baixo para o fisco, pagando assim um imposto menor do que o devido. Claro que decisões tomadas de modo ilícito podem ocasionar problemas ao gestor e à empresa (CABELLO, 2012).

Fatores externos também podem contribuir para a escolha contábil, tais como os regulamentos criados pelos órgãos reguladores como o Financial Accounting Standard Board (FASB) e o International Accounting Standard Board (IASB), pronunciamentos do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC), Banco Central, Comissão de Valores Mobiliários (CVM), agências reguladoras, legislação tributária, legislação societária etc.

2.3.1 Qualidade das Demonstrações Contábeis

As escolhas contábeis afetam as informações tanto na forma como na essência, sendo assim na medida em que as empresas realizam suas escolhas contábeis motivadas pela redução da carga tributária, podem produzir demonstrativos contábeis de baixa qualidade. Os administradores tem a possibilidade de usar a manipulação das atividades operacionais das empresas a fim de atingir certas metas de desempenho, o gerenciamento de resultado que é “o conjunto de práticas desenvolvidas pelos administradores, seja através das escolhas contábeis ou alteração das atividades operacionais (reais) normais da empresa, com o objetivo de interferir, intencionalmente, na informação contábil reportada e, conseqüentemente, afetar a análise do desempenho da empresa ou influenciar as relações contratuais que dependam dos números contábeis” (PAULO, 2007).

O gerenciamento de resultados pode ser deliberado por diversos interesses e objetivos dos administradores para evitar a divulgação de resultados negativos, suavizar resultados e reduzir a carga tributária das empresas, essa alternativa as deixa com baixa qualidade.

Martinez (2001) reporta que a redução da variabilidade dos resultados e a sustentação do desempenho recente também são incentivos, para que o gerenciamento de resultados seja feito dentro de uma empresa e completa ainda que as organizações que manuseiam artificialmente seus resultados conseguem atrair investidores no curto prazo, entretanto no longo prazo, o mercado identifica tal comportamento e essas ações são penalizadas com os piores desempenhos acumulados. Com base nas escolhas contábeis as empresas podem proceder e influir a Contabilidade Criativa que é definida como um conjunto de técnicas e práticas realizadas por parte de um gestor com a finalidade de manipular e obter um nível de resultados (lucros ou prejuízos) desejado, portanto, a Contabilidade Criativa é o meio pelo qual os administradores tentam transmitir a visão mais otimista possível da empresa para os diferentes usuários da informação contábil.

2.4 Principais Práticas Contábeis Exercidas pelo Setor da Construção Civil

Entende-se por construção civil, obras hidráulicas e semelhantes, a realização das seguintes obras e serviços: “Edificações em geral, rodovias, ferrovias, hidrovias, portos e aeroportos; pontes, túneis, viadutos e logradouros públicos; canais de drenagem ou de irrigação, obras de retificação ou de regularização de leitos ou perfis de rios; barragens, diques e outras assemelhadas” (FARIA, 2006, p. 18).

A legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, através de seu regulamento (RIR99) determina duas formas de tributação para as empresas do ramo da construção civil. Inicialmente as empresas, eram obrigadas a tributar com base no Lucro Real, porém a partir do ano calendário 1999 as empresas de construção civil inclusive equiparadas, poderão optar pelo Lucro Presumido, com base na Medida Provisória nº 127416, publicada no DOU em 30.10.1998, convertida na Lei nº 9.718, DOU de 28.11. 98. E admitiu-se a opção pelo Lucro Presumido que se estende por todo o exercício social, não sendo permitida, portanto, a troca de um pelo outro durante o curto período.

Segundo estudo de Waegenare e Wielhouwer (2011) mostrou o impacto da depreciação na lucratividade das empresas, sob a ótica tributária; e como o prazo para recolhimento de tributos pode ser afetado pelos métodos escolhidos e, como consequência, de que forma isso afeta também o imposto sobre o valor presente líquido dos projetos de investimento. O estudo também expandiu um modelo de programação dinâmica para determinar a estratégia ótima da empresa com relação à escolha inicial do método de depreciação, e se a

empresa deve ou não propor mudanças em períodos posteriores, evidenciando que a possibilidade de transportar mais perdas para períodos futuros reduz o lucro tributável; e o valor da opção de alterar o método de depreciação pode ser significativo.

