

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO DA CONTROLADORIA: contribuições para a gestão tributária.

GILDENY VIERA DE ALMEIDA¹
INACILMA RITA SILVA ANDRADE²

RESUMO

O mercado apresenta-se como um ambiente de extrema competitividade entre as empresas agravado por uma elevada carga tributária que, conseqüentemente, corrobora para que os gestores busquem alternativas que possibilitem o aperfeiçoamento de resultados positivos sendo uma delas, a redução dos custos. Nesse contexto, o estudo da gestão tributária na Controladoria é um aspecto imprescindível para as organizações em função do impacto que a carga tributária exerce no resultado econômico e financeiro das mesmas. Dada a importância da redução do ônus tributário e da necessidade de mecanismos de controle interno, pretende-se; com o desenvolvimento desta pesquisa demonstrar as contribuições da Controladoria no processo de elaboração e implantação do Planejamento Tributário, apresentando os benefícios desse instrumento para a gestão tributária. A metodologia utilizada para a consecução deste estudo baseou-se em estudo de caso, aplicado em duas indústrias de médio porte que operam como beneficiadoras de grãos, sediadas na cidade de Luís Eduardo Magalhães, no estado da Bahia. Os resultados obtidos evidenciaram que em termos conceituais e práticos, as contribuições da Controladoria no processo de elaboração e implantação do Planejamento Tributário podem reduzir o impacto da alta carga tributária nas empresas, porém, o alto custo na implantação dessa ferramenta limita sua aplicabilidade e manutenção.

Palavras-chave: Controladoria, Planejamento tributário, Carga tributária.

1. INTRODUÇÃO

No Brasil a carga tributária é um dos principais componentes do custo final do produto por esse motivo, o planejamento tributário é imprescindível para a implantação de alternativas que permitam as empresas minimizarem seus custos em conformidade com os atos normativos que regem o Sistema Tributário Nacional. Para tanto, o processo decisório deverá apoiar-se em informações contábeis e numa visão multidisciplinar de forma que possa suprir adequadamente as necessidades informativas dos gestores e conduzi-los durante o processo de elaboração e implantação do planejamento tributário.

¹ Graduada em Administração pela Universidade Federal da Bahia (2011), graduanda em Ciências Contábeis – UNEB e professora do curso de Gestão Financeira da FASB (2014).

² Mestre e Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu (2002) e professora titular da Universidade Federal da Bahia.

Neste contexto, os aspectos que envolvem a redução da carga tributária são inseridos em uma abordagem estratégica, a qual deve ser monitorada e coordenada por ações diretas e precisas da Controladoria, área relevante, que subsidia à gestão dos negócios das entidades nos aspectos financeiro, tributário, contábil e operacional.

Dada a importância da redução do ônus tributário para as empresas e da necessidade de mecanismos de controle interno, o que se pretende com o desenvolvimento desta pesquisa é demonstrar as contribuições da controladoria no processo de elaboração e implantação do planejamento tributário, apresentando os benefícios desse instrumento para a gestão tributária.

Especificamente, buscou-se: evidenciar a controladoria como modelo de gestão; abordar as contribuições da controladoria no processo de elaboração e implantação do planejamento tributário; demonstrar os benefícios do Planejamento Tributário para as entidades e; contribuir para a valorização e disseminação desses instrumentos para a gestão tributária.

O desenvolvimento deste estudo visa responder a seguinte questão: quais as contribuições da Controladoria no processo de desenvolvimento e implantação do planejamento tributário? A escolha do referido tema justifica-se pelo fato de que o Brasil possui um sistema tributário que onera demasiadamente as atividades operacionais das empresas, o que torna uma questão de sobrevivência a busca de alternativas ou, a gestão tributária. Para garantir a implantação dessa alternativa, o processo deverá ser subsidiado e orientado estrategicamente pela Controladoria.

Em relação à metodologia utilizada para a consecução deste estudo, que se classifica como uma pesquisa aplicada por fundamentar-se no emprego de procedimentos científicos relacionados à área de Controladoria e Planejamento Tributário, optou-se pelo estudo de caso sobre as contribuições da controladoria no processo de elaboração e execução do planejamento tributário, aplicado em duas indústrias de médio porte que operam como beneficiadoras de grãos, sediadas na cidade de Luis Eduardo Magalhães, no período de 16/03/2015 à 20/03/2015.

O método de abordagem que subsidiou a pesquisa é o método dedutivo por partir de uma teoria já existente, a controladoria como modelo de gestão, aplicadas a um caso particular, as contribuições da Controladoria no processo de

elaboração e implantação do planejamento tributário nas indústrias X e Y, objeto do estudo.

Este trabalho está estruturado em sete itens: no primeiro item, realiza-se um breve apanhado sobre o tema abordado no trabalho; no segundo, aborda-se o conceito e estrutura do Sistema Tributário Nacional e, por conseguinte, os tributos e sua função precípua para o desempenho das atividades estatais. No item seguinte, efetua-se a revisão da literatura em relação ao Planejamento Tributário como um instrumento que impacta positivamente os resultados das empresas, minimizando o ônus tributário, e subsidiando o processo decisório. No quarto item, conceitua-se a Controladoria destacando sua origem e evolução histórica e por conseguinte, no quinto item, apresenta-se suas contribuições para a gestão tributária, enfatizando os benefícios para o crescimento das empresas. No sexto e sétimo item, discorre-se, respectivamente sobre a pesquisa efetuada, a caracterização das empresas objeto de estudo e interpretação dos dados obtidos por meio da aplicação do instrumento de pesquisa. E por fim, as considerações finais acerca do estudo desenvolvido.

2. TRIBUTOS NO BRASIL

O termo tributo é genérico e abrange em sua composição diferentes espécies. Nessa perspectiva, pode-se definir que o mesmo constitui a parcela entregue pela sociedade ao Estado, em dinheiro, de forma compulsória, para financiamento dos gastos públicos em todas as dimensões que assim se dispuser. Tributo é gênero, da qual são espécies: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

O conceito de tributo encontra-se expresso no CTN, que em seu art. 3º define: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

De acordo com Fabretti (2006 p. 109), “pode-se resumir o conceito de tributos, afirmando que é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária. Ou se autorizado por lei, o pagamento pode ser feito em outro valor que possa ser expresso em moeda”.

