DOI: http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v15n46p61-73

IDENTIFICAÇÃO DE SITUAÇÕES DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL: UM ESTUDO COM CONTADORES NO ESTADO DE SANTA CATARINA*

IDENTIFYING SITUATIONS OF TAX AVOIDANCE AND EVASION: A STUDY WITH ACCOUNTANTS IN THE STATE OF SANTA CATARINA

ROSIMERI HORN PILATI
Pós-Graduação em Contabilidade e Gestão Tributária pela Universidade Regional de Blumenau - FURB. Tutora Externa do Curso de Bacharel em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Leonardo da Vinci – UNIASSELVI, Polo de Herval D´Oeste. ***Endereço:*** *Rua Nereu Ramos, 928, | Centro | 89610-000 | Herval d´Oeste/SC | Brasil.*
E-mail: *rosi.contabilidade01@gmail.com*

VIVIANE THEISS
Doutoranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC. ***Endereço:*** *Universidade Federal de Santa Catarina, Campus Reitor João David Ferreira Lima, s/n | Bairro Trindade | 88040-970 | Florianópolis/SC | Brasil.*
E-mail: *theissviviane@gmail.com*

RESUMO

O Planejamento tributário é uma forma de minimizar os custos fiscais sem desrespeitar a lei. Da mesma forma, é considerado um diferencial entre os serviços contábeis, por representar uma economia de tributos para diferentes empresas. Mas é importante averiguar qual a qualidade e o conhecimento do responsável por tal prática, o que motivou a elaboração do objetivo deste estudo: verificar qual o grau de acerto dos contadores em situações elisivas e evasivas de economia de tributos. Neste estudo, buscou-se apresentar situações práticas de planejamento tributário lícito e ilícito, através de questionário descritivo aplicado, com sete perguntas de múltipla escolha, aos contadores de diferentes cidades do estado de Santa Catarina. A formulação das perguntas originou-se de estudos em artigos, decisões judiciais, acórdãos e livros, com a abordagem em planejamento tributário para economia de ISSQN e em reorganizações societárias. Os resultados apontados pela estatística descritiva mostram que a maior parte dos contadores possui entendimento de situações práticas de elisão e evasão fiscal. Dentre o grau de acerto, aponta-se um percentual acima de 60%. No teste de médias t Student contatou-se que a média entre respostas corretas e erradas é diferente, ou seja, pode-se dizer que a média das respostas corretas foi maior. Com a análise deste percentual, a sugestão desse trabalho é passar a mensagem para que os profissionais contadores estejam sempre atualizados frente aos aspectos da legislação tributária. Há alterações constantes e lacunas para a correta interpretação dos preceitos legais.

Palavras chave: Planejamento tributário. Elisão fiscal. Evasão fiscal.

*Artigo aprovado nos anais do XXII Congresso Brasileiro de Custos, realizado de 11 a 13 de novembro de 2015, em Foz do Iguaçu, PR, Brasil.
Submissão em 13/01/2016. **Revisão em** 01/08/2016. **Aceito em** 02/09/2016.

BY-NC-ND

ABSTRACT

Tax planning is a way of minimizing tax costs without breaking the law, likewise, they are considered a differential among the financial services, representing a tax savings for different companies. But it is important to check what the quality and the knowledge of the person n charge of this practice is. The objective of this study is to verify the degree of accuracy of the accountants in omitted and evasive situations in tax savings. This study aimed to present practical situations of licit and illicit tax planning through a descriptive questionnaire with seven multiple-choice questions answered by accountants from different cities of the state of Santa Catarina. The questions were taken from studies in articles, court decisions, judgments and books, with the approach in tax planning for saving ISSQN and corporate reorganizations. The results presented by descriptive statistics show that most of the accountants understand practical situations of tax evasion. Within the degree of accuracy, this study points up to a percentage over 60%. In the average Student t test, it was noticed that the average between correct and wrong answers are different, that is, it can be said that the average of correct responses was greater. With the analysis of this percentage, the suggestion of this work is to tell the professional accountants that they must be always up to date on the aspects of tax law because there are constant changes and gaps for the correct interpretation of legal precepts.

Keywords: *Tax planning. Tax avoidance. Tax evasion.*

1 INTRODUÇÃO

O crescimento da carga tributária e a necessidade de redução de custos nas empresas têm aumentado a importância do Planejamento Tributário. Para Silva (2012), o planejamento tributário pode ser entendido como direito intransferível da empresa: planejar seus gastos tributários, obter redução parcial, total ou postergação desses gastos, e aumentar o resultado operacional da organização. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da forma que quiser e procurar a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Dessa forma, o planejamento tributário representa um processo de exame e conhecimento da legislação tributária, a fim de se conseguir a redução da carga tributária do contribuinte.

Os contribuintes possuem duas formas de diminuir encargos tributários, de maneira legal, por meio da elisão fiscal, ou de modo ilegal, pela denominada evasão fiscal. Para Abrahão (2011), elidir significa evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo por atos ou omissões lícitas, anteriores à ocorrência do fato gerador. A evasão fiscal, ao contrário da elisão, consiste em prática que infringe as leis, corresponde à sonegação ou fraude por parte do contribuinte, é um ato que busca economia de forma ilícita da carga tributária, realizada após a ocorrência do fato gerador. A evasão fiscal reduz a transparência corporativa e aumenta a oportunidade de os gestores desviarem recursos da empresa para benefício próprio (ARMSTRONG *et al.*, 2015).

O planejamento tributário, realizado de forma incorreta, sem embasamento legal, pode resultar em autuações e multas para as empresas. Para evitar tais transtornos, o conhecimento do contador em relação à legislação tributária é importante, sem falar da exigência dos gestores que cobram eficácia e eficiência na redução dos custos da carga tributária. Essa cobrança ocorrem em função de um Sistema Tributário complexo, como o brasileiro, que conta com aproximadamente 60 (sessenta) tributos atualmente vigentes e com uma legislação tributária que constantemente é alterada. Essa alteração constante exige atualização e especialização do contador, principalmente na área da contabilidade tributária e do direito tributário (SOUZA, 2009).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio do Programa de Educação Continuada, institui ao Contador, na função de Auditor Independente, e demais contadores que compõem seu quadro funcional técnico, aquisição de conhecimento por meio de cursos certificados, seminários, conferências, painéis, simpósios, palestras, congressos, convenções, cursos de extensão e cursos de pós-graduação (CFC 1.060/05 NBC P4). O que pode contribuir para evitar possíveis autuações e multas para as empresas é uma forma de contribuir para o aperfeiçoamento e atualização de todos os profissionais da área contábil.

