

Contribuições da controladoria ao planejamento tributário em empresas do ramo da construção civil

Luiz Felipe Ferreira

Contador; professor do Departamento de Ciências Contábeis
da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC
luizff@cse.ufsc.br

Edith Nunes da Silva

Contadora e Especialista em Análise Tributária
edithnunesilva@yahoo.com.br

Erica Elisa Dani

Contadora
erica1dani@yahoo.com.br

Resumo

As empresas para se manterem no mercado buscam o melhor gerenciamento de seus fluxos financeiros. Uma das opções é a redução da saída de recursos. A carga tributária, que no Brasil, comparada a outros países, é elevada, representa uma parcela significativa do ônus das empresas. Dessa forma, o planejamento tributário ou a elisão fiscal são os instrumentos lícitos que auxiliam as empresas, aproveitando as brechas existentes nas leis, para reduzirem, postergarem ou extinguirem os tributos a serem recolhidos. A controladoria é abordada como um órgão administrativo capaz de auxiliar as empresas na elaboração do planejamento tributário. Pretende-se, neste artigo, defender os objetivos propostos, ressaltando a contribuição da controladoria para o desenvolvimento do Planejamento Tributário.

Como resultado, observa-se que o planejamento tributário depende de fatores internos e externos e a controladoria, como um órgão administrativo, deverá estar atenta às mudanças no mercado e em todas as atividades e níveis da empresa. Poderá, por meio de suas funções, auxiliar no planejamento, na execução e no controle do planejamento tributário, para que a empresa obtenha informação suficiente em prazos compatíveis, diagnosticando a postergação, redução ou extinção dos tributos.

PALAVRAS-CHAVE: Controladoria. Planejamento Tributário. Construção Civil.

1 APRESENTAÇÃO

Para manutenção da máquina que o Estado administra utiliza-se os recursos arrecadados pelos contribuintes e pelos tributos. Para a pessoa jurídica, esses desembolsos representam uma parcela significativa de seus custos ou despesas.

A contabilidade utiliza-se da controladoria para a eficácia de sua gestão, órgão este que fornece informações, opera planejamentos e realiza pesquisas, com o objetivo de diagnosticar os seus pontos deficientes ou reduzir as suas incidências. A entidade pode utilizar, também, o planejamento tributário ou a elisão fiscal, que permite achar o melhor gerenciamento operacional e financeiro.

Nessa busca pelo melhor fluxo financeiro, é necessário o conhecimento sobre cada um dos tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Ponto importante na questão é a área específica na qual se trabalha. A construção civil, nesse caso, apresenta diferentes aspectos tributários e contábeis.

As particularidades contábeis da construção civil devem-se a vários fatores. Primeiro, à classificação da prestação de serviço (empreitada e administração); segundo, à forma de contabilizar (apuração do custo, efetivação dos contratos) e terceiro, qual o âmbito tributário – lucro real (utiliza o custo orçado versus o custo realizado), lucro presumido (possuindo a opção do regime de caixa ou de competência como fato gerador do tributo) ou lucro arbitrado. Assim, esses fatores devem ser analisados juntos com a controladoria no momento da elaboração do planejamento tributário.

1.1 JUSTIFICATIVA

Motivados pela competitividade do mercado e querendo reduzir os gastos inerentes aos tributos, as empresas buscam planejar-se, não apenas no custo da mão-de-obra e de materiais, mas também nos encargos despendidos

para gerar suas riquezas.

A contabilidade aplicada à construção civil deve ser específica, além de possuir características próprias para alocação da mão-de-obra, apropriação dos custos e apuração dos tributos. Tais particularidades merecem um tratamento diferenciado na elaboração do seu planejamento tributário.

Para o sucesso da realização deste planejamento faz-se necessário um grande conhecimento das formas práticas de arrecadação e de funcionamento dos tributos, pois as mudanças na legislação são constantes.

No planejamento e controle das ações, que estão relacionados aos fatos geradores dos tributos, far-se-á o uso da controladoria como forma de administrá-los. Devem ser observadas às ações para a anulação, redução ou adição dos encargos federais, que podem acarretar na diminuição, extinção ou postergação dos desembolsos, conseqüentemente, no aumento do fluxo financeiro, o fator desejado pelos proprietários.

Nesta perspectiva a construção civil possui características diferenciadas para as incidências tributárias – Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Este artigo pesquisa abordará a utilização da controladoria para o planejamento tributário na atividade da construção civil, no sentido de demonstrar qual a contribuição provinda desta utilização.

2 PLANEJAMENTO

O planejamento é considerado como a principal função dentro da administração, uma vez que determina os objetivos, faz-se as previsões, realiza-se as tomadas de decisões e aponta as estratégias.

Segundo Figueiredo e Caggiano [1992, p.23],
Planejamento é a mais básica de todas as funções gerenciais, e a habilidade com que esta função está sendo desempenhada

determina o sucesso de todas as operações. Planejamento pode ser definido como o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão agora com vistas no futuro.

O planejamento define a missão e deve se manter sempre integrado aos objetivos da empresa. Também, deve determinar seu estágio e qual o rumo a seguir, sendo o alicerce para as demais funções. Nesta fase ocorre uma extensa quantidade de atividades que compõem as etapas básicas do planejamento, indo desde as mais simples até as mais complexas - como as realizadas em ambientes incertos.

O planejamento, para Stoner e Freeman [1999], pode ser realizado de forma centralizada (quando sua organização é realizada por apenas um grupo de pessoas, como um departamento) ou descentralizada (cada unidade é responsável pela organização). Uma combinação dessas duas formas apresenta uma unidade central, fazendo o planejamento geral, e cada unidade complementando esse plano.