No cumprimento de suas funções, os tributos configuram-se como a principal fonte de recursos para o Estado. Emerge, assim, sua fundamental

importância para o custeio dos gastos realizados em prol do bem comum e para o desenvolvimento da economia em geral.

De modo genérico, a principal função do tributo é gerar recursos financeiros para o Estado, garantindo o desempenho do seu papel socioeconômico, ou seja, sua função denominada fiscal. O tributo, porém, também pode ter função extrafiscal como, por exemplo, a interferência no domínio econômico ou parafiscal na arrecadação de recursos para autarquias, fundações públicas ou mesmo pessoas de direito privado que desenvolvam atividades relevantes, mas que não são próprias do Estado, a exemplo dos sindicatos, e outros, de acordo com os interesses da máquina estatal para a promoção do bem comum. No campo da parafiscalidade, conforme leciona Amaro (1998, p. 274) “há entidades não necessariamente públicas no pólo ativo da obrigação tributária”. Essas entidades são as destinatárias finais dos valores por elas próprias arrecadados.

Nesse contexto, nota-se que o Sistema Tributário Nacional, conjunto dos tributos existentes e das leis que os regem em determinado país, é o principal instrumento em poder do Estado para a promoção da distribuição da renda, atuando de duas formas, pelo lado da obtenção das receitas públicas, tributando-se de forma justa, com respeito aos princípios tributários consagrados na Constituição e, pelo lado do gasto público, por meio da democratização dos orçamentos, incentivando-se a participação popular na gestão pública.

Assim, os tributos que compõe tal sistema consistem na principal fonte de recursos para financiamento dos serviços públicos, serviços estes que abrangem a segurança pública (polícia, bombeiros, defesa civil, vigilância sanitária e ambiental, dentre outros), a regulamentação, fiscalização, fomento e seguridade social básica (Sistema Unificado de Saúde - SUS, previdência social, auxílio-desemprego, etc.).

Nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal (CF), o Sistema Tributário Nacional está estruturado juridicamente, no qual tratam “Do Sistema Tributário Nacional”; pelo Código Tributário Nacional, editado com a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; pelas Leis Complementares à nossa Lei Fundamental, em matéria de tributação; pelas Leis Ordinárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e respectiva legislação regulamentar, sobre tributos.

Fundamentalmente, o Sistema Tributário Nacional está integrado dos seguintes tributos: impostos; taxas decorrentes do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis,

prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas; contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas; empréstimos compulsórios, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua eminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988)

O imposto é a quantia em dinheiro legalmente exigida pelo Estado, que deverá ser paga pela pessoa física ou jurídica que mantém relação direta com o fato gerador da obrigação tributária, isto é, a situação prevista em lei que ao ocorrer efetivamente promove o surgimento da obrigação tributária, a fim de atender às despesas feitas com a finalidade de satisfazer os interesses da coletividade. Salienta-se que, nesse caso, a obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, isto é, é um tributo não vinculado.

Diferentemente dos impostos, as taxas exigem uma atuação estatal direta em relação ao contribuinte, ou seja, é uma espécie de tributo vinculada a uma ação estatal, e o seu valor deverá limitar-se ao custo do serviço utilizado ou posto a disposição do contribuinte.

No que tange à contribuição de melhoria, é instituída para custear obras públicas da qual decorram valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual a valorização resultante da obra para cada imóvel favorecido. A justificativa jurídica para tal posição do Estado está no princípio da vedação ao enriquecimento sem causa, que disciplina que não é tarefa do Estado patrocinar a valorização de imóveis particulares e, conseqüentemente, o enriquecimento econômico de determinado cidadão ou grupo de indivíduos, em detrimento dos outros.

A contribuição social é a fonte de financiamento do sistema de seguridade social, responsável pelos serviços prestados pelo Estado em decorrência dos direitos sociais presentes no texto constitucional (CF, art. 194 - 195). No conceito de seguridade social estão compreendidas as previdências sociais, a assistência à saúde e a assistência social. Entre as contribuições sociais existentes no Brasil, tem-se: o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), Programa de Integração Social (PIS), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP),

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). (CF/1988)

As contribuições de interesse de categorias profissionais são instituídas no interesse de categorias que possuem profissões legalmente regulamentadas, destinadas a custear as atividades de fiscalização e, além disso, disciplinar o exercício profissional. Como exemplo de contribuições de interesses de categorias profissionais tem-se as anuidades cobradas pelos Conselhos Federais que registram, regulam e fiscalizam o exercício de profissões tais como administradores, contadores, engenheiros, advogados, etc.

No que tange as contribuições de interesse de categorias econômicas, trata-se de contribuições compulsórias cobradas tanto de empregadores quanto de empregados para a entrega a órgãos de defesa de seus interesses como, por exemplo, os sindicatos e entidades de ensino e de serviço social, dentre outros.

E enfim, quanto a espécie de tributo denominada empréstimos compulsórios, o aspecto mais relevante e diferenciador desta espécie tributária é a possibilidade de restituição do valor recolhido, isto é, deve ser devolvido por parte do Estado ao contribuinte em determinado período de tempo previamente fixado, no entanto, também requer capacidade contributiva e lei complementar que o estabeleça em cumprimento ao princípio da legalidade.

Somente a União pode instituir empréstimos compulsórios (CF, art. 148, caput) e, ainda assim, numa das seguintes hipóteses previstas na Constituição Federal: atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (CF, art. 148, I); no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, sendo que neste caso somente pode ser exigido no exercício seguinte ao da publicação da respectiva lei (CF, art. 148, II). Como a Constituição Federal não indicou explicitamente o fato gerador do empréstimo compulsório, poderá a lei eleger um fato específico ou escolher a mesma base de imposição de outros tributos.