Entretanto, existe uma lacuna de pesquisa no que diz respeito ao conhecimento dos contadores frente a situações de elisão e evasão fiscal. Estudos anteriores nacionais somente descrevem exemplos considerados elisivos e evasivos. É o caso de Silva (2012), que apresenta um fato específico que atinge os municípios, de acordo com o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), na abertura de filial em município com alíquota menor. Outro caso é o apresentado por Gonçalves, Nascimento e Wilbert (2016) que analisaram empresas abertas brasileiras que receberam subvenções governamentais, os quais apresentaram

maior nível de elisão fiscal (tax avoidance). E De Luca; Teixeira Filho; Corrêa (2007), que descrevem sobre a reorganização societária, com o intuito de reduzir tributos.

A reorganização societária, sob a ótica da criação de mais de uma empresa, com estrutura formal e material, e que exerça atividade econômica organizada de forma independente da empresa controladora, é considerado uma maneira de realizar o planejamento tributário de modo lícito (RIZZI, 2014). Já a constituição de várias empresas individuais, optantes pelo Simples Nacional, que ocupem o mesmo espaço físico, com o objetivo de reduzir tributos, é considerada composição de grupo econômico. Está impedida de optar pelo regime tributário do Simples Nacional, além de ter que pagar os tributos, com efeito retroativo, caso ocorra, conforme Acórdão 06-26037 (2010). Contudo, deve-se pesquisar, antes de cada operação, as consequências econômicas e jurídicas que podem advir no âmbito da empresa. Uma vez concretizada a reorganização, considera-se ocorrido o fato gerador e a existência dos seus efeitos (art. 116 do Código Tributário Nacional). De acordo com a evidência explicada, surge a obrigação tributária (SAAVEDRA, 2013).

Para tanto, a pesquisa a ser realizada tem como problema: qual o grau de acertos dos contadores em um teste que simula situações de elisão e evasão fiscal? Com o objetivo de avaliar o grau de acerto dos contadores em situações de elisão e evasão fiscal.

Este estudo se justifica pela evolução dos sistemas de informações, principalmente das instituídas pelo governo, uma vez que as informações fiscais são confrontadas e a sonegação, que já não era compensatória, tornou-se ainda mais arriscada para os contribuintes. Gera multas, juros e ocasiona o fechamento de muitas empresas. O planejamento tributário tem sido a forma mais eficaz de reduzir os tributos, ao analisar as formas de utilização de créditos e de reduzir a carga tributária antes do fato gerador. Estudos como os de De Luca, Teixeira Filho e Corrêa (2007), Souza (2009), Barbosa (2010), Dalmagro e Martins (2011), Lopes (2012), Silva (2012), Torres (2013), Saavedra (2013), Rizzi (2014), Kamilla (2014), Zanluca (2014) e Gonçalves, Nascimento e Wilbert (2016) contribuem para a literatura existente na área tributária, com o apontamento e esclarecimento dos riscos da evasão fiscal. Mas ainda há a necessidade de maiores discussões sobre situações tributárias, baseados nos achados evidenciados neste estudo, ao mostrar que o grau de acerto para casos de elisão e evasão ficaram somente acima de 60% em todas as perguntas.

Este estudo contribui para todos os contadores envolvidos com aspectos tributários e que se questionam sobre tais assuntos, para sindicatos e os Conselhos Regionais e Federal de contabilidade, para refletir em novas metodologias para a realização da educação continuada. No que diz respeito aos estudantes e à academia, para visualizar lacunas de pesquisa na literatura tributária e aperfeiçoar a educação contábil, que deve ser mais bem evidenciada aos formandos em contabilidade e aos que buscam se aperfeiçoar na área, mesmo porque os contadores perdem espaço para profissionais da área do direito que dominam a literatura e estão mais bem preparados para orientar gestores para a prática do planejamento tributário.

Este trabalho inicia com esta introdução. Em seguida, apresenta-se o referencial teórico com um aprofundamento sobre o planejamento tributário, norma geral antielisiva do direito brasileiro e o grau de conhecimento do contador em contabilidade tributária. No terceiro momento, aborda-se a metodologia do estudo, com sua tipologia e esclarecimento de como foi elaborado o instrumento de pesquisa, a amostra encontrada e a análise dos dados empregados. Apresenta-se a análise dos resultados encontrados, e, finalmente, a conclusão do estudo.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Com o objetivo de diminuir o pagamento de tributos dentro dos pretextos legais, o planejamento tributário é considerado o procedimento aceito dentro de um conjunto de sistemas legais. Para Harari, Sitbon e Donyets-Kedar (2013), é considerado um direito reconhecido aos contribuintes, desde que realizado por meios legais, dado que o papel dos tributos é importante à sociedade para contribuir com políticas para o desenvolvimento da população, força de trabalho e a economia.

Conforme Zanluca (2014), todos os contribuintes apresentam o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhes pareça e de procurar a diminuição de custos em seu empreendimento, inclusive dos impostos. Todavia, a fazenda pública deverá aceitar se os procedimentos empregados para a diminuição dos impostos estão de acordo com os preceitos lícitos.

Se por um lado, por meio do Planejamento Tributário, o Estado "deixa" de arrecadar tributos, pelo menos momentaneamente, por outro lado, estimula o aumento da geração de emprego e renda, proporciona maior competitividade às empresas, reduz desigualdades sociais e incrementa o desenvolvimento de determinadas regiões estratégicas (SILVA, 2012).

Em procedimentos em que não ocorre a incidência da norma tributária de modo lícito, ou seja, que não está de acordo com os preceitos legais, a

denominação utilizada é elisão fiscal. O tributo é reduzido ou evitado antes do fato gerador. A evasão fiscal ocorre por meios ilegais para não pagar o tributo (RIZZI, 2014). Para Zanluca (2014), a elisão fiscal pode decorrer da própria lei ou de lacunas e brechas decorrentes da própria lei. Para procedimentos corretos, o próprio dispositivo legal permite ou até mesmo induz à economia de tributos. E para lacunas e brechas, o contribuinte utiliza-se de elementos que a lei não proíbe ou possibilita evitar a ocorrência do fato gerador (nascimento da obrigação tributária), com elementos da própria lei.

Para exemplificar casos de evasão fiscal descritos na literatura nacional, Rizzi (2014) apresenta a situação em que a empresa possui uma filial, mas simula para o fisco que as unidades são empresas distintas, apenas para reduzir a carga tributária. Zanluca (2014) esclarece o caso em que uma empresa de serviços decide mudar sua sede para determinado município, com o intuito de pagar o Imposto Sobre Serviço (ISS) com uma alíquota mais baixa. Isso porque a lei não apresenta proibição para que os estabelecimentos escolham o lugar onde exercerão suas atividades. Os contribuintes possuem liberdade de optar por local mais conveniente a si, mesmo se a definição for com objetivos de planejamento fiscal.

