



A CARGA TRIBUTÁRIA É FATOR DE RESTRIÇÃO PARA O LUCRO ORGANIZACIONAL? UM OLHAR EMPRESARIAL SOBRE A TEORIA DAS RESTRIÇÕES

THE USE OF ASSUMPTIONS OF THE THEORY OF RESTRICTIONS AS A TOOL TO SUPPORT THE TAX PLANNING

DOI: <http://dx.doi.org/10.12712/rpca.v6i2.68>

Thiago Bruno de Jesus Silva

Universidade do Estado da Bahia (UNEB)

thiagobruno.silva@yahoo.com.br

Raimundo Nonato Lima Filho

Universidade do Estado da Bahia (UNEB)

rnfilho@uneb.br

Resumo

A Teoria das Restrições prega a ideia que toda a empresa, na busca de sua meta principal que seria auferir dinheiro, esbarra em restrições que interferem e determinam o ganho. Entre as diversas restrições que se possa encontrar, a carga tributária se caracteriza em limitar um lucro organizacional. O objetivo principal deste estudo é analisar a contribuição da TOC na diminuição do impacto tributário, através dos Processos de Raciocínio, como instrumento coordenador das estratégias do planejamento tributário. Adotou-se a pesquisa exploratória com procedimentos em fontes secundárias e de uma pesquisa de campo, de caráter quantitativo. Utilizou-se como amostra todas as empresas do setor varejista que possuíam débitos fiscais de um determinado escritório contábil situado na cidade de Senhor do Bonfim/BA. Os resultados apontaram que, a filosofia TOC, geralmente direcionada ao processo fabril, demonstrou-se também ser útil e pertinente se aplicada ao gerenciamento tributário, subsidiando na racionalização da carga tributária.

Palavras-chave: Carga tributária. Teoria das Restrições. Processos de Raciocínio. Planejamento tributário. Estratégia.

Abstract

The Theory of Constraints TOC preaches that any company in search of its ultimate goal which could be to earn money comes up against constraints which affect and determine the gain. Among the various constraints that could be found, the tax burden is characterized in limiting the highest organizational profit and also for being a permanent constraint. The main objective of this study is to analyze the contribution of TOC in the reduction of tax impact, through the process of reasoning as a coordinating means of tax planning strategies. A research exploratory was adopted with procedures from secondary source, a field research quantitative in character. The results pointed out that the philosophy of TOC, usually targeted to the manufacturing process, has shown to be useful and relevant if applied to tax management.

Keywords: Tax burden. Theory of constraints. Reasoning process. Tax planning. Strategy.

Introdução

Embora o conflito interno para a maximização do ganho visando tornar-se competitiva através do aumento da produtividade e redução dos gastos, as empresas esbarram na impiedosa carga tributária brasileira.

Enquanto sistemas abertos, estas enfrentam enormes dificuldades dada pela relação jurídica com o Estado-Fisco, regida pelo complexo sistema tributário. Assim, suportando a incidência dos tributos, as normas de vigência existente, gastos com o gerenciamento e controle das atividades tributárias, impactando de forma relevante na atividade do negócio. Desta forma, as organizações procuram a redução dos gastos tributários para tornar-se, cada vez mais, competitiva.

Para tanto, planejar e procurar novas estratégias tornou-se questão de sobrevivência. No que concerne ao ônus tributário imposto, a gestão tributária é a única saída, respeitando os limites legais, para a economia de recurso entregue ao governo e o aumento da lucratividade.

Goldratt (1994), através da Teoria das Restrições (*Theory of Constraints* – TOC), reconhece que se não fossem as restrições as empresas teriam um ganho infinito. É centrada no conceito de restrições, obstáculos que interferem e determinam a lucratividade, ou limitam os acréscimos que um sistema produtivo pode obter no resultado para qual se projeta. O seu objetivo central visa desenvolver métodos que possibilitem conhecer suas restrições a fim de aprimorar o desempenho da empresa como um todo, buscando a maximização do ganho (ELLIS, 2011). A restrição do sistema deve ser definida como qualquer coisa que significativamente impeça um sistema de atingir melhoria do seu desempenho. Cada sistema deve apresentar pelo menos uma restrição (SOUZA; PIRES, 2010 apud GOLDRATT, 1990). A restrição pode ser física, tal como uma máquina com capacidade limitada, uma política ou uma restrição comportamento (MABIN E BALDERSTONE, 2003).

Partindo dessa perspectiva, a carga tributária se caracteriza como fator de restrição a um resultado maior em relação à meta empresarial. Fica claro que as empresas precisam encontrar meios que possibilitem desembolsar menor quantia direcionada ao pagamento de tributos, além de conter outros gastos relacionados. Como proposta visando obter melhor eficiência no gerenciamento e planejamento tributário, esse trabalho utiliza como teoria de base a Teoria das Restrições.

Embora fosse iniciada como uma filosofia de gestão, a TOC evoluiu em três áreas inter-relacionadas: logística, medição de desempenho e resolução de problemas (SPENCER; COX, 1995). Com isso, tem sido objeto de um número crescente de estudos. Uma de suas contribuições, conforme apontado por Gupta e Boyd (2008), é possuir capacidade de identificar através de uma visão holística (sistêmica) as restrições que limitam o desempenho de um sistema. Os Processos de Raciocínio é um dos procedimentos da TOC em favor do aprimoramento contínuo para a resolução de problemas, restrições não físicas da empresa. É um conjunto de ferramentas que permite responder a três perguntas fundamentais de qualquer processo gerencial que são: “O que mudar”, “para o que mudar” e “como motivar a organização para mudar” (GOLDRATT; COX, 1995). Uma análise dos efeitos indesejáveis e suas causas em termos de processos pode aumentar o nível de conhecimentos sobre tais efeitos, bem como a compreensão da sua ligação com outros processos organizacionais. Com a sua utilização, podem ser identificados as vantagens, como: uma visão mais clara e abrangente da empresa, conhecimento dos problemas encontrados e dos processos necessários para

aprimoramento organizacional (LACERDA; CASSEL; RODRIGUES, 2010).