O tributo é caracterizado pelos seguintes elementos: fato gerador, contribuinte ou responsável e a base de cálculo. Para que venha existir uma obrigação tributária, é preciso que haja um vínculo jurídico entre um credor que se constitui como o sujeito ativo e um devedor ou sujeito passivo, pelo qual o Estado, com base na legislação tributária, possa exigir uma prestação tributária.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 114, define o fato gerador da obrigação principal como a situação expressa em lei como necessárias e suficientes à sua ocorrência. Para um melhor entendimento pode-se verificar o conceito do Fabretti (1999, p.125), que denomina como fato gerador, “a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera (faz nascer) a obrigação tributária”.

No que tange ao contribuinte ou responsável da obrigação tributária, o primeiro refere-se a existência da relação pessoal e direta com a situação econômica que constitua o fato gerador da obrigação tributária, quanto a segunda, emerge quando sua obrigação decorre de disposição expressa de lei, mesmo sem revestir a condição de contribuinte.

Para Oliveira (2003, p.28), a base de cálculo é:

o valor sobre o qual se aplica o percentual (ou alíquota) com a finalidade de apurar o montante do tributo a ser recolhido e segundo a Constituição Federal deve ser definido em lei complementar, estando sua alteração sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade. (OLIVEIRA, 2003)

Nessa perspectiva, os tributos possuem como características essenciais: primeiramente o fato de serem devidos a um ente público que, respeitando a competência tributária, são a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios; está fundamentado juridicamente no poder soberano do ente tributante; e, além disso, sua finalidade é servir de meio para o atendimento às necessidades financeiras do Estado de modo que este possa realizar sua função social.

Para Martins (2006 p. 28): “podemos afirmar que obrigação tributária é a relação de Direitos Públicos, na qual o Estado (Sujeito Ativo) pode exigir do contribuinte (Sujeito Passivo), uma prestação (Objeto) nos termos e nas condições descritas na lei (Fato gerador)”.

A obrigação tributária é o vínculo jurídico de agir sob império da lei, ou seja, só há uma obrigação no momento que haja uma lei determinando, tendo em vista o que declara o art. 5º, II, da CF, que diz claramente que ninguém será obrigado a fazer alguma coisa se não em virtude da lei.

A obrigação tributária pode ser principal ou acessória, os dois tipos estão previstos no Art. 113 do CNT:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

1§ A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributos ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

2§ A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Segundo Ichihara (2006 p. 130) “objetivo da obrigação principal é o efetivo pagamento do tributo, cuja arrecadação é classificada em receita tributária”. Podemos afirmar que, qualquer outro tipo de obrigação imposta pela legislação tributária e que não seja levar dinheiro aos cofres públicos, podem ser consideradas como obrigações acessórias. Estas por sua vez, referem-se a deveres administrativos, portanto, não implica em pagamentos de tributos. É apenas um meio a autoridade administrativa utiliza para controlar a forma pela qual foi determinado montante do tributo. Portanto, para o autor (2006 p. 131) “descumprir uma obrigação acessória resultará em multa, que consiste em levar dinheiro aos cofres públicos, convertendo-se em obrigação principal”.

Por assim dizer, essencialmente existe uma contraposição entre Estado e o contribuinte: de um lado o Estado, que visualiza os tributos como principal fonte de recursos para o financiamento de suas atividades, buscando sempre uma arrecadação crescente; e do outro o contribuinte que vê a tributação como algo invasivo ao seu patrimônio e que por esse motivo busca formas e ou/alternativas para pagar cada vez menos tributos. E é nesse contexto que surge a necessidade de buscar alternativas legais para reduzir o ônus tributário, este último, um dos principais motivos que levam empresas à falência no país.

3. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Com a globalização dos mercados e a elevada carga tributária brasileira que constitui em pesado ônus às organizações em todos os âmbitos operacionais, tornou-se necessário encontrar alternativas para minimizar os custos oriundos de suas atividades, visando o fornecimento de um produto ou serviço de qualidade que, por conseqüência, eleve seu potencial competitivo, e principalmente maximize os lucros ao final de seu exercício financeiro. Nesse contexto, o planejamento tributário configura-se como uma alternativa eficaz, se aplicada de forma correta, de gerenciar esse ônus.

Na perspectiva de Fabretti (2006, p.32):

Planejamento tributário é: “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário, que exige antes de tudo, bom senso do planejador.

Como cita Chaves (2010, p.05): “o planejamento tributário constitui no processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos”. Ou seja, constitui na utilização efetiva da lei a favor dos objetivos da empresa.

Elaborar um planejamento tributário não constitui apenas um direito garantido na Constituição Federal, mas principalmente um dever legal determinado pelo artigo 153 da Lei nº 6.404/76: “o administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”.

Ao longo do tempo, o legislador com a finalidade de arrecadar mais tributos vem buscando maneiras de extinguir todas as possibilidades de redução da carga tributária, pautando-se na legislação vigente. Sempre existem algumas alternativas menos onerosas do que outras e assim, o contribuinte procura aquela que mais está em acordo com seus objetivos organizacionais. Quando o contribuinte identifica uma possibilidade de reduzir seus custos com a tributação, o Estado modifica a lei e elimina essa possibilidade.

O sistema jurídico brasileiro permite ao contribuinte a possibilidade de planejar suas ações de forma a escolher a melhor alternativa possível para não pagar um tributo, ou incidir na menor carga tributária. Nessa perspectiva, o Planejamento Tributário ou Elisão fiscal como também é conhecido, visa obter maior economia fiscal, reduzindo a carga tributária, por meio de adoção de alternativa legal menos onerosa ou de lacunas da lei antes do fato gerador da obrigação tributária (FRABETTI, 2006).

É válido ressaltar que Planejamento tributário jamais deve ser confundido com sonegação fiscal, visto que realizar um planejamento tributário é escolher, entre alternativas condizentes com a legislação, aquela que possa dar melhores resultados para a empresa. Enquanto que sonegar, é utilizar-se de meios ilegais para deixar de recolher um tributo que é devido, ou seja, impedir o conhecimento do fato gerador da obrigação fiscal pela autoridade fazendária.