Torres (2013), dentre vários exemplos de elisão abusiva, cita o caso Grendene. Os sócios da empresa criaram oito sociedades de pequeno porte, com o objetivo de manipular o preço das mercadorias e aproveitar a diferença no regime tributário do imposto federal. O Tribunal Federal de Recursos, ao perceber o ocorrido, desconsiderou o fracionamento da empresa para efeitos de pagamento do imposto de renda. O caso foi considerado uma forma de elisão abusiva.

Outra forma de planejamento tributário utilizado, que pode ser considerado lícito ou ilícito, dependendo da forma como é utilizado, é a reorganização societária. Conforme Acórdão n.º 06-26037 (2010), a constituição de várias empresas individuais, que ocupam um mesmo espaço físico, desenvolvem o mesmo objeto social, utilizam os mesmos colaboradores e maquinários e cujos sócios possuem grau de parentesco ou afinidade entre si, com o objetivo de reduzir custos, usufruir tributação privilegiada e pulverizar receitas, caracteriza-se como constituição de grupo econômico e está impedido de optar pela forma de tributação do Simples Nacional. Em situações de evasão fiscal, conforme o Acórdão acima, o contribuinte está sujeito à exclusão do Simples Nacional com efeito retroativo e pagamento dos impostos.

A reestruturação societária é uma ferramenta de Planejamento Tributário acessível e que promove uma boa economia de tributos às empresas que a adotam. Com o planejamento tributário é possível e pode ser aplicado, porém exige muito estudo e conhecimento da legislação (DALMAGRO; MARTINS; 2011).

Luca, Teixeira Filho, Corrêa (2007) sugerem um exemplo de planejamento tributário lícito por meio de reorganização societária, como a abertura de duas empresas quando uma das atividades estiver impedida de optar pelo Simples Nacional. Alertam para o cuidado em respeitar a Lei Complementar 123/06 e destacam a importância em separar os espaços físicos, para evitar autuações por parte da Receita Federal.

Dalmagro e Martins (2011) relatam o caso em que a Receita Federal do Brasil autuou determinada empresa com base na alegação de simulação da reorganização societária. Isso porque a referida pessoa jurídica desmembrou as suas atividades com a abertura de outra empresa e continuou a ocupar a mesma área geográfica, com o objetivo de obter benefício perante o regime tributário do Simples Nacional. Observando-se a ementa da decisão, não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, motivo que por si só, não constitui indício suficiente para a constatação de conduta ilícita por parte do contribuinte. Nessa situação, apesar do contribuinte ter sido autuado não foi considerado evasão fiscal.

Contudo, para Saavedra (2013), deve-se estudar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis ao caso ou a existência de lacunas ("brechas") na lei, que possibilitem realizar essa operação da forma menos onerosa possível para o contribuinte, sem contrariar a lei.

Um exemplo são os achados do estudo de Gonçalves, Nascimento e Wilbert (2016), que analisaram empresas da bolsa de valores brasileira, receberam subvenções governamentais, apresentaram um maior nível de elisão em relação as quais aos tributos sobre o lucro e agregaram menos valor aos seus bens e serviços produzidos e comercializados. Tais empresas ainda geraram um maior valor adicionado total, com uma maior distribuição relativa de riqueza para pagamento de tributos (32,44%) e de pessoal (25,05%), o que justifica os incentivos fiscais.

Para identificar se havia relação entre governança corporativa, incentivos administrativos e evasão fiscal corporativa, Armstrong *et al.* (2015) somente identificaram uma relação positiva entre independência do conselho e sofisticação financeira para os baixos níveis de evasão fiscal e uma relação negativa para altos níveis de evasão fiscal, o que indica que essas características de governança têm uma relação mais forte quando há níveis mais extremos de evasão fiscal, mais predispostos a ser sintoma de sobre

e sub investimento por parte dos gestores.

Portanto, a elisão fiscal é legitima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico. E evasão se trata de uma conduta ilícita. O contribuinte busca, por meio de artifícios diversos, ocultar a determinada existência de um tributo, como ocorre na sonegação do imposto, após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (KAMILLA, 2014). Com o intuito de apresentar de maneira mais robusta o assunto proposto, exibe-se uma abordagem da norma geral antielisiva do direito brasileiro.

2.1 Norma geral antielisiva no direito brasileiro

Com o intuito de combater a sonegação e simulação, o Código Tributário Nacional (CTN), por meio da Lei Complementar 104 de 2001, introduziu pelo Artigo 116, parágrafo único, a norma antielisiva:

> Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.
> **Art. 116.** Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador existente e os seus efeitos:
> **I** - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
> **II** - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.
> **Parágrafo único**. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001).

Para Barbosa (2010), a criação do Art. 116 da LC 104/2001, é uma tentativa de barrar o planejamento tributário, que obriga os contribuintes a arcar com toda a carga tributária existente, sem nenhuma forma de atenuar essa incidência.

O combate à elisão não pode significar restrições ao planejamento tributário. O contribuinte é livre para optar pela estruturação dos seus negócios e pela formação de sua empresa, de modo que lhe permita a economia do imposto. O Art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), LC 104/2001, é uma autêntica norma geral antielisiva, e não uma regra antievasiva (TORRES, 2013).

Conforme observa Lopes (2012), os doutrinadores tributaristas divergem drasticamente em seus entendimentos sobre o referido artigo. Os desfavoráveis alegam que a norma geral antielisiva atenta contra o princípio da legalidade e segurança jurídica, em vista da adoção da analogia – vedada pelo CTN. Os favoráveis argumentam que a norma é um meio de realizar a justiça fiscal, aplicando no Direito Tributário os princípios da capacidade contributiva e igualdade. De modo totalmente diverso, a jurisprudência administrativa simplesmente despreza o dispositivo.

Nota-se, no entanto, que a discussão sobre a Lei Complementar 104/2001 é um embate sem fim, mesmo depois de 14 anos da sua criação. Questiona-se a sua eficácia e a sua aplicabilidade. Com o intuito de evitar problemas com o fisco e aproveitar os benefícios que a legislação tributária permite quanto ao aproveitamento de créditos dos tributos, apresenta-se a importância do conhecimento do contador em contabilidade tributária.