Para que ocorra melhor atuação em cada nível do planejamento, ele pode ser classificado em planejamento estratégico, planejamento operacional ou planejamento tático.

2.1 CONTROLE

Após o planejamento, inicia-se uma etapa importante, a fase do controle, com a tarefa de verificação real dos resultados obtidos. Conforme Anthony [1970, apud. MOSIMANN e FISCH, 1999, p. 71], o controle configura-se como “um instrumento administrativo exigido pela crescente complexidade das empresas a fim de atingir um bom desempenho”.

Controle, segundo Mockler [apud. STONER e FREEMAN, 1999, p. 440],

É um esforço sistemático de ajustar padrões de desempenho com objetivos de planejamento, projetar sistemas de feedback de

informação, comparar o desempenho presente com estes padrões pré-estabelecidos, determinar se existem desvios e medir sua importância, e iniciar qualquer ação necessária para garantir que todos os recursos da empresa estejam sendo usados do modo mais eficaz e eficiente possível para o alcance dos objetivos da empresa.

Portanto, o processo do controle consiste na função administrativa, em assegurar e conferir o desempenho previsto nos padrões estabelecidos, assim como iniciar as ações corretivas, caso seja necessário, para se alcançar as metas projetadas na fase de planejamento.

Na etapa de controle, faz-se necessário, pelos gestores, o uso de ferramentas que permitam a avaliação dos atos implementados, a fim de se identificar os sucessos, como também qualquer problema, além de se certificar de que os planos pré-estabelecidos foram cumpridos. Nessa etapa se verifica os objetivos, planos, políticas e os padrões pré-estabelecidos na etapa do planejamento foram satisfeitos.

Nakagawa [1977, apud. MOSIMANN E FISCH, 1999, p. 72] esclarece que a definição de controle possui quatro pontos básicos: “(a) conhecer a realidade; (b) compará-la com o que ‘deveria ser’; (c) tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens; e (d) tomar atitudes para sua correção”.

Dessa forma, o controle produz e utiliza as informações, para garantir que os resultados almejados no planejamento sejam alcançados em todos os níveis da organização, de forma individual ou global. O planejamento e o controle são as ferramentas que instrumentalizam os processos de gestão das empresas. A controladoria será a forma abordada para a administração desses procedimentos.

2.2 CONTROLADORIA

A controladoria é apresentada sob dois pon-

tos de vista distintos: um como órgão administrativo e o outro como área do conhecimento humano. Para Mosimann et al. [1993, p. 85]:

A controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizado por dois enfoques:

- a) como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa e;
- b) como uma área de conhecimento humano com fundamentos, conceitos e princípios e métodos oriundos de outras ciências.

O enfoque dado a esta pesquisa será da controladoria como um órgão administrativo, que se utiliza base teórica e dos conceitos preconizados, como uma atividade decorrente da contabilidade dentro da empresa.

De acordo com Tung [1993, p. 34]:

A controladoria é o órgão que fornece dados e informações, que planeja e pesquisa, procurando sempre mostrar à cúpula os pontos de estrangulamento atuais ou futuros capazes de colocar a empresa em perigo ou de reduzir a rentabilidade.

Deste modo cabe à controladoria assessorar os gestores no processo de planejamento, execução e controle, buscando dentre elas a alternativa, que deve ser a mais viável economicamente. No planejamento, desempenha o papel de coordenar e compartilhar da opção da melhor alternativa no planejamento global; na execução, compete à controladoria fornecer o apoio por meio de informações eficazes e, no controle, avaliar se as metas estão sendo atingidas, conforme o planejado, em cada uma das áreas.

As suas atribuições dependerão do modelo de gestão de cada empresa. Conforme Catelli [1999, p. 372], “a Controladoria é por excelên-

cia uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico”.

Compete à controladoria então interagir os objetivos entre todos os níveis da organização. Para Catelli [1999, p.372], cabe à controladoria “por ser a única área com uma visão ampla e possuidora de instrumentos adequados à promoção da otimização do todo, a responsabilidade pelo cumprimento de uma missão muito especial. A missão da controladoria será: assegurar a otimização do resultado econômico da organização”.

Infere-se que a controladoria contribui positivamente para a tomada de decisão quando atende aos requisitos para o desempenho da sua função. Segundo Wilson e Colford [apud FIGUEIREDO e CAGGIANO, 1995, p.25], as funções da controladoria, são: planejamento, controle, informação e contabilidade.

Portanto, observa-se que a controladoria agrega importantes funções: no planejamento, participando da elaboração das estratégias tomadas pela empresa, que irão compor o planejamento estratégico, e na formulação do planejamento tático e operacional.

O controle corresponde ao acompanhamento dos processos e permite que ocorra uma verificação contínua das atividades realizadas e a sua comparação com o planejamento estabelecido. As empresas dispõem de diversos sistemas de informação, os quais são trabalhados pela controladoria para elaboração, implantação, organização, interpretação e aprimoramento dos dados.

Na função da contabilidade, a controladoria poderá incluir em todos os níveis da empresa a utilização de sistemas de custos, além de manter um sistema contábil sempre atualizado e eficaz na elaboração das demonstrações financeiras. Ela também é encarregada da elaboração

e verificação do planejamento tributário, assessorando-o na utilização de métodos eficientes à empresa.