Assim, existem duas espécies de elisão fiscal: aquela decorrente da lei e a que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei. No primeiro caso, o dispositivo legal permite ou até mesmo induz a economia de tributos, logo, existe uma vontade consciente do legislador de fornecer ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Já a segunda espécie, contempla hipóteses em que o contribuinte opta por configurar seus negócios com um menor ônus tributário, utilizando-se de elementos que a lei não proíbe ou que possibilitem evitar o fato gerador de determinado tributo com elementos da própria lei.

Diferente da elisão, a evasão ou sonegação fiscal, decorre de atos simulados com a finalidade de impedir o conhecimento do fato gerador da obrigação fiscal pela Receita Federal. O fato de que o planejamento tributário se constitui em um instrumento dispendioso e além de que, seu retorno sobre as operações da entidade não é imediato, contribui ainda mais para a sonegação.

Segundo Fabretti (2005, p. 130), “a evasão fiscal é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária com objetivo de fugir ou ocultá-la”. A mesma está prevista na Lei nº 8137/90 (Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra As Relações De Consumo).

Ainda para este autor (2005, p.134) a referida lei define que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo mediante as condutas discriminadas em seu texto, das quais destacam-se:

- a) omitir informações ou prestar declaração falsa as autoridades fazendárias;
- b) fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitido operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- c) falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- d) elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- e) utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida a Fazenda Pública;
- f) fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre renda, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se total ou parcialmente, do pagamento de tributo. (FABRETTI; 2005, p.134)

Assim como declara Borges (2004, p. 107) para utilizar esse instrumento tão eficaz para a gestão empresarial, “se faz necessário um estudo preventivo, no qual possam ser verificados os possíveis efeitos jurídicos e econômicos resultantes da decisão tomada por parte dos gestores, avaliada, é claro, por um especialista”.

Nessa conjuntura, é válido ressaltar que existem três tipos de planejamento tributário: o que tem por objetivo a anulação do ônus fiscal, ou seja, impede a concretização do fato gerador da obrigação tributária, pelo emprego de formas jurídicas; o que tem por objetivo a redução do ônus fiscal, que se baseia na escolha dentre as várias alternativas legais a que apresenta menor ônus fiscal; e o que tem por objetivo o adiamento do ônus fiscal por meio do deslocamento da ocorrência do fato gerador e da postergação do lançamento ou pagamento do imposto.

O autor conceitua Planejamento Fiscal como:

uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal. (BORGES, 1998, p. 56).

No que se refere ao processo de elaboração do planejamento tributário, o mesmo constitui-se de duas fases: pesquisa do fato objeto do planejamento tributário, no qual o pesquisador levanta os dados considerando a estrutura, as atividades operacionais da empresa, qualificação fiscal e particularidade das operações, em especial, os fatos geradores dos tributos pagos; análise e avaliação da importância, objetividade e abrangência das informações, na qual são feitas entrevistas formais com os profissionais de cada atividade, e também pesquisas e análise dos documentos fiscais da empresas.

Segundo Chaves (2010 p.06), o planejamento tributário será iniciado com uma revisão fiscal, em que o especialista deve aplicar os seguintes procedimentos:

1. fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;
2. verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;
3. verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;
4. analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma, seja ela real ou presumida, a empresa irá pagar menos tributos;
5. levantar o montante dos tributos pagos nos últimos cinco anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa. (2010 p.06)

Com base no levantamento de dados o especialista irá articular as questões fiscais do fato objeto de estudo, ou seja, irá decidir qual tipo de planejamento tributário será implantado na entidade de acordo com suas

peculiaridades e principalmente com seus objetivos organizacionais. Finalizada tal etapa, iniciam-se os estudos dos aspectos jurídico e fiscais, no qual o pesquisador realizará uma vasta pesquisa na legislação com a finalidade de identificar a melhor alternativa legal para a organização. E por fim a conclusão do trabalho, onde serão apresentadas as respostas para as questões formuladas durante o processo, com fundamentação na lei vigente. (BORGES, 2004)

Outros procedimentos podem ser adotados pelo profissional no planejamento do trabalho, quando surgir a necessidade de utilizar outros meios que sejam considerados importantes de acordo com os critérios do responsável pela elaboração. Em cada empresa deve ser feito o programa de trabalho com procedimentos específicos, de acordo com cada contexto, pois nem sempre o planejamento tributário é igual entre os contribuintes, ainda que com as mesmas características e mercado de atuação, assim, de forma genérica os casos práticos não devem ser aplicados isoladamente.

Nessa conjuntura, o planejamento tributário deve ser realizado pautado na utilização das seguintes ferramentas: a Legislação Tributária (Constituição Federal, Código Tributário Nacional, etc.); a documentação contábil da empresa; livros contábeis e fiscais; Guias de Recolhimentos e Declarações de Rendimentos; e outras declarações que são obrigatórias específicas de cada contribuinte.

Verifica-se assim, que o planejamento tributário exige um conjunto de conhecimentos tanto contábil como jurídico para sua efetiva elaboração e implantação. Necessita-se do conhecimento contábil porque, além da intimidade com a legislação fiscal, o profissional consegue com mais facilidade identificar no processo operacional da empresa os fatos geradores de tributos e principalmente os impactos dos mesmos nos lucros da organização.

O objetivo de economizar tributos, além de não constituir um ato ilegal, faz-se necessário para sobrevivência das empresas em meio ao ambiente altamente dinâmico e competitivo no qual estão inseridas. Dessa maneira, ao gestor e/ou *controller* é atribuída a função de se atentar aos instrumentos disponíveis para a redução do ônus fiscal e indicar alternativas que subsidiem sua tomada de decisão e, conseqüentemente, possam garantir resultados positivos no seu desempenho organizacional. Tal processo deverá pautar-se na Controladoria por meio da utilização de informações contábeis e da visão multidisciplinar para que os mesmos

possam suprir adequadamente suas necessidades, além de os conduzir durante o processo de elaboração e implantação do planejamento tributário.