2.2 Conhecimento do contador em contabilidade tributária

Para Zanluca (2014), o contabilista é peça fundamental na elaboração e execução do planejamento tributário. Afinal, ele comanda uma série de operações internas da empresa e normalmente é responsável por múltiplos controles, conciliações e apurações de impostos. O conhecimento na área tributária do profissional que realiza o planejamento tributário é extremamente importante. Sem informações contábeis adequadas, o planejamento tributário ficará dependente de dados incorretos, sujeito a erros e avaliações equivocadas, e pode levar a problemas com o fisco, autuações, multas, comprometer a situação fiscal e financeira da empresa.

Como exemplo da importância no treinamento de profissionais qualificados, destaca-se o estudo de Zanluca (2014). O autor cita o caso de uma grande empresa multinacional, totalmente informatizada e cujo controle fiscal era "impecável". Entretanto, o treinamento do escriturário fiscal foi deixado de lado, por se achar que a despesa era desnecessária. Por simples falta de conhecimento da matéria, o funcionário deixou de escriturar vários créditos de impostos recuperáveis, como IPI (Impostos sobre produtos industrializados), ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias), PIS (Programa de integração social) e COFINS (contribuição para financiamento da seguridade social) não cumulativos. Com isso a empresa desperdiçou milhares de reais em créditos, em consequência de erro na interpretação nas mudanças das normas fiscais.

Conforme Souza (2009), Direito e a

Contabilidade são ciências que caminham juntas. O Direito está diretamente relacionado com a contabilidade, principalmente o Direito Tributário, já que, como visto, tem como objeto de estudo os tributos, ferramenta de fundamental importância para a execução das atividades diárias dos profissionais contábeis.

Devido às constantes alterações na legislação tributária, cresce a importância do profissional de contabilidade, principalmente daquele que está sempre atualizado e que presta um serviço de excelência. Crescem também os cursos profissionalizantes e de especialização na área tributária para contadores e profissionais de Direito. Ambos encontraram no planejamento tributário uma forma de realização profissional e financeira, tanto pelas multas e autuações como pela economia de tributos.

Para uma boa prestação de serviço, O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou o Programa de Educação Continuada, que institui ao Contador, na função de Auditor Independente, e demais contadores que compõem seu quadro funcional técnico, aquisição de conhecimento por meio de cursos certificados, seminários, conferências, painéis, simpósios, palestras, congressos, convenções, cursos de extensão e cursos de pós-graduação, (CFC 1.060/05 NBC P4). O CFC garante, por meio do programa, que os profissionais mantenham-se atualizados, o que permite uma melhor aplicabilidade da legislação tributária no momento do cumprimento das obrigações acessórias. Como consequência dessa formação, o contador tem a oportunidade de adquirir conhecimento sistematizado sobre meios lícitos de redução de tributos.

3 METODOLOGIA

Este estudo objetiva avaliar qual o grau de acerto dos contadores em situações de elisão e evasão fiscal. Caracteriza-se, quanto o seu objetivo, como uma pesquisa exploratória, útil, quando há pouco conhecimento sobre o tema pesquisado e é difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis (GIL, 2002). Quanto aos procedimentos, o estudo é de levantamento, e emprega como instrumento um questionário com perguntas fechadas (GIL, 2010). Tal questionário foi elaborado por meio de pesquisas sobre situações de evasão e elisão fiscal, ocorridas ou exemplificadas em artigos e decisões de órgãos competentes. O questionário foi encaminhado aos contadores via Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Santa Catariana (CRCSC), por meio do dispositivo Google Docs, no período de junho a julho de 2015.

Quanto à abordagem do problema, este estudo caracteriza-se com uma abordagem quantitativa. Para Richardson (1989, p. 29), "caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas através de técnicas estatísticas, desde as mais simples, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc". Para este estudo será aplicada a estatística descritiva.

Para melhor visualização, apresenta-se o Quadro 1 com as questões do questionário do estudo e as supostas respostas de casos de situações evasivas e elisivas relativas ao planejamento tributário.

Quadro 1 – Questionário do estudo

Questionamentos	Supostas Resposta	Autores
01 Conforme a Lei complementar 116, referente ISSQN, os serviços de informática e congêneres são serviços que o Imposto de ISSQN é pago no local da sede do prestador de serviços. Neste contexto, a empresa de informática de grande porte que se envolve em contratos de altos valores, possui sua matriz localizada em um município com alíquota elevada de ISS. Como planejamento tributário, quando a alíquota de ISS é menor no local da prestação de serviço, a empresa monta uma sede de representação "Filial" e passa a emitir Nota Fiscal através da filial.	Elisão Fiscal	Silva (2012).
02 O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII (Lei Complementar 116 Art3). Uma empresa de serviços de saúde, assistência médica e congênere, decide mudar sua sede para o município vizinho, visando pagar ISS com uma alíquota menor.	Elisão Fiscal	Zanluca (2014).
03 Uma empresa comercial do ramo de bebidas e frios finos, que atua no varejo e no atacado, por comercializar bebidas alcoólicas no atacado está impedida de optar pelo Simples Nacional (artigo 17, inciso X da Lei Complementar 123/06). A empresa ocupa quatro áreas vizinhas de um centro comercial. O recolhimento dos tributos pelo Lucro Presumido tem ocasionado alto custo da carga tributária. Como medida de redução, o contador sugere como alternativa a reorganização societária, abertura de uma nova empresa do Simples Nacional respeitando a LC 123/06 para venda no varejo ocupando duas das áreas, continuando com a empresa anterior para vendas no atacado excluindo a atividade de varejo nos outros dois espaços.	Elisão Fiscal	De Luca, Teixeira Filho e Corrêa (2007).
04 Conforme Lei Complementar 123/06, as alíquotas do Simples Nacional são progressivas de acordo com o valor do faturamento acumulado nos últimos 12 meses. Para diminuir a carga tributária, determinada empresa através da reorganização societária optou em desmembrar as atividades antes exercidas por uma delas, instalando duas empresas optantes pelo Simples Nacional na mesma área geográfica. Ambas as sociedades empresariais possuem registros e inscrições fiscais próprias, quadro de funcionários diferentes e celebração de negócios separadamente.	Elisão Fiscal	Dalmagro, Martins (2011).

05 Determinada empresa que atua no ramo de indústria de móveis, ao chegar ao limite do faturamento que permite continuar no Simples Nacional, decide criar 3 empresas com o mesmo ramo de atividade, com endereços próximos, onde no contrato social consta empregados como sócios, com intenção de redução de tributos, principalmente previdenciários.	Evasão Fiscal	Ação Penal Nº 5001974-53.2011.404.7113/RS (2013).
06 A constituição de duas empresas individuais, que ocupam um mesmo espaço físico, desenvolve o mesmo objeto social, utilizam os mesmo colaboradores e maquinários e, cujos sócios possuem grau de parentesco ou afinidade entre si, objetivando reduzir custos, usufruir tributação privilegiada (Simples Nacional) e pulverizar receitas, caracteriza a constituição de grupo econômico.	Evasão Fiscal	Acórdão Nº 06 -26037 de 01 de Abril de 2010.
07 Determinado grupo econômico, constituído por várias empresas optantes pelo Simples Nacional, com estrutura autônoma tanto formal como material exercem atividade econômica organizada de forma independente da empresa controladora.	Elisão Fiscal	Rizzi (2014).