Os Processos de Raciocínio têm sido utilizados com sucesso e se expandiu ao longo da última década para resolver problemas diversos de gestão (HSU; SUN, 2005; SCHRAGENHEIM; PASCAL, 2005; SHOEMAKER; REID, 2006; WALKER; COX, 2006), para resolver questões de estratégia empresarial e de competitividade (GUPTA ET AL, 2004; POLITO ET AL, 2006; TAYLOR; ORTEGA, 2004), melhorias na produção e cadeia de suprimentos (COX ET AL, 1998; EHIE; SHEU, 2005; GATTIKER; BOYD, 1990; RAHMAN 2002; UMBLE ET AL, 2006), negócios e finanças (TAYLOR; CHURCHWELL, 2003, 2004,. TAYLOR; THOMAS, 2008), governo (SCHOEMAKER; REID, 2005), desenvolvimento de recursos humanos (COX ET AL, 2005) e serviço de gestão (BREEN ET AL, 2002; REID; CORNIER, 2003). Também foi aplicada à educação (COOPER; LOE, 2000; MUSA ET AL, 2005; SIRIAS, 2002) e à saúde (VALIM, 2004). Kim et al. (2008) incentiva novas pesquisas e publicações de aplicação para solidificar ainda mais o know-how disponível sobre esta metodologia em literaturas acadêmica e profissional

A questão tributária vem se tornando, a cada dia, mais importante, para a organização como para a sociedade. Para a empresa, quando não conseguem repassar toda a carga tributária a seus preços, o resultado líquido decresce, interferindo em sua capacidade de investimentos, até mesmo na reposição dos níveis já alcançados (GALLO, 2007). Assim, a melhor alternativa objetivando minimizar o impacto dos tributos versa nos processos que envolvem o planejamento tributário e a gestão tributária. A TOC, com a aplicação dos Processos de Raciocínio, pode contribuir coordenando os procedimentos relacionados ao objetivo da redução da carga tributária, diagnosticando situações (efeitos indesejáveis, na nomenclatura da TOC) no âmbito empresarial que vão de encontro à economia (“o que mudar?”); definindo meios condutores ao melhoramento (“para que mudar”) e orientando as mudanças necessárias (“como mudar”).

Considerando que o ganho é limitado por restrições e a carga tributária o afeta diretamente, este estudo busca encontrar evidências por meio de resposta ao seguinte problema de pesquisa: como os pressupostos dos Processos de Raciocínio da Teoria das Restrições podem contribuir no planejamento tributário da empresa em busca da maximização do ganho?

O objetivo principal deste trabalho é analisar a contribuição da Teoria das Restrições na diminuição do impacto tributário, através dos Processos de Raciocínio, como instrumento coordenador das estratégias do planejamento tributário. Secundariamente, os objetivos específicos são:

(a) Promover uma pesquisa abordando a carga tributária como restrição ao lucro organizacional, demonstrando a necessidade dos gestores terem visão holística das atividades que podem influenciar no resultado tributário, podendo detectar pontos defectivos e que enseja por mudanças, com o auxílio dos Processos de Raciocínio da TOC na gestão dos tributos. (b) Evidenciar a utilização dos Processos de Raciocínio da TOC, a partir do conjunto de ferramentas analíticas, como mecanismo coordenador das ações do gerenciamento de tributos e do planejamento tributário.

A Teoria das Restrições prega a idéia que toda a empresa esbarra em obstáculos que interferem e determinam o ganho. A tributação no Brasil atinge boa parte da receita e, por consequência, do lucro das empresas, trazendo perturbações para o seu cumprimento e diminuição do ganho.

Sendo assim, a tributação, não gerida de forma eficaz e dentro da legalidade, passa a interferir

o não atingimento de um desempenho empresarial maior. No entanto, a perda não se restringe somente ao âmbito empresarial, mas reflete em toda a sociedade, pela não geração de empregos e de novos investimentos. Dessa forma, comprova-se a relevância deste trabalho. Assim, a intenção deste trabalho é subsidiar na manutenção das organizações no mercado contribuindo na sua competitividade e minimizando os riscos de descontinuidade. Secundariamente, difundir os conceitos da TOC visto a relativa carência de estudos no Brasil e a ausência de literatura descrevendo a sua utilização.

Com a pouca literatura da TOC existente, direcionada ao processo fabril e outros aspectos, a contribuição deste trabalho versa na possibilidade de aplicação desta filosofia voltada ao processo tributário, sendo, possivelmente, mais uma vertente de estudo dentro da TOC.

Referencial teórico

A tributação é a forma essencial para a manutenção das ações do Estado. Para o seu funcionamento e que cumpra o objetivo de promover o bem estar da coletividade, é necessário a transferência de recursos provenientes de pessoas físicas e jurídicas. Quanto maior a arrecadação, maior o poder de investimento, retorno para o social.

Os tributos influenciam diretamente na vida das pessoas físicas e das jurídicas, cada vez mais. O Sistema Tributário Nacional, regido pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, regulamentado em efetivo pela Lei nº 5.172, 1º de outubro de 1966, influencia, sobretudo, as operações das empresas.

Em levantamento realizado em 2006 pelo Instituto de Planejamento Tributário (IBPT, 2006) para apurar a quantidade de normas editadas nos 18 anos de vigência da Constituição Federal de 1988, verificou-se um total de 229.616 regras tributárias editadas nos três níveis de governo. Dada a complexidade, o estudo demonstra que, em média, cada norma tributária editada tem 11,23 artigos, cada artigo tem 2,33 parágrafos, 7,45 incisos e 0,98 alíneas. Foram editados nesse tempo 2.578,588 artigos, 6.008.111 parágrafos, 19.210.484 incisos e 2.527.017 alíneas.

Os dispêndios de recursos direcionados ao pagamento de tributos, além das atividades que requer gerenciamento relacionado ao Sistema Tributário, restringem um lucro maior, limitando o desenvolvimento, tornando-se um entrave aos novos investimentos.

Desta forma, para as empresas que buscam sucumbir à clandestinidade dada pela sonegação, tem-se a necessidade da adoção de um adequado planejamento tributário e com o efetivo gerenciamento das ações desenvolvidas no ambiente interno, através da Teoria das Restrições e os Processos de Raciocínio como coordenador, sendo instrumento mais eficaz em defesa do contribuinte contra a pesada carga tributária brasileira.

Teoria das restrições

A Teoria das Restrições prega a idéia que toda a empresa, na busca da sua meta principal que seria auferir dinheiro, esbarra em obstáculos que interferem o desempenho. Conhecidas ou não, são as restrições do sistema que determinam o lucro (GOLDRATT, 1994). O objetivo versa em desenvolver métodos que possibilitem conhecer as restrições no intuito de aprimorar o desempenho da organização como um todo, buscando a maximização do ganho (ELLIS, 2011).

Segundo Goldratt (1992) a meta de uma empresa de fins lucrativos é “ganhar dinheiro” hoje, e

no futuro. Essa abordagem analisa-se como uma condição de existência empresarial, diminuir gastos é reflexo de ganho de competitividade hoje em dia, e aumentar o lucro passa a ser o objetivo empresarial a ser alcançada da melhor forma.