Os resultados referentes ao valor da empresa concluíram que o incentivo ao financiamento por meio do capital próprio torna o valor de uma empresa superior em relação àquelas que não financiam e não aplicam esse recurso tributário desta forma. Segundo Silva et al. (2004), muitas empresas têm se valido da reorganização societária como geração de benefícios tributários:

Atualmente, várias razões motivam a utilização das reorganizações societárias, tais como: mercadológicas, econômicas, financeiras, administrativas, tecnológicas, societárias ou, ainda, por sua forma desburocratizada de promover alterações empresariais. Além dessas razões, a possibilidade de obter benefícios tributários tem exposto um fator decisivo para a execução das reorganizações societárias (SILVA et al., 2004, p. 4). Segundo Formigoni (2008, p. 14), o incentivo fiscal deve ser visto como objeto de financiamento da atividade principal da empresa: O incentivo fiscal é visto como uma fonte de financiamento para a empresa, deixando de recolher os impostos, pode aplicar tais recursos em processos ligados à sua atividade principal com o objetivo de obter desempenho econômico e financeiro aperfeiçoado.

As práticas tributárias mais comuns no setor da construção civil são: métodos de depreciação (o reconhecimento da depreciação dos bens operacionais das empresas é um importante componente na formação do resultado das empresas e, para as empresas optantes pelo Lucro Real, de suma importância na determinação de impostos e contribuições.); Juros sobre o capital próprio (uma maneira de remunerar os acionistas/quotistas de uma sociedade e ao mesmo tempo se aproveitar de alguns benefícios, principalmente fiscais); Reorganização societária (uma das saídas encontradas pelas empresas é a reorganização em novos modelos societários, juntando forças com as de outras empresas, desmembrando-se total ou parcialmente para poderem manter-se ativas, reduzindo custos e ampliando mercados); e Incentivos fiscais federais (estímulos concedidos pelo governo, na área fiscal, para que recursos sejam canalizados para segmentos específicos - econômico, cultural, social).

Hanlon e Heitzman (2010), a Effective Tax Rate – ETR (Taxa Tributária Efetiva) é a medida que captura a taxa média de imposto para cada unidade monetária de lucro, objetivando detectar se há práticas tributárias nas companhias, uma vez que a utilização de práticas tributárias bem estruturadas resulta em uma redução das taxas efetivas de tributos. Cabello (2012), a ETR, é definida como a taxa de despesa de impostos sobre a renda antes dos impostos da contabilidade financeira; em que a despesa do imposto de renda (atual ou total) é uma estimativa da carga tributária real da empresa, levando em consideração as diferenças permanentes e temporárias entre o lucro contábil financeiro e lucro tributável. E tem como

objetivo a captura do efeito das práticas tributárias sobre o lucro e pode ser influenciada por uma prática específica ou por um conjunto de práticas combinadas.

De acordo com CPC 09 (2008) a Demonstração do Valor Adicionado - DVA é o demonstrativo contábil que evidencia, de forma sintética, os valores correspondentes à formação da riqueza gerada pela empresa em determinado período e sua respectiva distribuição, medida pela diferença entre o valor das vendas e os insumos adquiridos de terceiros, demonstra a efetiva contribuição dentro de uma visão global de desempenho, sendo resultado do esforço conjugado de todos os seus fatores de produção, estabelece um importante índice de avaliação do desempenho social, à medida que demonstra, na distribuição da riqueza gerada, a participação dos empregados, do governo, dos agentes financiadores e dos acionistas. Os valores relativos aos tributos é parte distribuída ao governo que são impostos, taxas e contribuições..

3 METODOLOGIA

A pesquisa é caracterizada como descritiva e quanto aos procedimentos usados na pesquisa, utilizou-se dados de origem documental, em função da coleta de dados nas Demonstrações Financeiras Publicadas, extraídas do endereço eletrônico da BM&FBOVESPA, bem como legislação tributária, relatórios da administração e notas explicativas, nesta pesquisa utilizou dados de indústrias da construção civil, para seguinte análise e aplicação do planejamento tributário. Quanto à abordagem da pesquisa, esta se classifica como quali-quantitativa, segundo Figueiredo (2004), a pesquisa qualitativa se trata de dados qualitativos, sobre os quais o ser humano não tem controle. Segundo Lakatos (2007), a pesquisa quantitativa refere-se ao emprego de recursos e técnicas estatísticas que visam quantificar os dados coletados, então, essa metodologia visa analisar as complexidades de cada caso em um nível mais aprofundado, visto que são as particularidades de cada indivíduo que caracterizam uma população ou no caso, uma empresa.