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a validação do questionário, foi realizado um pré-teste com quatro (4) pós-graduandos, em nível de especialização em contabilidade tributária, a fim de identificar possíveis equívocos de compreensão e dificuldades para responder tais perguntas. Das nove (9) questões elaboradas, foi decidido enviar somente sete (7) perguntas, que melhor esclareciam a proposta da pesquisa.

Em relação à população da pesquisa, que se caracteriza pelo conjunto de indivíduos que apresentam em comum determinadas características (MARTINS; THEÓPHILO, 2009), foram considerados todos os contadores devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) do Estado de Santa Catarina, num montante de 14.858 e-mails. Contudo, somente 1.707 contadores tiveram acessibilidade e visualizaram o respectivo questionário. 73 responderam caracterizando a amostra deste estudo.

Para identificar a existência de diferença entre os erros e acertos dos questionamentos, foi elaborado um teste de média, em que são comparadas as duas médias obtidas a partir de uma análise amostral, de acordo com o seguinte teste de hipótese:

H0 = A média entre respostas corretas e erradas são iguais.

H1 = A média entre respostas corretas e erradas são diferentes.

No que diz respeito aos procedimentos de análise dos dados, foi empregada a estatística descritiva, teste de normalidade e o teste t de *Student*, para identificar o grau de conhecimento dos contadores e se a média entre respostas corretas e erradas são diferentes.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, apresentam-se s resultados do estudo, com o intuito de responder ao objetivo da pesquisa, identificar o grau de acerto dos contadores em situações de elisão e evasão fiscal. Seguem as informações coletadas na pesquisa em quadros com suas respectivas análises. A começar pela Tabela 1:

Tabela 1 – Pergunta 01

01 Conforme a Lei complementar 116, referente ISSQN, os serviços de informática e congêneres são serviços que o Imposto de ISSQN é pago no local da sede do prestador de serviços. Neste contexto, a empresa de informática de grande porte que se envolve em contratos de altos valores, possui sua matriz localizada em um município com alíquota elevada de ISS. Como planejamento tributário, quando a alíquota de ISS é menor no local da prestação de serviço, a empresa monta uma sede de representação "Filial" e passa a emitir Nota Fiscal através da filial.

Quantidade de respondentes Equivalente a 100%	Quantidade Respostas Elisão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Elisão Fiscal	Quantidade Respostas Evasão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Evasão Fiscal	Desvio Padrão
73	47	64,4%	26	35,6%	0,483

Fonte: Dados da pesquisa.

Com relação à primeira pergunta que se refere ao entendimento da Lei Complementar 116 sobre o ISSQN, obteve-se um resultado positivo quanto às respostas. A maioria acertou a alternativa correta de elisão fiscal. O percentual de 64,4% dos entrevistados entende que é Elisão Fiscal, também denominada planejamento tributário lícito, considerada uma pontuação de grau médio a criação de uma filial da empresa, no município da prestação do serviço com o intuito de reduzir a carga tributária, tendo em vista que o município onde o serviço será realizado possui alíquota menor do que o município onde a matriz se encontra instalada. Entretanto, 35,6% dos contadores respondentes consideram evasão fiscal, ou seja, agir de forma ilícita por criar filial para pagar menos tributos municipais, com um desvio padrão de 0,483 para mais e para menos.

Conforme a Lei Complementar 116, Art. 3º, o serviço é considerado prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador. Em seu Art. 4º considera-se estabelecimento prestador o local onde o

contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional.

Como o ISSQN é regulamentado pelo município e pelo fato de muitos municípios não respeitarem a Lei Complementar 116, pode ocorrer de o imposto ser cobrado em ambos os municípios envolvidos na atividade de prestação, o que pode ocasionar ações judiciais. Hoje, a jurisprudência envolvida no ISSQN, sobre esse tipo de serviço está dando ações favoráveis a que o imposto seja pago no município onde a empresa constitui sede, conforme Art. 4º da Lei citada, SILVA (2012).

Ainda sobre situações ligadas ao ISSQN, segue a segunda pergunta da pesquisa com sua respectiva análise, de acordo com o Tabela 2.

Tabela 2 – Pergunta 02

02 O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII (Lei Complementar 116 Art3). Uma empresa de serviços de saúde, assistência médica e congênere, decide mudar sua sede para o município vizinho, visando pagar ISS com uma alíquota menor.					
Quantidade de respondentes Equivalente a 100%	Quantidade Respostas Elisão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Elisão Fiscal	Quantidade Respostas Evasão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Evasão Fiscal	Desvio Padrão
73	64	87,7%	9	12,3%	0,342

Fonte: Dados da pesquisa.

Na segunda pergunta da pesquisa, o percentual de respostas que considera correta a resposta elisão fiscal predominou, com um grau ótimo de acertos pelo percentual de 87,7% alcançado. Demonstra que os contadores estão cientes no que diz respeito ao agir dentro da lei, pois na mudança da sede da empresa para outro município o imposto ISSQN pode ser cobrado no local do estabelecimento prestador. Todavia, 12,3% ainda consideram essa ação ilícita, com um desvio padrão de 0,342.

O motivo que levou alguns contadores a considerarem essa ação ilícita não se sabe. Mas Zanluca (2014) esclarece que a lei não proíbe que os estabelecimentos escolham o lugar onde exercerão atividades, uma vez que os contribuintes possuem liberdade de optar por aqueles mais convenientes a si, mesmo se a definição do local for exclusivamente com objetivos de planejamento fiscal.

Na sequência, apresenta-se a terceira pergunta, de acordo com o Tabela 3:

Tabela 3 – Pergunta 03

03 Uma empresa comercial do ramo de bebidas e frios finos, que atua no varejo e no atacado, por comercializar bebidas alcoólicas no atacado está impedida de optar pelo Simples Nacional (artigo 17, inciso X da Lei Complementar 123/06). A empresa ocupa quatro áreas vizinhas de um centro comercial. O recolhimento dos tributos pelo Lucro Presumido tem ocasionado alto custo da carga tributária. Como medida de redução, o contador sugere como alternativa a reorganização societária, abertura de uma nova empresa do Simples Nacional respeitando a LC 123/06 para venda no varejo ocupando duas das áreas, continuando com a empresa anterior para vendas no atacado excluindo a atividade de varejo nos outros dois espaços.					
Quantidade de respondentes Equivalente a 100%	Quantidade Respostas Elisão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Elisão Fiscal	Quantidade Respostas Evasão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Evasão Fiscal	Desvio Padrão
73	48	65,8%	25	34,2%	0,483

Fonte: Dados da pesquisa.