Bertaglia (2003, p. 393) corrobora afirmando que “[...] todo sistema tangível, como um empreendimento com fins lucrativos, tem pelo menos uma restrição.” Conceitua-se restrição como qualquer elemento ou fator que impede que um sistema conquiste um nível melhor de desempenho relacionado à sua meta. Elas podem ser tanto físicas, como um equipamento ou a falta de material, quanto não físicas, como procedimentos, políticas e normas (COX; SPENCER, 2002). Os Processos de Raciocínios são utilizados para aprimoramento contínuo para lidar com restrições não físicas.

Processos de raciocínios

Para tratar restrições não físicas, culturais, política, comportamentais, sugere o uso dos Processos de Raciocínio. Para superar esses obstáculos, Goldratt (1994), escreveu o livro intitulado “Mais Que Sorte: um processo de raciocínio”, elaborando a história em torno dos problemas mais estratégicos das empresas. Utiliza-se a relação causa e efeito para identificação dos problemas do sistema e suas possíveis soluções. A obra buscou responder às seguintes questões periodicamente num processo de otimização contínua:

- a) O que mudar?
- b) Para que mudar? e
- c) Como causar a mudança?

Para Larsson et al. (2008), a primeira pergunta, O que mudar, necessita fazer um diagnóstico da real situação no intuito de encontrar o problema (a restrição), sendo o principal passo para melhorar o desempenho do sistema. Entender a relação de causa e efeito dentro do sistema para conseguir identificar as causas que levam aos efeitos indesejáveis que se procura mudar. Na segunda, Para que mudar, já encontrado o problema limitador que impede a empresa de galgar seus objetivos, busca-se uma saída, ou seja, para o que mudar, mostrando a direção a ser seguida. Neste passo, deve decidir como explorar esta restrição. A última pergunta, Como causar a mudança, já com o direcionamento a ser seguido e estratégia elaborada, busca-se definir sua implementação no sistema para obter um desempenho melhor e construir as ações necessária para mudar a condição que se encontra.

A TOC no âmbito da economia tributária

A empresa é um sistema aberto que interage com toda a sociedade. Desta forma, o seu desenvolvimento, como a sua mortalidade, influencia na vida das pessoas, nos padrões de vida e o desenvolvimento da sociedade. A condição de existência é cada vez mais complexa. Visto a grande competitividade, exigindo, cada vez mais, eficácia e concisão no seu gerenciamento. Em seu conflito interno, a empresa busca almejar o aumento da competitividade, através da redução dos gastos e aumento das receitas. Desta forma, esbarrando em obstáculos que interferem o desempenho. Além dos impactos de cunho interno, o campo externo também emite “perturbações”. Dentre estas, a carga tributária contribui fortemente. A tributação neste país é uma das mais altas do mundo, influenciando de forma contundente os resultados empresariais. Da lucratividade, em média, 47% vai para os cofres do Tesouro Nacional, segundo Lima Filho (2009). As empresas sofrem o impacto da carga tributária, logo buscam minimizar o efeito deste gravame no seu resultado, através das técnicas para reduções, extinções

ou postergações dos custos tributários incidentes nas suas atividades, sejam eles de conformidade, diretos ou indiretos (PIRES, 2010).

Se a meta da empresa, para Goldratt (1992), é auferir dinheiro, e conceitua-se a restrição do sistema como tudo aquilo que impede um ganho maior, conclui-se que a carga tributária representa mais uma restrição ao ambiente organizacional, visto os gastos com o elevado montante de tributos pagos e com as atividades tributárias visando o seu cumprimento de todo o ano-calendário.

Deve-se, permanentemente, buscar o controle tributário, através do seu efetivo gerenciamento, para reduzi-la, pagando apenas o valor justo, disposto a economia tributária e o aumento do ganho. A TOC, com a sua visão holística, pode contribuir orientando no planejamento e na execução das atividades e o processo contínuo de aprimoramento, auxilia no conhecimento da restrição e indica o caminho a seguir para diminuir o impacto no desempenho.

Visão holística

Para Guerreiro (2006), o gestor deve ter visão da empresa como um todo, sendo insistente no que tange que a otimização local não garante a otimização do sistema por completo. O maior desafio de uma empresa é a forma que é administrada. Goldratt e Fox (1989) argumenta que os gestores não tentam conduzir a empresa como se ela fosse um sistema, mas tentam melhorar o desempenho de cada parte da empresa sem olhar o todo. A administração tradicional trabalha como se fosse verdade a otimização de cada parte do sistema, faz com que o todo fique otimizado. Essa premissa está totalmente equivocada, e é uma das principais causas do baixo desempenho das empresas.

Na medida em que a questão tributária é de suma relevância, sendo o tributo uma das principais fontes de saídas de recursos em uma empresa, o setor responsável pela gestão tributária deve atuar com visão holística (sistêmica), procurando a eficiência das atividades, sobretudo pelos os executores das ações influenciadas pelos tributos. Senge (2006) conclui, as decisões, ou ações, tomadas num aspecto local, possuem capacidade de afetar em outros departamentos dentro do mesmo sistema e nem sempre de uma forma positiva.

Amaral (2010) estabelece que a questão tributária não é tema que se atenha somente ao departamento responsável da sua operacionalização, mas a questão deve ser colocada em todos os departamentos, sendo que todos tem o reflexo tributário, seja na área de vendas, compras, logística, financeira, gestão de pessoas, entre outras.

Desta forma, todos os departamentos devem estar alinhados nos objetivos a serem atingidos e ações que serão executadas, de forma a garantir o sucesso de todo o sistema. Como exemplo: os responsáveis pelo o pagamento dos tributos e contribuições devem ter ciência da economia que a empresa obtém com o pagamento na data, sem pagar multas expressivas. A Receita Federal do Brasil, com o pagamento no prazo, durante alguns anos, pode beneficiar a empresa (optante pelo lucro presumido ou real) futuramente com o bônus de adimplência fiscal, que desconta 1% sobre a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL). Pequenas atitudes em harmonia com o todo do sistema a grandes decisões isoladas (SENGE, 2006).

Processo contínuo de aprimoramento

Os Processos de Raciocínio é um dos procedimentos da TOC em favor do aprimoramento contínuo para as restrições não físicas da empresa. É um conjunto de ferramentas que

permite responder às três perguntas fundamentais de qualquer processo gerencial que são: “O que mudar”, “para o que mudar” e “como motivar a organização para mudar” (GOLDRATT; COX, 1995). Conduz uma série de passos que combinam causa e efeito. São ferramentas de causa e efeito para entender os motivos que as coisas acontecem e que permiti que se crie um futuro melhor (COGAN, 2007). Assim, este trabalho utilizou-se de uma situação inerente ao ambiente interno empresarial para demonstrar uma simplória aplicação dos processos de raciocínio da TOC no âmbito da economia tributária. A situação escolhida foi: o pagamento em atraso.