3.1 Universo e Amostra

O universo da pesquisa é formado por 32 empresas do setor da construção civil listadas na BM&FBOVESPA, propiciando acesso às informações por meio dos Demonstrativos Financeiros Publicados, e com isso analisar de que maneira as escolhas contábeis podem influenciar a carga tributária das empresas. A amostra da pesquisa refere-se a 30 empresas da construção civil, sendo excluída da amostra 2 empresas devido a indisponibilidade das informações necessários para análise dos dados e a escolha das empresas construção civil se deu em função da possibilidade de acesso às informações por meio dos demonstrativos financeiros publicados a

partir da vigência do CPC 32, e por ser uma área dinâmica e de grande importância na economia brasileira.

3.2 Variáveis da Pesquisa

Na presente pesquisa foram abordadas as seguintes variáveis, constantes no referencial teórico.

Quadro 1. Variáveis elencadas na pesquisa

VARIÁVEL	DESCRIÇÃO
Depreciação acelerada (DA)	Consiste em uma prática tributária, que há a antecipação da despesa e o imposto de renda, no momento da depreciação, será menor, regulamentada nos artigos 312 e 313 do Decreto 3.000 de 26 de março de 1999.
Juros sobre capital próprio (JSCP)	Outra prática tributária consiste em lucros retidos pela empresa e pelo capital já incorporado ao patrimônio da empresa, regulamentado pelo artigo 347 do RIR/1999, incluído pela Lei 9.249 de 1995, artigo 9º.
Reorganização societária (RS)	A reestruturação societária pode ser feita de várias maneiras, tais como a transformação de um tipo de sociedade para outro, ou pela fusão, aquisição, incorporação ou cisão.
Incentivos fiscais federais que influenciam o IRPJ e a CSLL (Incentivos Fiscais - IF)	O incentivo fiscal pode ser visto como uma fonte de financiamento para a empresa na medida em que, deixando de recolher os impostos, pode aplicar esses recursos em outros ativos ou processos ligados à sua atividade principal com o objetivo de obter um melhor desempenho econômico e financeiro.

Fonte: Elaboração própria fundamentada por RIR/99, Fabretti (2006), Formigoni (2008).

Com as variáveis extraídas das demonstrações financeiras e notas explicativas, a análise das variáveis é caracterizada e pode ser possível mensurar, identificar o comportamento das empresas, demonstrando assim as diferenças significativas positivas ou negativas na variação da carga tributária, para tal, as empresas foram agrupadas em: grupo 1 empresas que não utilizam das escolhas contábeis, grupo 2 empresas que utilizam das escolhas contábeis, e se tais escolhas influenciam diretamente na carga tributária e grupo 3 empresas que adota mais de uma prática elencada na pesquisa.

3.3 Coleta e Tratamento dos Dados

A presente pesquisa utilizou a documentação direta que, para Lakatos e Marconi (2007), os procedimentos de coleta de dados se dividem em dois grandes grupos: documentação indireta e documentação direta, pois coletou dados das demonstrações financeiras publicadas para

tratamento estatístico de dados. Foram utilizadas as demonstrações financeiras da controladora, pois, nos demonstrativos consolidados, podem constar empresas coligadas ou controladas optantes pelo Lucro Presumido, o que pode acarretar em distorções no resultado.

A coleta dos dados realizou-se pelos seguintes meios: demonstrações financeiras que foram coletadas no site da BM&FBOVESPA, relatórios da administração bem como as notas explicativas coletadas dos demonstrativos de cada empresa em estudo, publicadas no ano de 2012, e utilizaram-se as informações necessárias para o objetivo do estudo que foram: Valor adicionado total a distribuir (valores nominais em reais da Demonstração do valor adicionado - DVA); Impostos, taxas e contribuições (valores nominais em reais da DVA); LAIR (valores nominais em reais da Demonstração do resultado do exercício - DRE); IRPJ e CSLL corrente (valores nominais em reais da DRE); JSCP (citação do pagamento de JSCP nas notas explicativas); Reorganização Societária (fusão, cisão, incorporação e aquisição) – (citação da utilização de reorganização societária nas notas explicativas); Depreciação Acelerada (citação da utilização de depreciação acelerada nas notas explicativas); Incentivos Fiscais Federais do IRPJ e CSLL (citação da utilização de incentivo(s) fiscal(is) nas notas explicativas).