A controladoria possui ainda funções variadas, como administrar e supervisionar os departamentos e outras funções externas da organização (auditores externos, autoridades fiscais, fornecedores,...). A fim de que possa efetuar as suas funções, a controladoria necessita de um arcabouço que lhe assegure agilidade no processo de trabalho. Entre outras coisas, espera-se que preste informações confiáveis, possua sistemas de informação projetados (como por exemplo, o orçamento de caixa e o planejamento tributário), concernentes com o modelo de gestão, e disponha de um grupo de pessoas qualificadas e envolvidas com a missão da controladoria.

A controladoria utiliza para as suas atividades informações de várias áreas da contabilidade e, para otimizar a gestão dos impostos e contribuições, ela pode utilizar uma importante ferramenta, o planejamento tributário.

2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A prática do planejamento tributário no Brasil, segundo Franco [2004], ainda é considerada nova e pouco disseminada, se comparada a de outros países, como os Estados Unidos, que já a empregam como parte das ferramentas de gestão nas empresas, não sendo vista como atividade isolada, simplesmente visando a economia dos ônus fiscais.

Com o objetivo de pagar menos tributos as empresas buscam a utilização de meios, como a evasão e a elisão fiscal. A distinção entre ambas, segundo Huck [1997, p.27], “reside nos meios utilizados no procedimento de cada uma delas”.

É conceituada por Melo [1979, apud MARTINS, 1988, p. 497] “como toda ação, ou omissão de natureza ilícita, objetivando a subtração a uma obrigação tributária. [...] a evasão estará

caracterizada por ato viciado por fraude ou simulação, praticado depois de tipificada a obrigação tributária”.

Para a redução, postergação ou extinção do desembolso da elevada carga tributária de maneira lícita é possível à empresa promover a chamada elisão fiscal, que, segundo Pellizzari [1990, p.45],

É o ato ou fato que tem por objetivo evitar o aparecimento da obrigação tributária, sem a prática ou do dolo ou fraude. Ela também é conhecida por economia de impostos, economia fiscal, poupança fiscal, elusão, evasão legal, evasão legítima e evasão lícita.

A elisão fiscal possui a preocupação de realizar os seus procedimentos de uso dos meios legais. Ela ocorre antes do fato gerador do tributo [MARTINS, 1988]. Ainda, de acordo com Pellizzari [1990], a elisão fiscal pode ser demonstrada de duas formas distintas: a permitida ou regida pela lei (como imunidades) e a resultante de “brechas” da lei (o planejamento tributário).

Planejamento tributário é também definido por Padoveze [2003, p.73] “como estudos pontuais e específicos objetivando melhorar a carga tributária geral da empresa, através de contenciosos, reorganizações societárias etc”.

Portanto, o planejamento tributário é um mecanismo legal, que tem por finalidade a redução dos gastos das empresas, inerentes aos tributos. Busca- por meio de atitudes lícitas evitar, ou diminuir ou postergar, sempre que possível, o procedimento mais vantajoso do ponto de vista fiscal.

As três finalidades do planejamento tributário, conforme Amaral [2002], são:

- Evitar a incidência do tributo: tomam-se providências com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo.
- Reduzir o montante do tributo: as provi-

dências são no sentido de reduzir a alíquota ou a base de cálculo do tributo.

- Retardar o pagamento do tributo: o contribuinte adota medidas que têm por fim postergar (adiar) o pagamento do tributo, sem a ocorrência de multa.

As empresas utilizam o planejamento tributário com a finalidade de não precisar quitar tributo, ou de diminuir o valor a ser pago ou, ainda, de adiar o pagamento do montante. Na elaboração de um sistema de planejamento tributário é indispensável que se leve em consideração todos os tributos incidentes na operacionalização da entidade (aquisição, produção e comercialização). Estes devem ser analisados anteriormente à ocorrência do fato gerador, acontecimento que deve ser auxiliado pelo setor contábil e supervisionado pela controladoria da empresa.

De acordo com Oliveira [2002], no planejamento “de campo” a empresa pode realizar uma economia real dos seus recursos, além deste ser o método mais viável para não se ter preocupações futuras com o Fisco. O planejamento de campo é desempenhado nas funções operacionais da empresa.

A redução do ônus tributário pode ser realizada pela controladoria com a análise dos procedimentos operacionais, pois esta possui uma visão global. A sua visão deve assegurar que os fornecedores e os clientes sejam percebidos de forma sistêmica de como a empresa está inserida no mercado, avaliando assim todos os seus tributos.

2.4 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL

A atividade imobiliária é considerada um segmento mais amplo que a construção civil, pois, segundo Costa [2000, p.31]:

Compreende o desmembramento de terrenos, loteamento, incorporação de imó-

veis, construção própria ou de condomínio, locação de imóveis próprios ou de terceiros e administração de Centros Comerciais, *Shopping Centers* e Condomínios Residenciais.

Conforme Costa [2000, p. 13], “as empresas de engenharia civil executam obras para terceiros sob administração ou sob empreitada”. De acordo com o autor, a remuneração das empresas de construção por administração ocorre pela cobrança de um percentual dos custos incorridos na obra ou por um valor fixado previamente com o contratante. No caso de obras por empreitada, a empresa de engenharia e a construtora assumem todos os custos de execução e a receita é obtida sob condições específicas.

De acordo com as atividades imobiliárias considera-se incorporação imobiliária a atividade desempenhada com o intuito de promover e realizar a construção para a venda, total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas [Lei nº 4.591, de 16/12/1964].

As empresas, para o seu funcionamento, devem recolher ao Estado os tributos, taxas e contribuições de melhoria. Quanto à tributação do resultado auferido, podem optar por três tipos de classificações existentes no âmbito do imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ, que são: lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado.