O que mudar? A primeira pergunta, Cogan (2007) afirma que é necessário fazer um diagnóstico da situação, onde devemos atacar os sintomas do sistema. Conforme supramencionado, foi preestabelecido que seria o exemplo pagamento em atraso.

Para o que mudar? A segunda pergunta nos remete a definir meios que irão substituir essa política restritiva (LARSSON ET AL., 2008). A política definida é economizar todo o acréscimo desperdiçado com multas/juros, para desembolsar o valor devido, ter direito ao bônus de adimplência fiscal e obter certidões de regularidade junto ao Fisco.

Como fazer para mudar? Descobrir quais as ações são necessárias e suficientes para que a mudança torne realidade (LACERDA; CASSEL; RODRIGUES, 2010 APUD ANTUNES ET AL., 2004). Através da interação entre departamentos, orientação ao setor responsável pelos pagamentos meios que cumpram as obrigações na data determinada, transferência de conhecimentos acerca da utilidade e importância para a empresa obter um acréscimo no seu ganho.

Usando os aplicativos do Processo de Raciocínios da Teoria das Restrições para eliminar os efeitos indesejáveis, diminui-se a restrição tributária e acrescenta um maior ganho. Assim, o planejamento tributário utilizando os pressupostos da TOC como instrumento coordenador, tende a dar um resultado favorável à empresa, garantindo competitividade e continuidade no mercado.

Procedimentos metodológicos

Escolha do método

A pesquisa adotada neste estudo foi a pesquisa exploratória que na concepção de Gil (2002, p. 43), “[...] pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato”. Para Beuren (2004, p.80), a pesquisa exploratória tem algumas finalidades específicas, como: “[...] proporcionar maiores informações sobre o assunto que se vai investigar; facilitar a delimitação do tema de pesquisa; orientar a fixação dos objetivos e a formulação das hipóteses; ou descobrir um novo tipo de enfoque sobre o assunto”.

Portanto, levando em consideração os objetivos, foi empregado na coleta de dados os procedimentos de pesquisa em fontes secundárias e de uma pesquisa de campo, de caráter quantitativo. A pesquisa bibliográfica baseou-se em dados secundários coletados a partir de livros, teses, dissertações e artigos científicos, criando uma visão acerca dos Processos de Raciocínio, Teoria das Restrições, o Planejamento Tributário e suas estratégias. Para Gil (2002, p. 65) a principal vantagem deste tipo de pesquisa é “[...] no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”. No segundo momento, foi realizada uma pesquisa de campo para analisar empiricamente o quadro situacional das empresas envolvidas, sobre a visão

holística e os procedimentos de tratamento por parte dos tributos, visando detectar pontos que incentivam um maior gasto. Conhecendo esses dados, houve a implementação dos Processos de Raciocínio na coordenação do planejamento tributário, usando as três perguntas para definir possíveis mudanças.

Participantes

A amostra composta por empresas do segmento que apresenta maior débito fiscal junto a Secretária da Fazenda no município de Senhor do Bonfim/BA. O segmento que apresenta maior débito fiscal é o do comércio varejista, segundo apontado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (Sefaz). Devido ao não fornecimento da informação das empresas cadastradas neste setor pelo órgão supramencionado, por tratar-se de matéria sob reserva de sigilo fiscal, para operacionalização desta pesquisa, a amostra do trabalho foi composta por empresas clientes de um determinado escritório de contabilidade situado na cidade de Senhor do Bonfim/BA, deste mesmo segmento, totalizando 52 empresas; selecionada por conveniência. Após aplicação do questionário via email, 40 empresas responderam de acordo o prazo para o recebimento, configurando assim nossa amostra de pesquisa.

Procedimentos de coleta de dados

A coleta de dados foi realizada através da aplicação de questionário, em agosto de 2011. A amostra foi composta por 40 empresas do comércio varejista, clientes de um Escritório Contábil, sendo o mesmo segmento declarado pela Sefaz como que apresenta maior débito fiscal.

Instrumento de pesquisa

O instrumento possui dez perguntas, sendo aplicado aos responsáveis pela tomada de decisões (administrador do negócio) dessas empresas. Assim, para testar as hipóteses, foi dividido o instrumento de pesquisa em perguntas que atendam o reconhecimento da carga tributária como fator de restrição, a visão holística e procedimentos usados no tratamento dos tributos. A hipótese – H1 – é testada através das questões [1] e [10], a hipótese – H2 – é testada pelas questões [4] e [5] e a hipótese – H3 – testada com as questões [2], [3], [6], [7], [8] e [9]. A elaboração deste questionário leva em consideração a implementação dos Processos de Raciocínio da Teoria das Restrições.

<p>1) A carga tributaria é fator de restrição a um resultado (lucro) maior por parte da empresa?</p> <p><input type="checkbox"/> 1 Sempre <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 Nunca</p>
<p>2) O Setor responsável pela escrita fiscal, depois de participar de evento (treinamento/curso), transfere o conhecimento auferido para os demais profissionais da empresa?</p> <p><input type="checkbox"/> 1 Sempre <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 Nunca</p>
<p>3) Existe o repasse de informação sobre estratégias traçadas no planejamento ou no gerenciamento dos tributos a toda a empresa?</p> <p><input type="checkbox"/> 1 Sempre <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 Nunca</p>
<p>4) Para a tomada de decisão sobre o planejamento tributário e suas ações coordenativas, é necessário a participação de mais pessoas envolvidas neste processo além do setor responsável?</p> <p>Sim <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/></p>

<p>5) Qual(is) envolvido(s) na tomada de decisão no âmbito tributário?</p> <p><input type="checkbox"/> Responsáveis pela escrita fiscal <input type="checkbox"/> Sócios/empresário <input type="checkbox"/> Responsáveis por cada área da empresa</p>
<p>6) A empresa já fez uso (ou faz) do planejamento e gerenciamento dos tributos visando diminuir o impacto tributário?</p> <p><input type="checkbox"/> 1 Sempre <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 Nunca</p>
<p>7) Visando estar em dia com o fisco (declarações, formulários, livros, guias, EFD, etc.), a empresa reconhece a sua importância na diminuição da restrição tributária?</p> <p><input type="checkbox"/> 1 Sempre <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 Nunca</p>
<p>8) A empresa recolhe os tributos na data prevista, evitando o pagamento de multas/juros e outras sanções, com vista racionalizar a carga tributária?</p> <p><input type="checkbox"/> 1 Sempre <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 Nunca</p>
<p>9) Qual o período para efetuar a análise da forma de tributação (Simples, Presumido ou Real)?</p> <p><input type="checkbox"/> 1 Sempre <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 Nunca</p>
<p>10) Se o impacto da carga tributária no Brasil fosse menor, a empresa teria um resultado (lucro) maior?</p> <p>Sim <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/></p>

Quadro 1: Cenário envolvendo Processos de Raciocínio e a TOC.