Após a coleta e tabulação dos dados, observou-se que nenhuma 0% das empresas, no ano de 2012, evidenciaram nas notas explicativas a escolha pela utilização da Depreciação Acelerada. Sendo assim, essa variável foi retirada da análise estatística dos dados, pois é uma escolha contábil não utilizada pelo setor da construção civil.

Para alcançar o objetivo da pesquisa, utilizou-se nas empresas da amostra os seguintes preceitos: $ETR = IRPJ/CSLL \text{ correntes} \div LAIR$; $DVA = \text{Impostos e taxas} \div \text{Valor Adicionado a Distribuir}$, para verificar o impacto da carga tributária.

As empresas em estudo optam pelo lucro real nas suas controladas, e após análise das empresas da amostra, algumas não registraram em seu demonstrativo de resultado o IR e CSLL e expõe em suas notas explicativas o que ocasionou para não gerar o imposto de renda no demonstrativo, alguns fatores como: Não registra os créditos tributários, registrando-os apenas quando ocorrer realização de resultados positivos futuros; Compensação de prejuízos fiscais e base negativa de contribuição social que está limitada à base de 30% dos lucros tributáveis anuais; o imposto de renda e contribuição social diferidos devem ser reconhecidos quando o lucro futuro tributável seja provável e esteja disponível para ser utilizado na compensação das diferenças temporárias; prejuízos fiscais não reconhecidos gera expectativa de imposto renda e contribuição social; as diferenças temporárias dedutíveis e os prejuízos fiscais acumulados não prescrevem de acordo com a legislação tributária vigente, ativos fiscais diferidos não foram reconhecidos com relação a estes itens, pois não é provável que lucros tributáveis futuros estejam disponíveis para que a Companhia possa utilizar os benefícios destes; não contabilizou IR diferido ativo sobre prejuízos fiscais e base negativa de contribuição social por não ser provável a geração

de lucros tributáveis nos próximos exercícios, devido a atividade operacional da empresa. Dessa forma, avaliando os grupos de práticas, que foram divididos em: grupo 1 = não adota prática elencada na pesquisa, grupo de prática 2 = adota ao menos uma prática elencada na pesquisa, grupo de prática 3 = adota mais de uma prática elencada na pesquisa e utilizou-se a análise de comparação de médias entre os grupos.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para responder o problema de pesquisa e alcançar os resultados levou-se em consideração a necessidade de se analisar e identificar a relevância das escolhas contábeis na carga tributária das empresas de construção civil listada na BM&FBOVESPA. Assim, da amostra definida, ou seja, 30 empresas do setor da construção civil. A Tabela 1 apresenta a distribuição por práticas tributárias que segundo a literatura influenciam no desempenho mediante a redução da carga tributária.

Tabela 1. Distribuição por prática ou grupo de práticas tributárias escolhidas – 2012

PRÁTICAS TRIBUTÁRIAS	Nº DE EMPRESAS	% EMPRESAS
Nenhuma prática	17	57%
Somente RS	2	7%
Somente JSCP	4	13%
Somente IF	4	13%
Somente RS e JSCP	1	3%
Somente IF e JSCP	2	7%
TOTAL	30	100%

Fonte: Elaboração própria, 2015.

Como pode ser observado na Tabela 1, 57% das empresas pesquisadas em 2012, não adotam nenhuma das práticas tributárias elencadas no estudo, em contrapartida, as empresas que escolheram adotar ao menos uma prática tributária destacada na análise neste ano foram de 43%. Este evento pode ser decorrente da impossibilidade de algumas empresas apurarem JSCP ou por terem Patrimônio Líquido negativo, ou por outro lado, não escolheu fazer qualquer tipo de reorganização societária ou utilização de incentivos fiscais.

Em seguida as empresas foram agrupadas em três grupos, quais sejam: empresas que não utilizam das práticas, empresas que utilizam ao menos uma das práticas tributárias, e empresas que utilizam mais de uma prática tributária.