São obrigadas a tributar pelo regime de lucro real as empresas que se enquadrarem nas situações estabelecidas pelo Regulamento de Imposto de Renda (RIR), Decreto nº 3000/99, art. 246. Quando a opção acontecer pelo lucro real, deve-se fazer o ajuste do resultado contábil por meio das adições, exclusões e/ou compensações permitidas pela lei, para se obter o lucro tributável.

As entidades que apresentarem sua receita total no ano calendário antecedente igual ou

inferior a R\$ 48.000.000,00 e também não se enquadrarem nas exigências da tributação pelo lucro real, poderão optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, definido pelo RIR, Decreto nº 3000/99.

A tributação pelo lucro arbitrado é admitida somente em alguns casos específicos como nos de lançamento de ofício (arbitramento de competência exclusiva do fisco) e em casos fortuitos ou de força maior que forem devidamente comprovados, como os definidos pelo código civil [Higuchi, 2004]. As informações a seguir estão embasadas nos arts 404 a 414 do RIR/99.

2.4.1 CONTRATOS

As empresas prestadoras de serviço na área da construção civil e incorporação de imóveis dispõem de trabalhos duas formas de contratações: os contratos de longo (com duração superior a 12 meses) e os de curto prazo (inferiores a 12 meses).

Na apuração do resultado desses contratos, em situações que a construção ocorra por empreitada ou de fornecimento, apuram-se os de longo prazo, com o preço pré-determinado de bens e serviços a serem produzidos. Serão computados a cada período em que forem apurados: o custo para construção incorrido nesse período, além de uma parcela proporcional referente ao valor total da empreitada, ou dos bens e serviços, a serem prestados. Esta porcentagem pode ser definida com base em um laudo técnico ou ainda com base na relação entre os custos incorridos no período da apuração e o custo total estimado para a realização.

A apuração do resultado deve ser realizada da forma citada anteriormente ou em alguns casos será precedida no livro de apuração do lucro real - Lalur.

Já nos contratos de curto prazo, os seus resultados serão reconhecidos na medida em que forem executados os trabalhos [Decreto Lei nº

1.598, de 1977, art. 10].

2.4.2 APURAÇÃO DO CUSTO

A determinação do custo, dedutível tributariamente, em incorporadoras e construtoras, deve seguir as normas regulamentadas pela Secretaria da Receita Federal (regulamento do imposto de renda). Para isto as empresas devem possuir em sua contabilidade o registro permanente de estoques, podendo adotar os métodos de avaliação pelo custo médio ou o primeiro que entra é o primeiro que sai (Peps).

Segundo Antônio [2003, p.22] “o registro dos estoques será escriturado com base nos lançamentos dos custos pagos ou incorridos e das baixas de estoques constantes na escrita comercial”.

Caso o empreendimento a ser vendido compreenda mais de uma unidade imobiliária a ser vendida separadamente, o registro de estoque deverá discriminar o custo de cada unidade distinta.

Existem ainda particularidades na determinação do custo, como no caso em que um projeto será executado conjuntamente por duas ou mais empresas jurídicas. Ele será considerado, para cada uma delas, um empreendimento em que será distribuída proporcionalmente a sua participação os valores referentes ao custo.

A formação do custo do imóvel vendido será composto pelo: a) custo de aquisição dos terrenos ou prédios, inclusive os tributos para a aquisição e as despesas referentes à legalização; b) os custos diretos de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramentos, loteamentos, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos.

As despesas com vendas, financeiras, gerais e administrativas e, quaisquer outras, operacionais e não operacionais, não compreendem o custo dos imóveis vendidos.

2.4.3 APURAÇÃO DA RECEITA

Na apuração da receita o fisco aceita a adoção do regime de caixa e o regime de competência para a sua efetivação. O regime de caixa consiste basicamente em considerar receita do exercício aquela que for efetivamente recebida dentro do exercício financeiro (entrada do dinheiro) e despesa do exercício aquela desembolsada dentro do exercício [Costa, 1984]. O regime de competência, para Higuchi et al. [2004, p.167], “significa que as receitas de vendas devem ser reconhecidas na apuração do resultado do período-base em que as vendas forem efetivadas, independentemente de recebimento em dinheiro”.

As empresas de incorporação reconhecem geralmente as receitas e os custos das unidades vendidas proporcionalmente à receita recebida no período.

2.4.4 APURAÇÃO DO LUCRO BRUTO

A apuração e o reconhecimento do lucro bruto na venda de cada unidade ocorrerá quando for efetivada a venda, ainda que mediante a carta de reserva ou qualquer outro documento representativo desse compromisso, ou quando implementar a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda.

O contribuinte tem a possibilidade de apurar e reconhecer o lucro da venda por empreendimento, mediante o registro englobado das receitas e dos custos. O registro das receitas pode ser aplicado tanto às unidades quanto aos empreendimentos (conjunto de unidades). Este registro englobado das receitas somente poderá ser utilizado em empresas que mantiverem um registro analítico da conta corrente de cada cliente, em livros auxiliares.

Quando a venda de uma unidade concluída for efetuada à vista, o lucro bruto será apurado e reconhecido na data em que se efetuar a transação, no resultado do período de apuração. Já no caso da venda de empreendimentos ainda

não concluídos, ela pode ser executada de duas maneiras, com a inclusão ou não do custo orçado, fator que depende apenas do contribuinte. A diferenciação estará na maneira de contabilizar o custo.

Caso o contribuinte não queira optar pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido, este será feito com base em todos os custos até a realização da venda. Após esta fase, deve ser apurado o lucro bruto e computado integralmente ao resultado do período de apuração. Os custos referentes às unidades vendidas pagas, que forem incorridos ou contratados após o reconhecimento do lucro bruto, serão apurados mediante o rateio. Se ocorrerem no período de apuração da venda devem ser lançados como custo adicional da venda. Caso ocorram posteriormente, serão computados no resultado do período em que forem efetivados como custo do período anterior.