Fonte: Elaboração própria (2011)

Na pergunta [1] questionamos se a carga tributária é fator de restrição a um resultado (lucro) maior por parte da organização. Para manifestar a sua opinião, o respondente deveria escolher entre 1 (sempre) ou 7 (nunca), o ponto médio igual a 4. A intenção desta questão foi de demonstrar o julgamento sobre o impacto da tributação tendo o ponto de vista da organização. Para confirmação e segurança em nossa análise, apresentou-se outra questão. A [10] questionou caso o impacto de carga tributária no Brasil fosse menor, a empresa teria um resultado maior. O respondente deveria optar entre 0 (Sim) e 1 (Não).

A segunda situação, perguntas [4] e [5] trataram sobre a visão holística por parte da organização. Essas questões procuraram avaliar se a empresa pesquisada reconhece a necessidade de participação de mais envolvidos no processo de tomada de decisões sobre o planejamento tributário e suas ações coordenativas, e quais são os envolvidos nessa tomada de decisão no âmbito tributário, respectivamente. Duas questões alinhadas, o respondente manifestando a sua opinião na [4] deveria responder 0 (Sim) ou 1 (Não) e na [5] as respostas versam em 0 (Responsáveis pela escrita fiscal), 1 (Sócio/Empresário) e 2 (Responsáveis por cada área da empresa).

A terceira situação é sobre os procedimentos usados no tratamento dos tributos com intuito de racionalizar a carga tributária, questões [2], [3], [6], [7], [8] e [9]. Para manifestar a sua opinião, o respondente deveria escolher entre 1 (Sempre) ou 7 (Nunca), o ponto médio igual a 4. A pergunta [2] questiona se o setor responsável pela escrita fiscal, depois de participação em algum evento, transfere o conhecimento para os demais profissionais. Procura-se conhecer o grau de interação entre o setor responsável e as demais áreas, visto a necessidade de todos possuírem informação que, por vezes, pode ser crucial para determinada área ou situação dentro do âmbito interno. Já a [3] versa sobre o repasse de informação sobre estratégias traçadas no planejamento ou gerenciamento de tributos a todos. O que é definido, para o atendimento do determinado visando chegar no ponto traçado na estratégia, é

necessário o conhecimento de todos os envolvidos. Na questão [6], buscou-se saber se a empresa já fez uso (ou faz) do planejamento e gerenciamento dos tributos visando diminuir o impacto tributário. Na [7], versou em saber se a empresa busca estar em dia com o fisco, dada pela sua importância, para diminuição da restrição tributária. A [8] segue a mesma linha da [7], questionando se a empresa evita pagar multas, juros e outras sanções, recolhendo os tributos na data prevista. Já a [9] sobre o período para efetuar a análise da forma de tributação, seguindo a necessidade de sempre buscar o melhor caminho.

Análise e discussão dos dados

A amostra foi examinada através de testes paramétricos, utilizada para distribuição normal, no entanto estes não apresentaram significância de amostra. Utilizamos os testes de dimensionalidade, confiabilidade e convergência no sentido de confirmarmos a significância da amostra, contudo, estes não apresentaram dentro dos níveis aceitos.

Tabela 1 – Resultados dos testes KMO e Bartlett

Medida de adequação da amostra de Kaiser- Meyer-Olkin (KMO)		0,447
Teste de	Qui-quadrado	38,149
Esfericidade	Gl	28
de Bartlett	Sig.	0,096

Fonte: Nossa autoria

Segundo Hair e outros (1998), na dimensionalidade os valores de KMO são considerados aceitáveis valores entre 0,50 e 0,69 e acima de 0,70 são considerados desejáveis. Conforme tabela 1, o índice de KMO da amostra levantada apresentou resultado de 0,447, sendo considerada não aceitável. O teste de esfericidade de Bartlett apresentou qui-quadrado 38,149, o nível máximo aceito para atestar a significância é de 5%, a partir deste critério a amostra apresentou nível igual a 0,096. Portanto, a amostra não apresenta significância.

Tabela 2 – Resultados das estatísticas de confiabilidade

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,138	8

Fonte: Nossa autoria

Conforme tabela 2, realizamos análise de conflito através do teste de Alfa de Cronbach que apresentou resultado igual a 0,138. Sendo de acordo com Hair e outros (1998), para rejeitar a hipótese nula e indicar que possui relação intensa entre os itens, deve ser superior a 0,600. Desta forma, não permitiu aceitar a escala como confiável. Por fim, conforme tabela 3, a análise da convergência dos quesitos da análise de correlações cruzadas com o uso de Coeficientes de Spearman indicou alguns itens negativos.

Tabela 3 – Resultados das estatísticas de convergência

	p1	p2	p3	p4	p6	p7	p8	p9
p1 Coeficiente	1	,242	-,211	-,164	,045	-,030	-,213	-,068
Sig. Bi-Caudal		,132	,192	,313	,784	,852	,186	,678
N	40	40	40	40	40	40	40	40
p2 Coeficiente	,242	1	-,007	-,023	,207	,408(* *)	-,194	-,050
Sig. Bi-Caudal	,132		,967	,887	,200	,009	,230	,757
N	40	40	40	40	40	40	40	40
p3 Coeficiente	-,211	-,007	1	,334(*)	,162	-,037	,158	-,004
Sig. Bi-Caudal	,192	,967		,035	,317	,819	,330	,983
N	40	40	40	40	40	40	40	40
p4 Coeficiente	-,164	-,023	,334(*)	1	-,059	-,046	,322(*)	-,186
Sig. Bi-Caudal	,313	,887	,035		,716	,776	,043	,250
N	40	40	40	40	40	40	40	40
p6 Coeficiente	,045	,207	,162	-,059	1	,200	-,032	-,092
Sig. Bi-Caudal	,784	,200	,317	,716		,216	,845	,572
N	40	40	40	40	40	40	40	40
p7 Coeficiente	-,030	,408(** **)	-,037	-,046	,200	1	,292	-,029
Sig. Bi-Caudal	,852	,009	,819	,776	,216		,068	,860
N	40	40	40	40	40	40	40	40
p8 Coeficiente	-,213	-,194	,158	,322(*)	-,032	,292	1	-,252
Sig. Bi-Caudal	,186	,230	,330	,043	,845	,068		,117
N	40	40	40	40	40	40	40	40
p9 Coeficiente	-,068	-,050	-,004	-,186	-,092	-,029	-,252	1
Sig. Bi-Caudal	,678	,757	,983	,250	,572	,860	,117	
N	40	40	40	40	40	40	40	40

* Correlação é significativa ao nível de 0,01 (bi-caudal).