Procedendo ao teste com as empresas que não escolheram prática tributária elencadas nesta pesquisa, possuem ETR média maior do que aquelas que escolheram adotar ao menos uma prática tributária no ano estudado, e a DVA média obteve equivalência entre os grupos, isso significa que houve influência pelo porte da empresa ou pela legislação de tributos vigente,

conforme Tabela 2, verificou-se que utilizando o ETR a carga tributária média alcançou 22,3%, já quando se utiliza a DVA a carga tributária média atingiu 14%.

Tabela 2. Distribuição grupo 1 – Exercício de 2012

	EMPRESAS QUE NÃO ADOTAM PRÁTICAS TRIBUTÁRIAS	
	DVA	ETR
Máximo	48,5%	43,7%
Mínimo	0,1%	0,05%
Média	14,0%	22,3%
Mediana	13,2%	31,6%
Desvio padrão	14,1%	15,6%

Fonte: Elaboração própria, 2015.

Constatou-se na Tabela 3, que as empresas que escolheram utilizar ao menos uma das práticas tributárias, têm ETR média 20,8% e DVA 14,3%, ou seja, ETR média menor do que aquelas que escolheram adotar nenhuma prática tributária no ano estudado, e a DVA média obteve equivalente entre os grupos, devido à influência pelo porte da empresa ou pela legislação de tributos vigente. Evidencia que as empresas que adotam ao menos uma prática tributária pode ter qualquer vantagem em relação àquelas que não adotam nenhuma prática elencada nesta pesquisa.

Tabela 3. - Distribuição grupo 2– Exercício de 2012

	ADOTA AO MENOS UMA PRÁTICA TRIBUTÁRIA	
	DVA	ETR
Máximo	46,5%	68,7%
Mínimo	1,8%	0,7%
Média	14,3%	20,8%
Mediana	10,4%	21,5%
Desvio Padrão	13,1%	20,3%

Fonte: Elaboração própria, 2015.

Conforme Tabela 4, as empresas que escolheram utilizar mais de uma das práticas tributárias têm ETR média 9% e DVA 17%, ou seja, ETR média menor do que aquelas que escolheram adotar nenhuma prática tributária ou adotar apenas uma das práticas no ano estudado, e DVA média obteve equivalente entre os grupos, devido à influência pelo porte da empresa ou pela legislação de tributos vigente. Nota-se que as empresas que adotam mais de uma prática tributária têm impacto no ETR mais significativo, respondendo assim de forma positiva ao objetivo da pesquisa, quanto mais prática as empresas adotarem menor será impacto em sua carga tributária.

Tabela 4. Distribuição grupo 3 – Exercício de 2012

	ADOTA MAIS DE UMA PRÁTICA TRIBUTÁRIA	
	DVA	ETR
Máximo	26%	22%
Mínimo	5%	1%
Média	17%	9%
Mediana	21%	4%
Desvio padrão	11%	11%

Fonte: Elaboração própria, 2015.

Considerando os resultados encontrados constatou-se que as empresas que adotam práticas tributárias possuem ETR menor do que aquelas que não adotam nenhuma prática tributária no ano de 2012, com esses resultados as empresas que as empregam possui impacto significativo, sendo assim há influência positiva na carga tributária entre os grupos que utilizam das práticas comparadas ao grupo que não utiliza das práticas tributárias. Já a análise da DVA manteve-se nivelada nos grupos, isso pode ser motivado por diversos fatores como: Pela diferença de porte das empresas, pela legislação de tributos vigente, ou seja, contribuição com suas atividades para o desenvolvimento econômico-social da localidade onde está instalada, e a destinação dos impostos ao governo. Com isso nota-se a desigualdade de ETR e DVA em relação à esses fatores, verificou-se também que o ETR é mais preciso, pois a DVA utiliza metodologia diferente, o uso das escolhas contábeis conduz uma economia tributária agindo dentro das exigências do fisco.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve por objetivo identificar e analisar a relevância das escolhas contábeis na carga tributária das empresas de construção civil listada na BM&FBOVESPA. As empresas da construção civil se mostram conservadoras quanto às suas escolhas contábeis, pois mais de 50% das empresas analisadas não utilizam práticas tributárias como os juros sobre o capital, reorganização societária e incentivos fiscais, associados ao planejamento tributário.