4. A CONTROLADORIA

A Controladoria é uma área relativamente nova no Brasil tendo como principal função dar suporte à gestão da empresa por intermédio de informações gerenciais fidedignas e geradas em tempo hábil para suprir os objetivos organizacionais.

Historicamente, de acordo com Martins (2005), a Controladoria surgiu, no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas. A finalidade deste setor era realizar um rígido controle das empresas relacionadas (subsidiárias e /ou filiais), visto que um significativo número de empresas concorrentes, que haviam proliferado a partir da revolução industrial, começou a se fundir no final do século XIX, formando grandes empresas, organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado.

A difusão e ampliação das funções do *controller* foram impulsionados por fatores como a diversificação, a expansão geográfica das organizações e o conseqüente aumento da complexidade de suas atividades, essas, cada vez mais descentralizadas. Segundo Tung (1997), a controladoria surgiu como um mecanismo para ampliar e disseminar o entendimento do processo de gestão, identificando a razão de ser de uma organização e quais fatores estão contribuindo ou não, para a eficiência e eficácia de suas operações, de forma que se assegure a continuidade do negócio pela geração contínua de resultados econômicos favoráveis.

Entre os requisitos necessários para o desempenho da função Controladoria, destacadas por Mossimann, Alves e Fisch (1993), estão: o amplo conhecimento do ramo de atividade ao qual a empresa está inserida, assim como dos diversos fatores que afetam o setor; conhecimento do histórico da empresa assim com sua cultura organizacional e estratégicas; desenvoltura para averiguação e análise das informações contábeis e estatísticos que orientam e direcionam a ação da empresa; habilidade de expressar-se bem oralmente e por escrito e profundo conhecimento dos princípios contábeis e das implicações fiscais que afetam o resultado empresarial.

De acordo com Horngren (1985, p. 9-10):

A Controladoria tem como funções principais exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da entidade. Com sua visão ampla e generalista, o *controller* influencia e assessora todos os outros departamentos da empresa, onde as informações são geradas e colocadas à disposição dos executivos para a tomada de decisões. São atribuições da Controladoria: dar suporte informacional e exercer o controle das atividades de uma entidade em todas as etapas do processo de gestão, visando assegurar os interesses da empresa. Através das funções da Controladoria pode-se orientar a aplicação de um planejamento estratégico na empresa.

Na perspectiva de Oliveira (2005), a Controladoria deve possuir uma estrutura sólida de modo a suprir as necessidades de controles sobre as atividades rotineiras durante o processo de gestão da empresa. Tal estruturação deve estar vinculada aos sistemas de informações necessárias à gestão em todos os aspectos, tanto rotineiros bem como os gerenciais e estratégicos.

Nesse contexto, a Controladoria se estrutura em dois grandes segmentos: contábil e fiscal, no qual são exercidas as funções e atividades da contabilidade tradicional, como escrituração contábil e fiscal com geração de relatórios para fins societários, fiscais, auditorias, e outros; e planejamento e controle, esses por sua vez, englobam as atribuições concernentes à gestão de negócios, como demandas orçamentárias, aspectos estratégicos de apuração e análise de custos, contabilidade e análise de desempenho por centros de responsabilidade, planejamento tributário, dentre outros.

Como visto, a atividade de controladoria, no âmbito empresarial, é exercida pelo *controller*, profissional que além de exercer suas funções tradicionais, supervisão e manutenção de arquivos financeiros formais, atualmente está decisivamente envolvido em decisões estratégicas buscando identificar novas oportunidades de negócios antecedendo-se aos eventos. Além disso, tal profissional passou a apoiar as atividades comerciais das empresas por meio de uma visão global e abrangente do negócio nos aspectos financeiro, tributário, contábil e operacional.

Para Figueiredo e Caggiano (2008, p. 14):

O *controller* é o gestor encarregado do departamento de Controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.

Percebe-se que a Controladoria está sempre em buscar da eficácia empresarial, mas para que isso seja possível se faz necessário a definição de modelos, conjunto de princípios e definições decorrentes de crenças específicas e que traduzem a cultura organizacional, que eficientemente conduza ao cumprimento desse objetivo. Nesse contexto, o compromisso da controladoria é administrar solicitamente, objetivando a continuidade da empresa, e garantindo um resultado global satisfatório de acordo com os objetivos da alta administração.

Ampliando a visão sobre as funções da Controladoria, conforme Mosimann e Fisch (1999), a mesma possui a função básica de prover informações de avaliação e controle do desempenho dos setores da entidade, além de subsidiar os gestores no processo de tomada de decisão. Dessa forma a Controladoria cumprirá seus principais objetivos que são: a promoção da eficácia organizacional; a viabilização da gestão econômica; e por fim, a promoção da integração das áreas sob sua responsabilidade.

Assim, enquanto área responsável por suprir as necessidades informativas dos gestores de uma organização e pelo alcance da eficácia organizacional, busca a definição de modelos que conduzam de forma eficiente ao cumprimento de seus objetivos. Tais modelos são: modelo de gestão; modelo de decisão; modelo de informação; e modelo de mensuração.

Figueiredo e Caggiano (1997; p. 30) destaca que:

Um modelo de gestão poderia ser definido como um conjunto de princípios e definições que decorrem de crenças específicas e traduzem o conjunto de idéias, crenças e valores dos principais executivos, impactando assim todos os demais subsistemas empresariais; é, em síntese, um grande modelo de controle, pois nele são definidas as diretrizes de como os gestores vão ser avaliados, e os princípios de como a empresa vai ser administrada.

Nesses termos, a cultura organizacional determina de forma abrangente e substancial o conjunto de regras que compõem as diretrizes de atuação da empresa, ou seja, o seu modelo de gestão.

O modelo de decisão tem por objetivo alcançar a otimização do resultado no âmbito da empresa e de suas áreas e ou/setores, combinando caminhos para que determinado objetivo seja alcançado. Tal modelo dividi-se em três categorias de decisão: estratégicas, operacionais e administrativas.