* Correlação é significativa ao nível de 0,05 (bi-caudal)

Fonte: Nossa autoria

Essa amostra atende as exigências de uma amostra paramétrica conforme defendido por Hair e outros (2006) que deve ter mínimo de 30 participantes. Contudo, os resultados através dos testes paramétricos não apresentam significância. Desta forma, empregamos os testes não paramétricos com o mesmo intuito de verificar se a amostra é significativa, que é conceituado por Bruni (2009), como não dependente de parâmetros populacionais (como média, variância, desvio padrão, proporção e outros) e de suas respectivas estimativas amostrais, para novamente verificar a significância da amostra. Ressalta-se que os resultados encontrados dos testes paramétricos não invalidam a pesquisa.

Dentre os diversos modelos de testes não paramétricos, utilizaremos o Teste de

**A carga tributária é fator de restrição para o lucro organizacional?
Um olhar empresarial sobre a teoria das restrições**

Kolmogorov-Sminov e o teste do qui-quadrado. Kolmogorov-Sminov por avaliar se os valores de uma amostra podem ser considerados como provenientes de uma população com determinada distribuição teórica e significativa (LIMA FILHO (e outros) 2010). A justificativa de sua utilização é por contemplar perguntas da Escala Likert, aplicada nas perguntas P1, P2, P3, P6, P7, P8 e P9.

Já o Qui-quadrado é empregado na análise de frequências, quando uma característica de amostra é analisada (BRUNI, 2009). A justificativa de sua utilização é dada por perguntas com variáveis dummy, ou seja, possibilidade de escolha entre duas respostas, utilizada nas perguntas P4 e P5.

Na análise da forma de distribuição da variável, de acordo com o nível de significância encontrado para o teste de Kolmogorov-Smirnov, não foi possível atestar a normalidade das variáveis P2, P6 e P9, conforme destacado na tabela 4.

	P1	P2	P3	P6	P7	P8	P9
Média	2,3	4,15	4,88	3,93	1,7	5,88	3,5
Desvio Padrão	1,856	2,179	2,198	2,129	1,091	1,652	1,633
Komogorov-Sminorv Z	1,829	1,136	1,475	0,898	1,989	2,384	1,08
Asymo. Sig. (2-tailed)	0,002	0,151	0,002	0,395	0,001	0,00	0,193

Tabela 4: Resultados do Teste de Kolmogorov-Sminorv
Fonte: Nossa autoria

As variáveis P2, P6 e P9 apresentaram nível de significância superior ao máximo exigido que é de 0,05. P2 igual a 0,151, P6 0,395 e P9, 0,193. De acordo com as análises do teste de Kolmogorov-Sminorv, pode-se concluir que não existe relação significativa nas respostas destas perguntas. Assim, os testes apresentados a seguir analisaram as respostas das questões P1, P3, P7 e P8, conforme tabela 5.

	P1	P3	P7	P8
Média	2,30	4,88	1,70	5,88
Desvio Padrão	1,856	2,198	1,091	1,652
Komogorov-Sminorv Z	1,829	1,475	1,989	2,384
Significância (bi-caudal)	0,002	0,002	0,001	0,000

Tabela 5: Resultados do Teste de Kolmogorov-Sminorv sem as variáveis P2, P6 e P9
Fonte: Nossa autoria

De acordo com o nível de significância encontrado para o teste de Kolmogorov-Sminorv, foi possível atestar a normalidade das variáveis P1, P3, P7 e P8. Os níveis de significância de cada um dos quatro testes deram inferiores ao padrão 5%.

Verificar se os gestores das organizações analisadas reconhecem os fatores de restrição ao lucro organizacional

Para poder atingir o objetivo de verificar se os gestores das organizações analisadas

reconhecem os fatores de restrição ao lucro organizacional, foram aplicadas duas questões, a P1 e a P10. Na P1, como o nível de significância do teste foi inferior ao máximo exigido, aceitou-se a hipótese nula de igualdade. Conforme as análises dos testes de Kolmogorov-Sminorv, ou seja, existe uma relação significativa entre o reconhecimento do gestor e a restrição ao lucro organizacional causado pela carga tributária.

A escala do instrumento de pesquisa de coleta de dados foi apresentada com sete pontos, entre 1 (Sempre) e 7 (Nunca), o ponto médio foi igual a 4. Dessa forma, na P1, caso os gestores das organizações analisadas reconhecessem os fatores de restrição do lucro causado pela carga tributária, a média na população seria estatisticamente inferior a 4. Caso os gestores não reconhecessem os fatores de restrição ao lucro causado pela carga tributária, a média na população seria igual ou superior a 4. A média da pergunta 1 foi igual 2,3 e inferior a média da população, estatisticamente igual a 4. Assim, foi possível encontrar na amostra evidências que comprovaram que os gestores de fato reconhecem os fatores de restrição ao lucro organizacional, a média foi aceita, pois o Sig apresentou nível de 0,2%, conforme tabela 5.

Para confirmação e segurança em nossa análise, apresentou-se outra questão. Foi questionado na pergunta 10, se caso o impacto de carga tributária no Brasil fosse menor, a empresa teria um resultado (lucro) maior. O respondente deveria optar entre 0 (Sim) e 1 (Não). Todos os participantes foram de acordo a alternativa Sim. Desta forma, corrobora com a pergunta 1 e confirma a hipótese H1, os gestores das organizações analisadas reconhecem os fatores de restrição do lucro causado pela carga tributária.

Verificar se a implementação dos processos de raciocínio reduzem o impacto tributário na restrição do ganho em organizações do comércio varejista

De acordo com a tabela 5, em P3, P7 e P8, o nível de significância do teste foi inferior ao máximo exigido, assim aceitou-se a hipótese nula de igualdade. Conforme as análises dos testes de Kolmogorov-Sminorv, ou seja, existe uma relação significativa entre o impacto tributário na restrição do ganho e a necessidade de implementação dos Processos de Raciocínio em organizações do comércio varejista.