Na venda à vista, com a inclusão do custo orçado, será apurado inicialmente o custo unitário, com base nos custos pagos ou incorridos e contratados, além dos custos orçados para a conclusão da obra. Quando ocorrer variações no orçamento da unidade vendida, estas deverão ser rateadas conforme os custos do empreendimento. As alterações deverão seguir os mesmos procedimentos adotados na venda sem o custo orçado.

São considerados custos pagos ou incorridos aqueles que se referem a bens ou serviços pagos, adquiridos ou contratados, com a finalidade específica de aplicação no empreendimento do qual a unidade vendida seja integrante. Custos contratados são aqueles firmados com fornecedores de bens ou serviços e que são cumpridos por contratos. O custo orçado é elaborado com o preço corrente dos insumos, mão-de-obra, serviços prestados e demais gastos necessários ao tipo de empreendimento.

Segundo Antônio [2003, p.23], “o custo or-

çado será contabilizado por ocasião da venda de cada unidade e representará a diferença entre o valor total orçado para a obtenção da unidade vendida, o valor do custo já incorrido e o custo contratado”.

Para se utilizar o custo orçado a opção deverá ser feita até a data em que se reconhecer o lucro bruto da venda da primeira unidade do empreendimento ou de uma unidade isolada. Esta opção poderá ser realizada separadamente para cada um dos empreendimentos, desde que seja computado individualmente na apuração do lucro bruto de todas as unidades do empreendimento.

Essa diferença verificada trará na conclusão da obra influências no resultado. Por isso o emprego do custo orçado deve ser realizado com cautela, uma vez que a diferença de valor entre o custo orçado e o custo realizado poderá acarretar punição, quando da atualização do cálculo de juros de mora, que deverão ser quitados jun-

tamente com o imposto incidente no período de apuração.

3 CONTROLADORIA COMO SUPORTE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A controladoria como órgão administrativo possui algumas características para assessorar os gestores nas atividades da empresa. Essas atribuições que ela possui serão as ferramentas utilizadas na elaboração do planejamento tributário.

As funções da controladoria (planejamento, controle, contabilidade e informação) são as ferramentas, conforme dito acima, que a contabilidade usará no auxílio do planejamento tributário.

O quadro abaixo demonstra as funções da controladoria, desde o planejamento até a informação, e relaciona quais as contribuições que a mesma poderá efetuar na elaboração do planejamento tributário da empresa.

Figura 1: Funções da controladoria no Planejamento Tributário

	FUNÇÃO DA CONTROLADORIA	CONTRIBUIÇÕES PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
Planejamento	· Elaboração dos objetivos e metas.	<ul style="list-style-type: none"> · Identificar a atividade imobiliária; · Forma de execução; · Identificar outras fontes de recursos; · Definir e elaborar os contratos; · Estabelecer o sistema de custo a ser utilizado; · Identificar os métodos tributários possíveis; · Estruturar orçamento; · Critérios de avaliação dos estoques; · Forma de reconhecimento da receita; · Quem participará: fornecedores e tipo de empresa; · Identificar o fato gerador no IRPJ e CSLL.
Controle	· Execução e controle dos planos estabelecidos.	<ul style="list-style-type: none"> · Verificar se os contratos estão sendo cumpridos; · Averiguar se os estoques estão sendo avaliados pelo método proposto; · Verificar a execução do orçamento; · Avaliar atitudes para a correção; · Alterar o planejamento quando necessário; · Focalizar as atividades e as pessoas envolvidas;

Controle		<ul style="list-style-type: none"> · Controlar os impostos e contribuições; · Acompanhar o fato gerador; · Diagnosticar a postergação, redução e extinção de tributos.
Contabilidade	<ul style="list-style-type: none"> · Delinear, estabelecer e manter o sistema de contabilidade gerencial e financeira. 	<ul style="list-style-type: none"> · Executar o orçamento; · Efetuar as retenções dos tributos; · Manter um sistema de custos em todos os níveis da empresa; · Calcular os tributos; · Elaborar as obrigações acessórias; · Gerar relatórios gerenciais; · Gerar informações para os relatórios societários.
Informação	<ul style="list-style-type: none"> · Preparar, analisar e interpretar os resultados financeiros. 	<ul style="list-style-type: none"> · Interpretar e dominar a legislação vigente e suas alterações; · Identificar a necessidade de informação para cada usuário; · Aprimorar os métodos existentes de planejamento; · Interpretar e avaliar os relatórios emitidos pela contabilidade.

FONTE: Elaborado pelos autores

O planejamento é elaborado geralmente em um único sistema, para controlar e tomar as decisões operacionais normais. Contudo, a flexibilidade necessária ao sistema tributário requer revisões periódicas, de modo a ajustá-las às alterações da Lei, que são constantes.

A primeira dentre as funções da controladoria será identificar qual a atividade que a empresa executará, qual será o seu ramo de atividade, para que assim possa verificar as alíquotas aplicáveis e a legislação vigente. Verificar também qual o método que a empresa adotará para a execução de suas obras, que poderá ser por administração ou por empreitada. Caso a opção ocorra por empreitada serão incluídos todos os custos de construção, devendo assim observar a utilização das matérias-primas e da prestação de serviços por terceiros.