Outro modelo é o da informação que tem por objetivo principal a adequação do sistema de informação ao processo decisório, levando os gestores a

optarem por alternativas que proporcionará a maior otimização possível do resultado. A base da informação é fazer com que a organização alcance seus objetivos pelo uso eficiente dos recursos disponíveis, sejam eles, humanos, materiais, financeiros e tecnológicos.

O quarto e último é o modelo de mensuração que constitui na busca por expressar em forma de um padrão as metas e objetivos já definidos pela empresa e pelos quais as decisões serão deliberadas. Ou seja, mensurar é atribuir números às metas organizacionais.

5. CONTRIBUIÇÕES DA CONTROLADORIA NA GESTÃO TRIBUTÁRIA

Atualmente, a redução da carga tributária é uma necessidade e está vinculada a sobrevivência do negócio e, portanto, deve ser realizada de forma lícita, visando racionalizar os custos tributários, sem afrontar os dispositivos legais que regem o sistema tributário nacional. Porém para que esse objetivo seja alcançado é imprescindível o suporte da área de Controladoria no processo.

Nesses termos, a Controladoria apóia-se em informações contábeis e numa visão multidisciplinar, sendo responsável pela construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão das organizações. Tais informações e modelos de gestão devem suprir adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os conduzi-los durante o processo de gestão ao serem requeridos a tomarem decisões eficientes e eficazes.

Segundo Nascimento e Reginato (2007, p.237):

No âmbito da Gestão Tributária, a Controladoria tem como competências principais as seguintes tarefas:

1. monitorar e expor para os gestores as principais informações contidas nas declarações de impostos, inclusive ressaltar algum possível efeito que esta possa gerar para a empresa;
2. supervisionar todas as questões relacionadas à apuração de tributos, incluindo a condução de um programa eficaz de gerenciamento de tributos que envolva todos os segmentos da corporação e forneça regras e procedimentos padronizados para atender as leis, normas e regulamentos pertinentes; e
3. coordenar a integração entre as dimensões de controle de custos, controle de estoques, controle de ativos e controle contábil, na qual estão inseridos os tributos.

A controladoria através de suas funções de planejamento e controle exerce um papel fundamental no processo de gestão tributária. Com a função de planejamento realiza a determinação dos objetivos, as previsões e inicia-se escolha das 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 age como assessoria para os gestores no processo de planejamento, execução e controle. 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.

Assim, importância da controladoria no processo de gestão tributária é essencial para assegurar o sucesso da estratégia a ser adotada, visto que a controladoria consegue ter uma visão sistêmica de toda a organização e influenciar o modelo de decisão, pois possui acesso integral ao sistema de informações gerenciais da empresa. Assim, a utilização efetiva da controladoria no âmbito fiscal torna-se um fator primordial na busca de informações e resultados eficazes para as empresas, o que diminui o ônus tributário efetivo, uma vez utilizadas alternativas e aplicações mais coerentes nas operações das empresas.

A elevada carga tributária é um fator externo aos controles da empresa que afetam diretamente sua atividade operacional. Nesse sentido para que o gestor e/ou *controller*, alcancem êxito em suas atividades é imprescindível que o mesmo conheça previamente quais impostos e contribuições impactarão o negócio; os incentivos fiscais determinados em lei; as situações em que é possível a postergação dos recolhimentos dos impostos, permitindo um melhor gerenciamento do fluxo de caixa; e todas as despesas e provisões dedutíveis da receita. Com isso, poderá auxiliar na realização de um planejamento tributário eficaz com a finalidade de evitar que os mesmos não se tornem gastos desnecessários ou passíveis de autuações por parte do Estado.

Vale reforçar que atualmente a carga tributária nacional, principal fator que influencia decisivamente na saúde e crescimento de muitos empreendimentos, é complexa e possui um grande número de tributos dificultando a escolha de um caminho mais eficiente e menos oneroso em conformidade com a lei vigente. É nessa conjuntura que a controladoria, através dos estudos desses impactos busca o melhor caminho para minimizar os efeitos causados pela tributação.

Ao considerar a complexidade desse sistema fiscal, a Controladoria demonstra que é preciso encontrar caminhos que minimizem os impactos causados pelo mesmo. Porém, para encontrar tal caminho é necessário desenvolver estudos

que proporcionem uma redução do ônus tributário por meio de alternativas legais menos onerosas. O respectivo estudo, denominado de planejamento tributário, é um dos instrumentos mais utilizados pela controladoria no contexto atual.

Verifica-se, portanto, que a controladoria atua como fator decisivo na competitividade e operacionalidade das empresas, uma vez que as informações que lhes são pertinentes possibilitam um direcionamento mais condizente com a estrutura tributária de cada empreendimento, propiciando às empresas um crescimento de forma mais sólida e sustentável no mercado. A mesma, quando utilizada da forma correta, pode contribuir com a incisiva participação no processo de planejamento tributário assegurando um maior controle nas estratégias adotadas pelas respectivas empresas visando a redução do ônus fiscal, na preservação do patrimônio e na observância e cumprimento da legislação em vigor.

Para alcançar o crescimento das entidades, a controladoria se baseia na utilização de várias ferramentas de controle e planejamento, que devem ser constantemente implantadas e aprimoradas dentro das empresas. Um exemplo claro disso é a criação de um comitê para assuntos tributários, pelo qual a empresa poderá antecipar-se e monitorar com maior eficiência e eficácia os impactos tributários de suas atividades.

A eficácia na economia lícita de tributos, por intermédio do planejamento tributário, está vinculado à integração de todos os departamentos da organização, ou seja, à uma gestão participativa. No processo de elaboração de estudos sobre alternativas legais de redução da carga tributária as pessoas/colaboradores precisam ser comunicados e envolvidos em todas as fases do planejamento tributário, do contrário, tal instrumento se torna ineficaz.

Nesses termos, percebe-se que a controladoria é de suma importância na coordenação e execução do planejamento tributário. Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 90) “a missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas”.