Tabela 6: Resultado da média; variáveis P3, P7 e P8, teste Komorov-Sminorv

Pergunta	Média
P3) Existe o repasse de informação sobre estratégias traçadas no planejamento ou no gerenciamento dos tributos a toda a empresa?	4,88
P7) Visando estar em dia com o fisco (declarações, formulários, livros, guias, EFD, etc.), a empresa reconhece a sua importância na diminuição da restrição tributária?	1,70
P8) A empresa recolhe os tributos na data prevista, evitando o pagamento de multas/juros e outras sanções, com vista racionalizar a carga tributária?	5,88

Fonte: Nossa autoria

Visto que a escala do instrumento de pesquisa de coleta de dados foi apresentada com sete pontos, entre 1 (Sempre) e 7 (Nunca), o ponto médio foi igual a 4. De acordo a tabela 7, a

média da pergunta 3 foi igual 4,88, a pergunta 7 obteve média 1,7 e a pergunta 8, média 5,88. Excetuando a pergunta 7, a pergunta 3 e a pergunta 8 ficaram com média superior ao da população, estatisticamente igual a 4. Caso não houvesse necessidade da implementação dos Processos de Raciocínio visando reduzir o impacto na restrição do lucro, a média da população deveria ser menor ou igual a 4. Através de P3 e P8, confirmamos a H3, sendo possível encontrar na amostra evidências que corroboram a necessidade de implementação dos Processos de Raciocínio.

Verificar se a implementação da TOC contribui positivamente na coordenação das ações do gerenciamento e planejamento tributário

Para poder atingir o objetivo de verificar se a implementação da TOC contribui positivamente na coordenação das ações do gerenciamento e planejamento tributário, de acordo ao teste do qui-quadrado, foram aplicadas duas questões, a P4 e a P5. A variável P4 questionou ao gestor em relação a tomada de decisão sobre o planejamento tributário e suas ações coordenativas, é necessário a participação de mais pessoas envolvidas neste processo além do setor responsável. O respondente deveria optar entre 0 (Sim) e 1 (Não). Já a variável P5, levantou qual(is) envolvido(s) na tomada de decisão no âmbito tributário. Deveria optar entre 0 (Responsáveis pela escrita fiscal), 1 (Sócio/Empresário) e 2 (Responsáveis por cada área da empresa).

A seguir os resultados das variáveis P4 e P5 de acordo as análises dos testes do qui-quadrado.

Tabela 7: Resultados do teste do qui-quadrado - variável P4

	p4
Qui-quadrado	8,987
df.	1
Significância.	,000

Fonte: Nossa autoria

Na variável P4, o valor do teste do qui-quadrado foi 8.987, com o nível de significância do teste igual a 0,000, sendo inferior ao mínimo exigido de 0,05, conforme a tabela 7.

Tabela 8: Resultados do teste do qui-quadrado variável P5

	Frequência	%	% Acumulado		
Válido 0	21	52,5	52,5	Qui-quadrado	9,650
1	24	35,0	87,5	df.	2
2	5	12,5	100	Significância	0,008
Total	40	100			

Fonte: Nossa autoria

Já a variável P5, o valor do teste do qui-quadrado foi 9.650, obtendo nível de significância inferior ao padrão 0,05, conforme tabela 8. De acordo com as análises do teste qui-quadrado, existe relação significativa entre a necessidade de coordenação das ações do gerenciamento e planejamento tributário e a implementação da Teoria das Restrições (TOC). Dos respondentes da P5, 52,5% optaram pela alternativa 0 (Responsáveis pela escrita fiscal), 13,3% pela 1 (Sócio/Empresário) e 13,3% pela 2 (Responsáveis por cada área da empresa), assim corroborando nossa H2.

Implementação da teoria das restrições e dos processos de raciocínio

A ferramenta de pesquisa identificou três variáveis problemáticas nas empresas do Comercio Varejista, clientes de um determinado escritório contábil no município de Senhor do Bonfim/BA, ocasionando efeito indesejável no ganho da empresa. São elas: P3, P5 e P8.

P3, não ou eventual existência do repasse de informação sobre estratégias traçadas no planejamento ou no gerenciamento dos tributos a toda a empresa; P5, quais envolvidos na tomada de decisão no âmbito tributário, setor responsável; e P8, não ou eventualmente recolhimento dos tributos na data prevista, evitando o pagamento de multas e juros, além de outras sanções, com vista a racionalizar a carga tributária.

Os Processos de Raciocínio da Teoria das restrições com seu conjunto de ferramentas atuam a favor do aprimoramento contínuo, utilizando as três perguntas fundamentais de qualquer processo gerencial que são: “O que mudar”, “para o que mudar” e “como mudar”, visando acrescentar um maior ganho.

O que mudar? A primeira pergunta, Cogan (2007) afirma que é necessário fazer um diagnóstico da situação, onde devemos atacar os sintomas do sistema. Com o diagnóstico da situação, através da ferramenta de pesquisa, conheceu-se as três variáveis (P3, P5 e P8) que vão de encontro à economia tributária (“o que mudar”). O próximo passo é definir meios condutores visando o melhoramento e orientando as mudanças necessárias.

Para o que mudar? A segunda pergunta nos remete a definir meios que irão substituir essa política restritiva (GOLDRATT, 1994). Em P3, a segunda pergunta dos Processos de Raciocínio (“para que mudar”), encontra como resposta a integração de todos da empresa sendo requisito indispensável para a eficiência das estratégias traçadas no planejamento e gerenciamento tributário. Em P5, a alternativa versa na necessidade da visão holística, conhecendo as atividades que influenciam no resultado tributário e orientar as pessoas envolvidas no processo. Já em P8, procurar economizar todo o acréscimo desperdiçado com multas/juros, para desembolsar o valor devido, ter direito ao bônus de adimplência fiscal e obter certidões de regularidade junto ao Fisco.

Como fazer para mudar? Descobrir quais as ações são necessárias e suficientes para que a mudança torne realidade (GOLDRATT, 1994). Em relação a terceira pergunta dos Processos de Raciocínio, a resposta será dada em conjunto, visto o seu alinhamento. Através da interação, troca e repasse de informações com executores das atividades tributárias e também com outros departamentos, orientar o setor responsável pelos pagamentos meios que cumpram as obrigações na data determinada, transferindo conhecimentos acerca da utilidade e importância para a empresa obter um acréscimo no seu ganho.