Na construção civil a empresa pode executar mais de um objeto, favorecendo primeiramente a finalidade da sua instituição. As empresas podem ainda optar por outras fontes de renda, com outras atividades, como a locação e administração de bens, a permuta de bens

móveis e imóveis, a venda de imóveis de terceiros, recebidos como pagamento. A tributação nesse caso possui alíquotas diferentes, portanto a contabilidade precisa estar atenta sobre que tipo de receitas foi auferido para o cálculo dos tributos.

No planejamento verifica-se ainda a duração da obra, para que se possa estabelecer a forma de contratação, se a mesma será de curto ou longo prazo. Este fator precisa ser observado principalmente em obras com período superior a 12 meses, pois neste caso deverá ser verificado como serão distribuídos os custos e a realização do reconhecimento da receita durante a execução da obra. Devem ser observados os contratos de execução de serviço, pois o método adotado pela empresa será um fator que determina a percentagem da alíquota do IR (imposto de Renda) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

A estruturação do orçamento poderá ser realizada na empresa desde a captação de recursos para a execução, para a programação do fluxo financeiro e ainda para a elaboração

do planejamento do custo total da obra.

Na fixação do orçamento, se estabelecera qual o método de custo a ser adotado na empresa. Dependendo do tipo de tributação que for adotado, este fator deve ser diferenciado, pois na escolha pelo lucro real a empresa terá a opção de seguir o sistema de custo orçado para o empreendimento e compará-lo ao custo realizado, para que, por meio do quadro de adições e exclusões obtenha o valor a ser tributado. O custo orçado deve ser elaborado de maneira eficiente para que não ocorra diferença discrepante com o custo realizado, acarretando para a empresa um gasto a mais com tributos e suas multas. As empresas de construção e incorporação de imóveis, segundo a IN nº 25 de 25/02/99, que utilizarem o registro do custo orçado não poderão optar pelo lucro presumido enquanto não forem concluídas as suas operações. Caso não utilize a opção pelo regime do lucro real a empresa adotará o método de custo que lhe for mais viável.

A empresa deve identificar, na fase do planejamento, qual o caminho que irá utilizar na tributação do IRPJ. Ela poderá optar pelo lucro real, presumido ou o arbitrado. Para isso é necessário verificar qual dos métodos lhe trará maior benefício. Caso adote o regime de tributação pelo lucro real, deve escolher a modalidade que lhe seja menos onerosa, a estimativa (pagamento mensal) ou a real trimestral (pagamento trimestral). Deverá observar que apenas a opção pelo pagamento mensal poderá compensar todos os prejuízos fiscais obtidos nos períodos anteriores e no caso de trimestral isso será limitado, poderá compensar apenas 30% deste valor.

Segundo a legislação do imposto de renda as empresas poderão utilizar para o controle dos estoques de materiais o método do custo médio (na sua utilização é efetuada uma média ponderada de todo o estoque existente) ou o PEPS (os valores utilizados são os custos mais

antigos de aquisição do componente do estoque). A empresa deve verificar qual método utilizará, principalmente quando optante pelo lucro real, pois esta escolha lhe trará conseqüências no resultado. Dependendo do método utilizado, o valor do estoque será diferente. Como habitualmente os preços de mercado aumentam com o passar do tempo, a utilização do PEPS fará com que o valor do estoque esteja avaliado num total maior. Caso se utilizasse o custo médio a empresa poderia postergar seus tributos de maneira lícita. No caso de estoques de produtos acabados em construtoras, cada empreendimento possui seu valor próprio, então não se utiliza esses métodos.

Além do método dos estoques a empresa deve verificar qual procedimento utilizará para o reconhecimento da receita, fator importante em todos os métodos de tributação. Ela poderá optar pelo regime de caixa (quando ocorrer o recebimento efetivo da receita) ou pelo regime de competência (as receitas serão reconhecidas na apuração do resultado do período-base em que as vendas forem efetivadas, independentemente do seu recebimento). A empresa que adotar o regime de caixa possui como auxiliar na projeção dos tributos o fluxo de caixa, que elaborado pela contabilidade, poderá dar o suporte necessário para a verificação do método mais vantajoso.

Na realização dos processos (desde a elaboração do projeto à venda do empreendimento) deve-se dar ênfase às “pessoas” envolvidas (fornecedores, funcionários e clientes), para que trabalhem conjuntamente na redução, postergação ou extinção dos tributos, de forma lícita.

O planejamento é o início de todas as atividades que a empresa realizará. Então o fator predominante para que a empresa tenha um planejamento tributário lícito é que o mesmo ocorra antes do fato gerador do IRPJ e da CSLL. O planejamento deve desenvolver os meios a serem adotados para que a empresa alcance os

seus objetivos.

Para ser eficiente o controle quanto ao planejamento tributário, deve estar sempre atento à mudança ocorrida tanto na parte interna (que corresponde às alterações nos custos, nos contratos, na mão-de-bra da empresa) quanto na externa (mudanças no mercado, alterações nas leis, aumento da concorrência).

Faz parte deste ofício, comparar a missão com os objetivos planejados pela empresa, com os que estão sendo realizados no presente, se serão necessárias algumas alterações e, se indispensável, como serão efetuadas essas mudanças.

O controle também será realizado nos contratos que a empresa executa ou irá executar, observando a sua duração (curto ou longo prazo), o tipo de empreendimento, o tipo de cliente (pessoa física ou jurídica), no caso de contratos de longo prazo se estes serão executados por empreitada ou por administração.

O método de avaliação dos estoques foi anteriormente escolhido para a aplicação e cabe à controladoria verificar se está sendo utilizado o método pré-estabelecido e se este está suprindo a necessidade da empresa. Verificar também como estão as perdas e o que pode ser feito para a redução das despesas de aquisição, estocagem e manutenção dos estoques cabe a controladoria.