A relevância da tributação na operacionalidade e resultado das organizações é clara e preocupante, pois representa um ônus árduo, que ao ser minimizado emerge-se com uma grande vantagem competitiva e estratégica para a empresa, possibilitando uma maior conquista de mercado por intermédio de um bem ou serviço com preço cada vez mais competitivo.

De acordo com Nascimento e Reginato (2007, p. 257):

pode-se dizer que o impacto das legislações tributárias no resultado econômico da empresa tem muita influência em qualquer planejamento estratégico e na gestão tributária, pois freqüentemente surgem novas leis, decretos, atos normativos entre outros, que podem impactar as operações da empresa.

É claro, nesse sentido, a estreita ligação entre planejamento tributário e planejamento estratégico. O planejamento tributário estratégico contribui para a otimização do resultado por meio da redução legal da carga tributária, permitindo que as organizações utilizem tais recursos em outras necessidades e/ou investimentos.

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 23) “o subsistema de gestão é caracterizado pelo processo de planejamento, execução e controle que perfaz o processo decisório de uma empresa”. Nesses termos, a controladoria, por meio de tal subsistema coordena as fases de planejamento, execução e controle do planejamento estratégico tributário, preocupando-se com a divulgação e esclarecimento de todas as etapas para todas as pessoas envolvidas no processo.

Para Oliveira, Perez júnior e Silva (2005, p. 206):

entende-se por planejamento tributário estratégico o conjunto de estudos das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar pela que apresente o menor ônus tributário.

Neste contexto, as organizações precisam possuir uma estrutura adequada de profissionais na controladoria que possibilite o acompanhamento das alterações na legislação tributária nacional e internacional. Assim, de um modo geral, a controladoria direciona todos os seus esforços com vista a uma gestão tributária adequada a cada empreendimento, onde se é possível acompanhar com maior eficiência os tributos que estejam ligados às atividades das empresas, permitindo o desenvolvimento de planejamentos tributários coerentes, e o aperfeiçoamento dos processos e também dos responsáveis pelos procedimentos executados no desenvolvimento das atividades.

Para que as empresa alcancem êxito em suas atividades é imprescindível que os gestores/*controllers* conheçam previamente os impostos e contribuições que impactarão o negócio; as situações em que é possível a postergação dos recolhimentos dos impostos, permitindo um melhor gerenciamento do fluxo de caixa; e todas as despesas e provisões dedutíveis da receita. Assim a Controladoria é

responsável pela construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão para as organizações, suprimindo adequadamente as necessidades informativas dos gestores e conduzindo-os durante o processo de gestão fiscal.

Para alcançar o crescimento das entidades, a controladoria se baseia na utilização de várias ferramentas de controle e planejamento, que devem ser constantemente implantadas e aprimoradas pelas empresas. Estas, por sua vez, precisam ter uma estrutura adequada de profissionais na controladoria que possibilite o acompanhamento das alterações na legislação tributária nacional e internacional.

A Controladoria direciona todos os seus esforços para uma gestão tributária adequada a cada empreendimento permitindo o desenvolvimento de planejamentos tributários coerentes, e o aperfeiçoamento dos processos e também dos responsáveis pelos procedimentos executados no desenvolvimento das atividades.

Verifica-se, portanto, que a controladoria atua como fator decisivo na competitividade e operacionalidade das empresas, uma vez que as informações que lhes são pertinentes possibilitam um direcionamento mais condizente com a estrutura tributária do empreendimento e propicia um crescimento de forma mais sólida no mercado.

6. A PESQUISA

Perante a conjuntura que fomentou a elaboração desse estudo, para responder o problema levantado, demonstrar as contribuições da controladoria no processo de elaboração e implantação do planejamento tributário, apresentando os benefícios de tal instrumento para a gestão tributária eficaz, aplicou-se um estudo em duas indústrias de médio porte denominam-se **X** e **Y** localizadas em Luis Eduardo Magalhães – BA no período de 16/03/2015 à 20/03/2015.

A escolha do universo amostral fundamentou-se em dois critérios: 1º o objeto de estudo deveria ser entidades industriais, devido a constatação de que a maior incidência da carga tributária nacional é sobre esse setor; 2º a amostra deveria ser composta por empresas de médio porte da cidade, por constituírem maioria absoluta das organizações dos respectivos seguimentos na cidade.

A técnica de pesquisa empregada foi a entrevista semiestruturada, que consiste na obtenção de informações baseando-se em um roteiro previamente estabelecido e moldado ao longo da entrevista, aplicada aos gestores e *controllers* das respectivas indústrias. Optou-se por essa técnica por proporcionar uma análise mais contundente a respeito do problema.

Ambas as empresas atuam na atividade de beneficiamento e comercialização de grãos (soja, milho, algodão). A empresa X atua no mercado há 10 (dez) com uma estrutura organizacional composta por 35 (trinta e cinco) funcionários sendo que 65% trabalham na linha de produção (beneficiamento e empacotamento), 20% na distribuição e os 15% no setor administrativo com matriz localizada no perímetro urbano. Enquanto a empresa Y, atua no mercado há 06 (anos) com um total de 29 funcionários sendo que 60% trabalham na linha de produção (beneficiamento e empacotamento), 20% na distribuição e os 20% no setor administrativo.

7. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos dados obtidos foi realizada visando atender os objetivos específicos da pesquisa que se baseiam em: evidenciar a controladoria modelo de gestão; abordar as contribuições da controladoria no processo de elaboração e implantação do planejamento tributário; demonstrar os benefícios do Planejamento Tributário para as entidades; contribuir para a valorização e disseminação de ambos os instrumentos para uma gestão tributária.

As empresas em estudo possuem, cada uma, um gestor e um *controller*, que ao serem questionados sobre planejamento tributário, demonstraram ter amplo conhecimento sobre os benefícios de sua utilização e, principalmente no que se refere a redução do risco de autuações por parte da Fazenda, e que concordam que a evasão fiscal configura-se como um limite ao mesmo.

Por meio da entrevista, identificou-se ainda, que a Controladoria exerce um papel essencial no processo de implantação e acompanhamento tributário, assegurando um maior controle nas estratégias adotadas pelas respectivas empresas. Tal informação se confirma ao passo que em ambas a Controladoria possui uma visão sistêmica e gerencial de toda a organização, tornando sua efetiva

utilização no âmbito fiscal em um fator primordial para o alcance dos resultados pretendidos.