Considerações finais

Abordando o tema Teoria das Restrições no âmbito da economia tributária sob uma perspectiva teórica, até então, incomum, o objetivo principal deste trabalho consistiu em analisar a sua contribuição na diminuição do impacto tributário, através dos Processos de Raciocínio, como instrumento coordenador das estratégias do planejamento tributário. Respondeu-se ao problema de pesquisa proposto visto que os pressupostos dos Processos de Raciocínio da Teoria das Restrições podem contribuir de fato no planejamento tributário da empresa em busca da maximização do ganho.

Entre as limitações deste estudo, destaca-se o não fornecimento da informação das empresas cadastradas no segmento varejista pela Secretária da Fazenda, alegando tratar-se de matéria sob reserva de sigilo fiscal. Assim, a amostra ficou limitada a clientes de um determinado escritório de contabilidade situado na cidade de Senhor do Bonfim/BA. Outra limitação concerne em não delinear o porte das empresas envolvidas, como o tamanho, número de colaboradores.

Para estudos futuros, as nossas sugestões são: aplicar a pesquisa em outro ramo de empresa ou até em outra região para mensurar se os resultados são análogos. Também, a aplicação dos Processos de Raciocínio da Teoria das Restrições como ferramenta no âmbito da economia tributária diretamente numa empresa, pois acredita-se que os resultados tendem a ser mais satisfatórios, visto a peculiaridade de cada organização. Outra sugestão é analisar a carga tributária como restrição, inviabilizando a geração de empregos, aumento do PIB e criação de novos investimentos.

A filosofia TOC, geralmente direcionada ao processo fabril e outros aspectos, neste estudo mostrou ser viável a sua utilização voltada ao processo tributário. A Teoria das Restrições expõe uma visão sistêmica e detalhada da realidade da organização quanto ao âmbito tributário. Os Processos de Raciocínio detectou pontos defectivos, apontando as restrições impeditiva para se obter um ganho maior, e indicou o caminho a seguir para melhores resultados. Essa metodologia, neste estudo, demonstrou-se utilidade na diminuição da restrição tributária, e que pode subsidiar na gestão visando a maximização do ganho, promovendo a organização maior competitividade, lucros, contribuição na sustentabilidade e também, com a sociedade levando em consideração a geração de empregos e criação de novos investimentos por parte organizacional.

Referências

AMARAL, Gilberto Luiz do. **Governança Tributária: imprescindível para as empresas**. Revista Governança Tributária: Edição comemorativa. Disponível em: <<http://www.governancatributaria.com.br/>>. Acesso: 18 ago. 2011.

BERTAGLIA, P. R. **Logística e gerenciamento da cadeia de abastecimento**. São Paulo: Saraiva, 2003.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: 2004.

BRUNI, Adriano Leal. **SPSS aplicado à pesquisa acadêmica**. São Paulo: Atlas, 2009.

COGAN, S. **Contabilidade Gerencial: uma abordagem da teoria das restrições**. São Paulo: Saraiva, 2007.

COX III, J. F.; SPENCER, M. S. **Manual da Teoria das Restrições**. Bookman, Porto Alegre, 2002.

ELLIS, Steve C. **A Theory of Constraints service systems improvement method: case of the airline turnaround problem**. A dissertation submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy in Industrial and systems engineering. Florida International University, 2011.

GALLO, Mauro Fernando. **A relevância contábil na mensuração da carga tributária das empresas**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós Graduação em

Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias**. 4ªed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOLDRATT, Eliyahu M.; FOX, Bob. **A Corrida**. São Paulo: Educador, 1989.

_____. **A síndrome do palheiro: garimpendo informação num oceano de dados**. São Paulo, Educador, 1992.

_____. **Mais que sorte... um processo de raciocínio**. São Paulo: Educador, 1994.

_____; COX, J. **A meta: um processo de aprimoramento contínuo**. São Paulo: Educador, 1995.

GUERREIRO, Reinaldo. **Gestão do lucro**. São Paulo: Atlas, 2006.

GUPTA, M.C.; BOYD, L.H. **Theory of constraints: a theory for operations management**. International Journal of Operations & Production Management, Vol. 28 No. 10, pp. 991-1012, 2008.

HAIR JR, J. F; ANDERSON, R. E; TATHAM, R. L; BLACK, W. C. **Multivariate data analysis**. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1998

HAIR, Jr; BLACK, W. C; BABIN, B. J; ANDERSON, R. E e TATHAM, R. L. **Multivariate Data Analysis**. 6ª edição. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall, 2006.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – **Estudo sobre o Verdadeiro Custo da Tributação Brasileira**, 2008. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br>. Acesso em 11 jul. 2011.

KIM, S.; MABIN, V.J.; DAVIES, J. **The theory of constraints thinking processes: retrospect and prospect**. *International Journal Operations & Production Management*, 28(2): 155-184, 2008

LACERDA, Daniel Pacheco.; CASSEL, Ricardo Augusto.; RODRIGUES, Luis Henrique. **Service process analysis using process engineering and the theory of constraints thinking process**. Disponível em: <www.emeraldinsight.com/1463-7154.htm > Acesso em: 17 abr. 2012.

Larsson, M.; Arif, M.; Aburas, H.M. **Effectiveness incremental changes and efficiency leaps in the improvement of internal effectiveness**. Management Research News, Vol. 31 No. 8, pp. 583-94, 2008.

LIMA FILHO, R. N.; SOUSA, R. S. de; BRUNI, A. L.; CORDEIRO FILHO, J. B. **O Planejamento estratégico como artefato gerencial para as organizações do terceiro setor: uma análise na Região Metropolitana de Salvador**. Disponível em: <http://www.sei.ba.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=81&Itemid=110 > Acesso: 18 ago. 2011.

MABIN, V.J.; BALDERSTONE, S.J. **The performance of the theory of constraints methodology: analysis and discussion of successful TOC applications**. International Journal of Operations & Production Management, Vol. 23 No. 6, pp. 568-95, 2003.

PIRES, Maria Edwige dos Santos. **A gestão de tributos nas sociedades em forma de consórcio em São Luis do Maranhão.** Dissertação (Mestrado Profissional em Ciências Contábeis) – Programa de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará, 2010.

SENGE, P. M. **A Quinta Disciplina – Arte e Prática da Organização que aprende.** Rio de Janeiro: BestSeller, 2006.

SOUZA, Fernando Bernardi de.; PIRES, Sílvio R.I. **Theory of constraints contributions to outbound logistics.** Disponível em: < www.emeraldinsight.com/2040-8269.htm > Acesso: 16 abr. 2012.

SPENCER, M.S.; COX III, J.F. **Optimum production technology (OPT) and the theory of constraints (TOC): Analysis and genealogy.** *International Journal of Production Research*, 33: 1495-1504, 1995.