Nas empresas de construção civil e incorporação o orçamento deve ser controlado constantemente, deve ser verificado, também, se a execução ocorreu conforme planejado. São observados para isso os fornecedores, a qualidade e quantidade do material utilizado e os valores pagos. Caso tenham ocorrido divergências no orçamento, devem ser corrigidas, para que o planejamento tributário não apresente erros e passe a trazer complicações para a empresa.

O controle dos impostos e contribuições desde seu surgimento, o fato gerador, até o

pagamento, deve ser verificado e fiscalizado para que não ocorram distorções e para que os pagamentos sejam efetuados dentro dos prazos de vencimento. O planejamento tributário apenas será lícito quando ocorrer anteriormente ao fato gerador. Portanto, a controladoria, na etapa do planejamento e controle, desempenha papel fundamental, a fim de que sejam diagnosticadas as operações que identifiquem a postergação, a redução ou a extinção dos tributos.

As funções da contabilidade são estabelecidas em todos os níveis da empresa, com o auxílio da controladoria. Elabora o sistema de custo para todos os estágios, executa o orçamento e ainda calcula os tributos a serem pagos.

A contabilidade é responsável nos casos de alguns serviços como a prestação de serviço de mão-de-obra das retenções de imposto de renda na fonte - IRRF. A esses tributos devem ser dadas as devidas atenções, pois já foram recolhidos e, portanto, devem ser reduzidos do valor a ser pago.

As empresas de construção civil e incorporação são responsáveis pela elaboração e emissão das obrigações acessórias, que são elaboradas e emitidas pela sua contabilidade. No âmbito federal são elas: Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF; Declaração de Informações Econômico Financeiras da Pessoa Jurídica - DIPJ; Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF; Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - DITR; Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais- DACON e Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias - DIMOB (específica para construtoras e imobiliárias).

Cabe ainda à contabilidade, como órgão responsável pela otimização dos resultados da empresa, planejar as estratégias, controlar os processos, subsidiar as informações relevan-

tes e oportunas, além de administrar e supervisionar os departamentos, para, assim, dar suporte ao processo de gestão e conseqüentemente ao planejamento tributário, garantindo-lhes o sucesso nos resultados esperados: diminuição, extinção ou postergação dos gastos referentes aos tributos.

Os relatórios gerenciais, elaborados pela contabilidade, são utilizados em todos os estágios da empresa, independente do tipo de tributação que esta adotar, pois além da sua importância na elaboração do planejamento (que ocorre constantemente), são utilizados no acompanhamento do controle e servem como fonte de dados para o sistema de informação.

A controladoria, como gestor da informação, precisa estar atualizada constantemente com a legislação vigente e com as mudanças que nela ocorrerem, para que a empresa possa se adaptar facilmente, sem nenhum prejuízo, além de aprimorar, por meio de novos conhecimentos, os métodos já utilizados pelo planejamento.

Cada usuário precisa de um tipo de informação para suprir a sua necessidade e cabe ao sistema de informação identificá-lo e providenciar para que seja elaborada pela contabilidade da empresa.

A ferramenta da informação pode ser utilizada também para interpretar os relatórios gerenciais e societários fornecidos pela contabilidade, para verificar se o planejamento tributário foi eficiente, acompanhar todos os aspectos da empresa e servir como fonte para a elaboração dos próximos planejamentos.

A empresa poderá utilizar as ferramentas da controladoria como citados anteriormente, para elaborar e executar o seu planejamento tributário de maneira eficiente, reduzindo, postergando ou evitando, assim, os gastos com os tributos, promovendo um melhor fluxo financeiro para a organização.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo surgiu com a finalidade de trabalhar duas áreas distintas da contabilidade, a gerencial e a tributária, que precisam atuar em conjunto, para que cheguem ao resultado desejado, ou seja, um melhor fluxo financeiro para a empresa. Foi escolhido o ramo da construção civil devido às suas particularidades referentes à tributação.

O planejamento tributário é utilizado pelas empresas como um método lícito para a redução, postergação ou extinção dos tributos a serem pagos. O presente trabalho procurou demonstrar as contribuições que a controladoria, como órgão administrativo, poderá trazer para a elaboração, execução e controle do planejamento tributário.

Ao longo deste trabalho utilizou-se a conceituação dos termos chaves para a melhor compreensão da integração da controladoria com o planejamento tributário.

O planejamento recebeu a devida atenção, pois se refere à determinação dos objetivos. São feitas as previsões, realizadas as tomadas de decisões e iniciadas as estratégias a serem seguidas. O controle possui a tarefa de execução das estratégias, verificação dos resultados obtidos e realização das ações corretivas, quando necessárias.

A controladoria possui a função de assessorar os gestores no processo de planejamento, execução e controle. Assim, contribui na busca da melhor alternativa para concluir, dentre as disponíveis qual deve ser a mais viável economicamente e que também tenha o menor custo.

O planejamento tributário é um mecanismo legal, utilizado pelas empresas, com a finalidade de reduzir os gastos inerentes a tributos. Ele possui a finalidade de evitar a incidência do tributo, reduzir o seu montante ou ainda adiar o seu pagamento.

Por meio dos aspectos tributários da cons-

trução civil tem-se algumas das características que são citadas como diferenciadoras no método de tributação adotado. Apresentou-se desde o conceito de construção, incorporação e empreiteiros, fatores que são determinantes em aspectos como elaboração do contrato, retenções, métodos de custos e apuração da receita, e ainda as possíveis formas de tributação a serem adotadas.