Com relação à terceira pergunta, que trata de reorganização societária com objetivo de redução de tributos, o contador sugere desmembrar uma empresa do lucro presumido, que atua com duas atividades, e criar uma nova empresa do simples nacional. A maioria dos respondentes, 65,8%, considerado um grau médio de acerto, entende que essa situação é uma forma de planejamento tributário lícito, ou seja, uma opção adequada. Contudo, 34,2% dos respondentes considera a sugestão do contador evasão fiscal, com um desvio padrão de 0,483.

A opção de reorganização societária, por meio da criação de uma nova empresa optante pela forma de tributação Simples Nacional, para as vendas no varejo, resulta no recolhimento dos impostos com alíquota menor, o que torna a empresa mais competitiva no mercado (DE LUCA; TEIXEIRA FILHO; CORRÊA, 2007).

Para que a reorganização societária seja considerada planejamento tributário lícito, deve ser respeitada a Lei Complementar 123/06, com a realização da separação dos espaços físicos, quadro de funcionários independente, grau de parentesco dos sócios e demais exigências que a legislação impõe. Caso não sejam respeitadas essas condições, tal procedimento é ilegal.

Ainda sobre reorganização societária, segue a quarta pergunta da pesquisa, de acordo com o Tabela 4, exposto a seguir:

Tabela 4 – Pergunta 04

04 Conforme Lei Complementar 123/06, as alíquotas do Simples Nacional são progressivas de acordo com o valor do faturamento acumulado nos últimos 12 meses. Para diminuir a carga tributária, determinada empresa através da reorganização societária optou em desmembrar as atividades antes exercidas por uma delas, instalando duas empresas optantes pelo Simples Nacional na mesma área geográfica. Ambas as sociedades empresariais possuem registros e inscrições fiscais próprias, quadro de funcionários diferentes e celebração de negócios separadamente.					
Quantidade de respondentes Equivalente a 100%	Quantidade Respostas Elisão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Elisão Fiscal	Quantidade Respostas Evasão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Evasão Fiscal	Desvio Padrão
73	50	68,5%	23	31,5%	0,470

Fonte: Dados da pesquisa.

A quarta pergunta refere-se ao desmembrando das atividades de uma empresa do Simples Nacional, com a criação de uma nova, na mesma área geográfica, com o intuito de redução da alíquota do Simples Nacional, que é progressiva de acordo com o faturamento dos últimos 12 meses. A pesquisa resultou em um grau médio, com uma porcentagem de 68,5% de acertos, que consideram a situação Elisão Fiscal, e 31,5% entendem que se trata de evasão fiscal e uma dispersão em relação à média de 0,470 para mais e para menos.

Conforme estudo de Dalmagro e Martins (2010), a Receita Federal autuou determinada empresa e considerou simulação a criação de duas empresas na mesma área geográfica. No Acórdão 103.23.357 não foi considerado simulação a criação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas e com objetivo de racionalizar as operações e reduzir a carga tributária. O principal argumento da Receita Fazendária, referente à alegação de simulação, as duas empresas estavam sediadas no mesmo local, motivo que por si só não constitui indício suficiente para a constatação de conduta ilícita por parte do contribuinte. Nesse caso, o Conselheiro Relator considerou que o contribuinte pode optar pelo caminho fiscalmente menos oneroso.

Vale destacar que essa pergunta da pesquisa obteve um percentual alto de respostas que considera a situação elisão fiscal. Quanto aos cuidados na separação dos espaços físicos, com intuito de evitar autuações da Receita Federal, no estudo de Dalmagro e Martins (2010), foi considerada lícita a forma de planejamento tributário, mas a empresa teve problemas com a Receita Federal.

Prossegue a análise da pesquisa com a quinta pergunta, ainda sobre o assunto de planejamento tributário, por meio da reorganização societária.

Tabela 5 – Pergunta 05

05 Determinada empresa que atua no ramo de indústria de móveis, ao chegar ao limite do faturamento que permite continuar no Simples Nacional, decide criar 3 empresas com o mesmo ramo de atividade, com endereços próximos, onde no contrato social consta empregados como sócios, com intenção de redução de tributos, principalmente previdenciários.					
Quantidade de respondentes Equivalente a 100%	Quantidade Respostas Elisão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Elisão Fiscal	Quantidade Respostas Evasão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Evasão Fiscal	Desvio Padrão
73	8	11%	65	89%	0,311

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o Tabela 5, referente à criação de três empresas optantes pelo Simples, com intuito de não ultrapassar o valor limite de faturamento que permite a opção pelo regime, a pesquisa obteve um percentual elevado de respostas que considera a ação ilícita, ou seja, Evasão fiscal, e apenas 11% entende que a ação é lícita, permitida por lei, com uma dispersão de 0,311.

Para justificar e referenciar o entendimento dessa situação ser considerada evasão fiscal, cita-se a Ação Penal Nº 5001974-53.2011.404.7113/RS (2013), na qual determinada empresa, foi denunciada e autuada por atuar com três (3) empresas, optantes pelo regime de tributação Simples Federal, forma de tributação do Simples do período, até 2006. Na referenciada situação, a fiscalização considerou falsas as declarações que informavam que a empresa era optante do Simples. Ficou evidente a criação das empresas para que não ultrapassassem o valor limite para opção, quando na verdade tratava-se de uma única empresa. Ambas eram administradas pela mesma pessoa, por meio de procuração, constava empregados como sócios, indícios que não deixaram dúvida quanto intenção ilícita na redução dos tributos, principalmente previdenciários. O réu foi denunciado pela prática de fato enquadrado na Lei n. 8.137/90, no seguinte dispositivo: Art. 1° "Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; (...)

Pena reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa".

Conforme os dispositivos da Lei citada, a situação da quinta pergunta é claramente considerada evasão fiscal, economia de tributos sem amparo legal, ilícito.

Em situação semelhante à da quinta pergunta, a pesquisa apresentou a sexta pergunta, que também se refere à criação de mais de uma empresa com o intuito de reduzir tributos.