Observou-se que nas indústrias a Controladoria supervisiona todas as questões relacionadas à apuração de tributos e coordena o controle de custos, estoques e controle contábil, proporcionando assim o corte de gastos desnecessários e o melhoramento do fluxo de caixa das mesmas. Esse melhoramento do fluxo de caixa ocorre quando as empresas retardam o pagamento do tributo, postergando o seu pagamento, sem a ocorrência da multa, ao transferir o faturamento da empresa do dia 30 (ou 31) para o 1º dia do mês subsequente. Com isso, além das empresas ganharem entre 10 a 30 dias de prazo para pagamento de IPI, conseguem rentabilizar ainda mais o seu capital de giro com um prazo maior para arcar com suas obrigações.

Como pontos fortes da participação da Controladoria no processo de gestão tributária das indústrias em estudo, pode-se destacar: a existência de um departamento formalizado de Controladoria em ambas, responsável pela implantação e manutenção dos controles internos, com funções e objetivos bem definidos; o monitoramento e manutenção do sistema de informações e o fornecimento de informações gerenciais pela Controladoria.

Em relação às contribuições da Controladoria no processo de gestão tributária, destacam-se: a incisiva participação no processo de planejamento tributário assegurando um maior controle nas estratégias adotadas pelas respectivas empresas visando a redução do ônus fiscal; a escolha de estratégias mais assertivas por meio da realização de simulações de alternativas legais menos onerosas por intermédio de informações gerenciais elaboradas pela Controladoria; a preservação do patrimônio; a comprovação da veracidade de relatórios contábeis, financeiros e operacionais prevenindo erros e fraudes, e na hipótese de sua ocorrência, possibilita uma rápida identificação e correção; e a observância e cumprimento da legislação em vigor.

Os principais impactos do Planejamento tributário no resultado operacional das indústrias X e Y são: a maximização dos lucros, por meio da minimização da base dedutiva; a eliminação de gastos desnecessários por meio da restituição de valores recolhidos indevidamente; e melhoramento do fluxo de caixa pela postergação do pagamento de tributos de forma legal.

Verifica-se, portanto, que a controladoria atua como fator decisivo na competitividade e operacionalidade das empresas, uma vez que as informações que lhes são pertinentes possibilitam um direcionamento mais condizente com a estrutura tributária do empreendimento e propicia um crescimento de forma mais sólida no mercado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Atualmente, a redução do ônus tributário é uma necessidade e está vinculada a sobrevivência das entidades, portanto deve ser realizada sem afrontar os dispositivos legais que regem o sistema tributário nacional. Para que esse objetivo seja alcançado é imprescindível o monitoramento e coordenação da Controladoria, área que subsidia à gestão dos negócios das entidades nos aspectos financeiro, tributário, contábil e operacional, em todo o processo.

Os resultados evidenciaram que, dentre as contribuições da Controladoria no processo de gestão tributária das empresas, destacam-se: a incisiva participação no processo de planejamento tributário assegurando um maior controle nas estratégias adotadas visando a redução do ônus fiscal; a escolha de estratégias mais assertivas por meio da realização de simulações de alternativas legais menos onerosas por intermédio de informações gerenciais elaboradas pela Controladoria; a preservação do patrimônio; a comprovação da veracidade de relatórios contábeis, financeiros e operacionais prevenindo erros e fraudes, e na hipótese de sua ocorrência, uma rápida identificação e correção; e a observância e cumprimento da legislação em vigor.

Segundo os gestores e *controllers* os principais impactos do Planejamento tributário no resultado operacional das indústrias foram: a maximização dos lucros, por meio da minimização da base dedutiva; a eliminação de gastos desnecessários por meio da restituição de valores recolhidos indevidamente e; melhoramento do fluxo de caixa pela postergação do pagamento de tributos de forma legal.

Destacou-se como ponto forte na participação da Controladoria no processo de gestão tributária das indústrias, em ambas as empresas, objeto do estudo, a existência de um departamento formalizado de Controladoria, responsável pela implantação e manutenção dos controles internos, com funções e objetivos bem definidos. Além disso, o monitoramento e manutenção do sistema de informações e o fornecimento de informações gerenciais pela Controladoria demonstrou-se atuante em todo o processo.

Concluindo, este trabalho evidencia as contribuições da Controladoria no processo de elaboração e implantação do Planejamento Tributário, ao considerar a complexidade do sistema fiscal, demonstrando que é preciso encontrar alternativas que reduzam os impactos causados pela tributação. Conclui ainda que a Controladoria contribui decisivamente no processo de elaboração e implantação do Planejamento Tributário, ressaltando que o alto custo do Planejamento Fiscal limita sua aplicabilidade e manutenção visto que, segundo as empresas, mesmo com a incisiva atuação do *controller*, o retorno com os investimentos efetuados é de longo prazo.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS E IR, economia de impostos e racionalização de procedimentos fiscais**. São Paulo: Atlas, 2004.
- BRASIL. **Código tributário nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BRASIL. Constituição Federal (1988). 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Editora Atlas, 1999.
- _____. **Contabilidade tributária**. 8. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.
- _____. **Prática tributária da micro e pequena empresa**. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- HORNGREN C. T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. Editora Prentice-Hall do

Brasil: 1985.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Orleans Silva. **O Planejamento em micro e pequenas empresas comerciais**: Planejamento através da controladoria, 2005, 46 Pag., Ciências Contábeis, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande / PB.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O Desafio do conhecimento**. São Paulo: Hucitec, 1993.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria**. Seu papel na administração de empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOSIMANN, C. P.; ALVES, J. O. C.; FISCH, S. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. Florianópolis: Editora da UFSC, Fundação Esag, 1993.

NASCIMENTO, Auster Moreira; Reginato, Luciane. **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 3. ed.. São Paulo: Atlas, 2005.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas**. 4 ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1997.