A redução, postergação ou extinção do ônus tributário pode ser realizado com o auxílio da controladoria, por meio da análise dos procedimentos operacionais, pois ela possui uma visão global, de forma sistêmica, avaliando assim todos os tributos da empresa.

A controladoria utilizará suas funções (planejamento, controle, contabilidade e informação) como ferramentas que a empresa disporá para a eficácia do planejamento tributário em todos os níveis.

Na elaboração dos objetivos e metas, a controladoria colabora no planejamento tributário por meio da sua gestão, na identificação da atividade imobiliária que a empresa irá seguir, como a executará, na elaboração de seus contratos, na definição da forma de tributação, na estruturação do orçamento e na avaliação do melhor método de avaliação dos estoques.

Na execução de sua tarefa, a controladoria, com auxílio do planejamento tributário, irá verificar se os contratos estão sendo cumpridos, averiguar se os estoques estão sendo avaliados pelos métodos propostos, fiscalizando a execução do orçamento, alterando o planeja-

mento quando necessário, controlando os impostos e as contribuições e, ainda, diagnosticando a postergação, redução ou extinção dos tributos.

A contabilidade delinea, estabelece e mantém o sistema de contabilidade gerencial e financeiro. No planejamento tributário ela possui a função de executar o orçamento, calcular os tributos e retê-los quando for o caso, além de manter um sistema de custos em todos os níveis da empresa. Cabe à contabilidade, ainda, a elaboração e a transmissão das obrigações acessórias, a geração dos relatórios gerenciais e das informações, para os relatórios societários.

A controladoria prepara, analisa e interpreta os resultados financeiros. Esta função é utilizada para interpretar e dominar a legislação vigente e suas alterações, além de aprimorar os métodos já adotados de planejamento, interpretar e avaliar os relatórios emitidos pela contabilidade e identificar a necessidade de informação para cada usuário.

O planejamento tributário depende de fatores internos e externos e a controladoria, como órgão administrativo, deve estar sempre atenta às mudanças no mercado e em todas as atividades e níveis da empresa. Poderá por meio de suas funções, como foi demonstrado neste estudo, auxiliar no planejamento, na execução e no controle do planejamento tributário, para que a empresa obtenha o que almejou (redução, postergação ou extinção dos tributos) e conseqüentemente um bom fluxo financeiro.

REFERÊNCIAS

- ANTÔNIO, Paulo Joaquim. **Manual de contabilidade e tributos de construtoras e imobiliárias**. São Paulo: Atlas, 2003.
- AMARAL, Gilberto Luiz do. A Nova Ótica do Planejamento Tributário Empresarial. **Tributário.net**, São Paulo, a.5, 2/02/20002. Disponível em: http://www.tributario.net/artigo_ler.asp?id=14804. Acesso em: 01/10/2004.
- BRASIL. **Decreto Lei nº 1.598** de 23 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto de renda. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9532.htm Acesso em 20/12/2004.

- **Lei nº 4.591** de 16 de dezembro de 1964. Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4591.htm Acesso em: 28/11/2004.
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Instrução Normativa SRF nº 25** de 25 de fevereiro de 1999.
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Decreto nº 3.000** de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm> Acesso em: 13/12/2004.
- CATELLI, Armando. **Controladoria** - Uma abordagem da Gestão Econômica - GECON. São Paulo: Atlas, 1999.
- COSTA, Magnus Amaral da. Reconhecimento do lucro na atividade imobiliária: **Revista Brasileira de Contabilidade**, São Paulo, n. 49, 1984.
- **Contabilidade da construção civil e atividade imobiliária**. São Paulo: Atlas, 2000.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1992.
- FRANCO, Adonilson. O Planejamento Tributário. **Tributario.net**, São Paulo, a.5, 12/08/2004. Disponível em: http://tributario.net/artigo_ler.asp?id=32202. Acesso em : 01/10/2004.
- HIGUCHI, Hiromi; et al. **Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática**. 29 ed. São Paulo: IR Publicações, 2004.
- HUCK, Hermes de Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- LACOMBE, Francisco José Masset; HEILBORN, Gilberto Luiz José. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias vol. 13: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.
- MARTINS, James. Limites ao planejamento tributário - normas antielusivas (gerais e preventivas - a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro.
- TORRES, Heleno Taveira; MARTINS, James (Org.). **Tributação e Antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002.
- MEGGINSON, Leon C; MOSLEY, Donald C; PIETRI, Paul H. **Administração: conceitos e aplicações**. 4. ed São Paulo: Harba, 1998.
- MOSIMANN, Clara P; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; ALVES, Osmar de C; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: Ed. da UFSC: ESAG, 1993.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.
- OLENIKE, João Eloi. A contabilidade e o planejamento tributário. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná**, Curitiba, n.130, 2001.
- OLIVEIRA, Leonardo Augusto de. Verdades sobre o planejamento tributário no Brasil. **Tributário.net**, São Paulo, a. 5, 27/06/2002. Disponível em: http://www.tributario.net/artigo_ler.asp?id=18440. Acesso em: 01/10/2004.
- PADOVESE, Clóvis Luiz. **Sistema de informações contábeis: fundamentos e análise**. São Paulo: Atlas, 1998.
- **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo: Thompson, 2003.
- PELLIZARRI, Deoni. **A grande farça da tributação e da sonegação**. Petrópolis: Vozes, 1990.
- STONER, James A. F.; FREEMAN, R. Edward. **Administração**. 5 ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.
- TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 4 ed. São Paulo: EDUSP, 1974.
- YOSHITAKE, Mariano. **Manual de controladoria financeira**. São Paulo: IOB, 1940.