De acordo com os resultados obtidos no exercício de 2012, as empresas que utilizam das práticas tributárias obtiveram um impacto significativo, ou seja, uma carga tributária menor. Quanto mais práticas as empresas adotarem menor será sua carga tributária. As evidências encontradas neste estudo suportam que o uso do ETR e DVA consegue mensurar o impacto dos tributos nos resultados das empresas, de forma significativa, levando em consideração as diferenças de porte das empresas, e as diferenças da legislação de tributos vigente, ou seja, a destinação dos impostos ao governo.

Por fim, constatou-se que as empresas que adotam práticas tributárias podem ter ETR inferior à das que não adotam, e DVA equipara devido a fatores que influenciaram como o porte da empresa, e a distribuição dos tributos que são fatores importantes na análise, e que as escolhas contábeis aliadas ao um planejamento tributário conduz uma economia tributária.

Sugere-se para futuras pesquisas, investigar outros determinantes para realização das escolhas contábeis; analisar a relação entre outras técnicas e outros fenômenos contábeis; averiguar os fatores ou incentivos do mercado que podem afetar a opção, por parte dos gestores, ou por uma ou outra escolha contábil para manipular os resultados; se existem práticas contábeis setoriais utilizadas geralmente para afetar o resultado em que as empresas estão inseridas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 31 Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Do Código Tributário Nacional**.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 30/09/2014.

_____. Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990. **Art. 7 da Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária**. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/topicos/11264623/artigo-7-da-lei-n-8137-de-27-de-dezembro-de-1990>. Acesso em 30/09/2014.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**.

Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm>>. Acesso em: 30/09/2014.

CABELLO, O. G. **Análise dos efeitos das práticas de tributação do lucro na effective tax rate (ETR) das companhias abertas brasileiras: uma abordagem da teoria das escolhas contábeis**. 2012. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), FEA/USP. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto-SP, 2012.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 10. Ed. São Paulo, Atlas, 2006.

FARIA, S. O. **Contabilidade das empresas construtoras: aspectos contábeis e fiscais: interpretação e prática**. Curitiba: Juruá, 2006. 18 p.

FIELDS, T. D.; LYS, T. Z.; VINCENT, L. Empirical research on accounting choice. **Journal of Accounting and Economics**, New York, v. 31, p. 255-307, 2001.

FIGUEIREDO, N. M. A. **Método e Metodologia na Pesquisa Científica**. São Paulo: Difusão, 2004.

FORMIGONI, H. **A influência dos incentivos fiscais sobre a estrutura de capital e a rentabilidade**. 2008. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), FEA/USP. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto-SP. 2008.

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

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDÁ, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
HOLTHAUSEN, R. W.; LEFTWICH, R. W. The economic consequences of accounting choice implications of costly contracting and monitoring. **Journal of Accounting and Economics**. Rochester, v. 5, p. 77-117, p. 108, 1983.

LAKATOS, E.; MARCONI, M. A. **Fundamentos da metodologia científica**. 6. Ed. São Paulo; Atlas, 2007.

MARTINEZ, A. L. **Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras**. São Paulo, 2001. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), FEA/USP. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto-SP, 2001.

MOREIRA, A. M. Elisão e evasão fiscal: limites ao planejamento tributário. **Revista Associação Brasileira de Direito tributário**, v. 21. Belo Horizonte, 2003. Disponível em: <<http://www.ceap.br/material/MAT29032010101529.doc>>. Acesso em: 27 maio 2015.

OLIVEIRA, L. M. (Org). **Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULO, E. **Manipulação das informações contábeis: uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerenciamento de resultados**. 2007. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). FEA/USP. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto-SP, 2007.

POHLMANN, M. C.; IUDÍCIBUS, S. **Tributação e política tributária**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, D. H. F. et al. **As operações de Fusão, Incorporação e Cisão e o Planejamento Tributário**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, IV. 2004, São Paulo: EAC/FEA/USP, 2004.

WAEGENAERE, A.; WIELHOUWER, J. L. **Dynamic tax depreciation strategies**. **OR Spectrum**. [S.l.], v. 33, n. 2, p. 419-444, 2011. Disponível em: <<http://www.springerlink.com/content/102498/>>. Acesso em: 01 dez. 2014.

Arly de Sousa Costa

Graduado em Ciências Contábeis no Centro Universitário de João Pessoa – UNIPE.

Josedilton Alves Diniz

*Doutor em Contabilidade e Finanças Públicas pela USP;
Auditor do tribunal de contas do estado da Paraíba;
Professor e pesquisador da UFPB.*