Tabela 6 – Pergunta 06

06 A constituição de duas empresas individuais, que ocupam um mesmo espaço físico, desenvolve o mesmo objeto social, utilizam os mesmo colaboradores e maquinários e, cujos sócios possuem grau de parentesco ou afinidade entre si, objetivando reduzir custos, usufruir tributação privilegiada (Simples Nacional) e pulverizar receitas, caracteriza a constituição de grupo econômico.					
Quantidade de respondentes Equivalente a 100%	Quantidade Respostas Elisão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Elisão Fiscal	Quantidade Respostas Evasão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Evasão Fiscal	Desvio Padrão
73	6	8,2%	67	91,8%	0,311

Fonte: Dados da pesquisa.

Com relação ao Tabela 6, a pesquisa obteve um percentual ainda maior de respostas que consideram a criação de mais de uma empresa para economia de tributos.

Conforme pergunta, considera-se ilícita a criação de duas empresas com mesmo objeto social, no mesmo espaço físico, que utilizam os mesmos colaboradores e funcionários com intenção de usufruir de tributação privilegiada. De acordo com Acórdão Nº 06-26037, de 01 de Abril de 2010, a situação acima é considerada constituição de grupo econômico e realizada a revisão e exclusão do simples com efeito retroativo.

A pesquisa mostra que os respondentes possuem um bom conhecimento da legislação quanto a não permissão dessas formas de redução de tributos, e entendem que é ilícito.

Segue a sétima e última pergunta da pesquisa, que referencia uma situação inversa à das perguntas anteriores, de acordo com o Quadro 8.

Tabela 7 – Pergunta 07

07 Determinado grupo econômico, constituído por várias empresas optantes pelo Simples Nacional, com estrutura autônoma tanto formal como material exercem atividade econômica organizada de forma independente da empresa controladora.					
Quantidade de respondentes Equivale a 100%	Quantidade Respostas Elisão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Elisão Fiscal	Quantidade Respostas Evasão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Evasão Fiscal	Desvio Padrão
73	49	67,1%	24	32,9%	0,479

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com Rizzi (2014), a constituição de várias empresas optantes pelo Simples Nacional, com estrutura formal e material independente, pode ser considerada Elisão Fiscal.

A pesquisa obteve um grau médio de 67,1% de respostas, que consideram Planejamento Tributário legal a referida situação. Com 32,9% dos respondentes, que entendem que a situação é evasão fiscal.

A pergunta 07 finaliza a pesquisa e mostra que, por meios legais, o Planejamento Tributário pode reduzir a carga tributária. Contudo, esse processo exige conhecimento e entendimento da Legislação, principalmente da Lei 104/2001, que, em seu art.116, parágrafo único, trata da norma antielisiva, criada para evitar situações de elisão abusivas.

Para identificar a normalidade dos dados coletados pelo questionário, foi empregado o teste de Wilcoxon pareado, para comparar se as medidas de posição de duas amostras são iguais no caso em que são dependentes. Nesse teste foi identificado que a mediana das diferenças entre as respostas "corretas" e "erradas" é igual a 0 (zero), com um nível de significância no nível de 0,05%, no qual é possível inferir a rejeição da hipótese de teste nula, indicando que foram encontradas evidências que permitem rejeitar a hipótese de igualdade das proporções.

Na realização do teste de diferença de médias (t de *Student*) de uma amostra estatística, foi elaborada a Tabela 1, para sintetizar os resultados encontrados.

Tabela 8 – Resultados Teste t de *Student*

One-Sample Statistics				
Respostas	**N**	**Mean**	**Std. Deviation**	**Std. Error Mean**
Corretas	7	55,71	9,087	3,435
Erradas	7	17,29	9,087	3,435

One-Sample Test – Test Value = 0					95% Confidence	
Respostas	**t**	**df**	**Sig. (2-tailed)**	**Mean Difference**	**Lower**	**Upper**
Corretas	16,222	6	,000	55,714	47,31	64,12
Erradas	5,033	6	,002	17,286	8,88	25,69

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 8 demonstra que nos 7 casos pesquisados, as respostas corretas representaram a maioria, equivalente a 55,71. Quando comparadas com a média das respostas erradas, a proporção foi de 17,29. Cabe destacar o desvio padrão de 9,087 e um erro em relação à média de 3,435.

No teste uni amostral identifica-se uma significância ao nível de 0,05 para as respostas obtidas no questionário. Existem evidências para comprovar que as duas médias (respostas corretas e erradas) são diferentes. De acordo com essa informação, pode-se aceitar a hipótese alternativa do estudo, em que as proporções entre respostas corretas e erradas são diferentes.

5 CONCLUSÃO

O estudo objetivou avaliar o grau de acerto dos contadores em situações de elisão e evasão fiscal. Desenvolveu-se, para tanto, uma pesquisa exploratória, por meio de um levantamento, que empregou um questionário com perguntas de múltipla escolha e análise de dados quantitativos.

A amostra da pesquisa contemplou 1.707 (um mil setecentos e sete) visualizações de contadores de diferentes cidades do Estado de Santa Catariana. Entretanto, somente 73 (setenta e três) voluntariamente responderam às perguntas.

Para a primeira pergunta sobre a utilização de planejamento tributário, com o objetivo de redução de ISSQN, 64,4% de respostas correspondem à alternativa correta, cerca de 2/3 (dois terços) de acertos para uma situação tão corriqueira na prática. Na segunda pergunta, ainda sobre situações de elisão fiscal por meio do ISSQN, o percentual de acerto foi de 87,7%, um grau de acerto mais elevado para a amostra pesquisada.

Da terceira à sétima pergunta, o assunto abordado foi referente à licitude no planejamento tributário, por meio da reorganização societária. Na terceira pergunta que abordou o planejamento tributário por meio de desmembramento de atividades e abertura de duas empresas, houve um percentual de 65,8% de acerto, que pode ser considerado mediano para a relevância do tema. A quarta pergunta obteve um percentual semelhante, de 68,5% de respostas, que considera elisão fiscal ou economia tributária lícita a instalação de duas empresas do Simples Nacional na mesma área geográfica. A pergunta cinco trata da criação de três empresas do mesmo ramo de atividade, para se manterem como integrantes do regime de tributação Simples Nacional. 89% dos respondestes consideraram corretamente evasão fiscal. A constituição de grupo econômico para usufruir de tributação privilegiada (Simples Nacional), objeto da sexta pergunta, obteve 91,8% de respostas que consideram a situação evasão fiscal, um grau de acerto ótimo. Para finalizar, a pergunta sete, ainda referente à reorganização societária, com constituição de empresas optantes do Simples Nacional, com estrutura autônoma formal e material, obteve um percentual de 67,1 % que consideram a situação elisão fiscal, acatado um grau mediano de acerto entre os contadores.

Pela quantidade descrita de acertos, contata-se que muitos contadores possuem dúvidas ou interpretam erroneamente a legislação, o que pode proporcionar como consequência a realização de planejamento tributário de forma evasiva. Por meio dos resultados encontrados, conclui-se que mais de 2/3 (dois terços) dos contadores possuem conhecimento da legislação em relação a situações elisivas e evasivas. A princípio, a situação estaria positiva, por não haver, entre as questões elaboradas, percentual de respostas erradas acima de 1/3. O percentual de correto entendimento ficou acima de 60% em todas as perguntas.

Quando analisado o teste de média, foi constatado que a média entre respostas corretas e erradas é diferente, ou seja, pode-se dizer que a média das respostas corretas foi maior.

Todavia, reforça-se a importância da qualificação dos profissionais de contabilidade por meio da educação continuada, tendo em vista que as fiscalizações e penalidades geram prejuízos para as empresas e para o próprio contador, que responde juntamente com o empresário, em casos de notificações e penalidades por parte dos órgãos fazendários públicos das três esferas de poder.

Este estudo apresenta limitações, como a não separação de características observáveis dos contadores, por exemplo, diferenças entre contadores técnicos e graduados, idade, tempo de experiência, se apresentam pós-graduação, se participam de cursos de educação continuada, entre outros. A não apresentação de estudos internacionais, por se tratar de especificidades da tributação brasileira, e a não elaboração de testes estatísticos robustos, também podem ser consideradas uma limitação.

De modo geral, este estudo considera apresentar um tema relevante no meio acadêmico e empresarial, devido à necessidade da qualificação dos profissionais de contabilidade para um melhor conhecimento em situações práticas de planejamento tributário, principalmente para atender às demandas das micro e pequenas empresas. Assim, recomenda-se um estudo mais aprofundado, que possa até considerar alguma limitação descrita neste trabalho, mas que admita situações práticas e reais de planejamento tributário lícito e ilícito, até mesmo de outros tributos, em outras localidades e amostras.

REFERÊNCIAS

ARMSTRONG, C. S.; BLOUIN, J. L.; JAGOLINZER, A. D.; LARCKER, D. F. Corporate governance, incentives, and tax avoidance. **Journal of Accounting and Economics**, v. 60, p. 1-17, 2015.

ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. **A Elisão Fiscal como ferramenta para o Planejamento Tributário.** Santa Catarina, 2011. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis295994.pdf>. Acesso em: 13 Jun. 2015.

ACÓRDÃO 06-26037 (2010). Disponível em: <http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=0626037&s4=Sistema+Integrado+de+Pagamento+de+Impostos+e+Contribuicoes+das+Microempresas+e+das+Empresas+de+Pequeno+Porte+-+Simples&s5=&s6=&s8=>. Acesso em 31 de Jul. 2015.

AÇÃO PENAL Nº 5001974-53.2011.404.7113/RS, 2013. Disponível em: <http://s.conjur.com.br/dl/vara-federal-bento-goncalves-rs-condena.pdf>. Acesso em 15 de Jul. 2015.

BARBOSA, Flávia Gonçalves. **Elisão e Evasão Fiscal**. Belo Horizonte, 2010. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,limites-do-planejamento-tributario-diferencas-entre-elisao-e-evasao-fiscal,46906.html>. Acesso em: 12 Dez. 2014.>. Acesso em: 27 de Jun. 2015.

BRASIL. **Lei n. 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 17 de jun. de 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 1.060/05 (NBC P4)**. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1060.doc>. Acesso em 31 de Jul. 2015.

DALMAGRO, Diego Vitor.; MARTINS, Simone. **A Reestruturação Societária como ferramenta do Planejamento Tributário.** Rio Grande do Sul, 2011. Disponível em: <http://works.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1021&context=simone_martins>. Acesso em: 11 Jan. 2015.

DE LUCA, Márcia; TEIXEIRA F., Marcelo C.; CORRÊA, Denise M. M. C. **A Elisão Tributária aplicada ás Micro e Pequenas empresas.** Ceará, 2007. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos72007/329.pdf>. Acesso em: 10 Jan. 2015.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo : Atlas, 2010.

GONÇALVES, R. S.; NASCIMENTO, G. G.; WILBERT, M. D. Os efeitos da subvenção governamental frente à elisão fiscal e a geração de riqueza. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, v. 15, n. 45, p. 34-48, maio/ago. 2016.

HARARI, Moran; SITBON, Ofer; DONYETS-KEDAR, Ronit. Aggressive Tax Planning and Corporate Social Responsibility in Israel. **Accountancy Business and the Public Interest**, v. 12, p. 1-46. 2013.

KAMILLA, Anna. **Elisão, Evasão e Elusão Fiscal.** Paraná, 2014. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/27969/elisao-evasao-e-elusao-fiscal>. Acesso em: 10 Jun. 2015.

Lei Complementar 104 de 2001. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/imunidadestributarias.htm>. Acesso em 31 de Jul. 2015.

LOPES, Mariana Souza. **A inaplicabilidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional como Norma Geral Antielisiva**, 2012. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2013_1/mariana_lopes.pdf>. Acesso em: 11 de Julho de 2015.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1989.

RIZZI, Ângela Onzi. **Limites do Planejamento Tributário**: diferença entre elisão e evasão fiscal. Rio Grande do Sul 2014. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,limites-do-planejamento-tributario-diferencas-entre-elisao-e-evasao-fiscal,46906.html>. Acesso em: 12 Dez. 2014.

SAAVEDRA, Marcos Vinicíus. **Elisão e Evasão Fiscal.** Pará, 2013. Disponível em: <http://marcus-saavedra.jusbrasil.com.br/artigos/111686325/elisao-e-evasao-fiscal>. Acesso em: 13 Jun. 2015.

SILVA, Leonardo Pacheco. **A importância do Planejamento Tributário aplicado á função gerencial nas organizações.** Minas Gerais, 2012. Disponível em: <http://pt.slideshare.net/LeonardoPachecoSilva/artigo-cientfico-2586069>. Acesso em: 14 jun. 2015.

SOUZA, Joseanne Kássia Costa. **O conhecimento do Direito Tributário para os profissionais de contabilidade.** Ceará, 2009. Disponível em <http://www.webartigos.com/artigos/o-conhecimento-do-direito-tributario-para-os-profissionais-da-contabilidade-breve-exposicao/119385/>. Acesso em: 12 jul. 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

ZANLUCA, Júlio Cesar. **Planejamento Tributário**: pague menos, dentro da lei! São Paulo, 2014. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>. Acesso em: 15 Nov. 2014.