

Reflexos dos Controles de Gestão no Planejamento Tributário: um Estudo em uma Pequena Empresa Industrial

Reflections of Management Controls in Tax Planning: a Study in a Small Industrial Company

Artigo recebido em: 21/03/2018 e aceito em: 19/03/2019

Jadina Fratoni Redivo

Tubarão – SC

Especialista em Planejamento Tributário pela Unisul¹

jadinaredivo@gmail.com

Dalci Mendes Almeida

Florianópolis – SC

Doutoranda do PPGC/UFSC²

Professora da Unisul¹

dalci.almeida@unisul.br

Ilse Maria Beuren

Florianópolis – SC

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP³

Professora do PPGC/UFSC²

ilse.beuren@gmail.com

RESUMO

Este estudo identifica os reflexos dos controles de gestão no planejamento tributário de uma empresa industrial de pequeno porte. Para tal, foi feita uma pesquisa exploratória com abordagem qualitativa em uma pequena empresa industrial, que tem como atividades a fabricação de bens, a industrialização por encomenda e a manutenção de equipamentos. A coleta de dados foi realizada em documentos fornecidos pela empresa de serviços contábeis, além de uma entrevista direta com a sócia-administradora responsável pela administração da empresa objeto de estudo. Os resultados da pesquisa demonstram que os controles de gestão: controle de ativo fixo; controle de contas a receber; controle de estoques; controle de custos; e controle de demonstração do resultado, quando estruturados adequadamente permitem um planejamento tributário de modo a obter economias tributárias para a empresa. Conclui-se com a parcimônia requerida em função da delimitação do estudo de caso, que os controles de gestão se refletem no planejamento tributário, possibilitando a redução da carga tributária. Todavia, as análises limitam-se a empresas que podem optar entre diferentes formas de tributação,

mas os achados instigam investigar se esse planejamento é realizado nas pequenas empresas com essa condição.

Palavras-chave: Controles de Gestão, Planejamento Tributário, Pequenas Empresas.

ABSTRACT

This study identifies the reflexes of management control in the tax planning of a small industrial company. For this, an exploratory research using a qualitative approach was performed in a small industrial company whose activities are manufacture of goods, industrial commissioning and equipment maintenance. Data collection was done in documents provided by the accounting services company, in addition to a direct interview with the managing partner, responsible for the administration of the company analyzed. The results show that management controls, in this case, fixed asset control, accounts receivable control, inventory control, cost control and profitability control, when properly structured, tax planning to achieve tax savings for the company. It concludes with the required parsimony within the limits of the case study that management controls are reflected in tax planning, allowing for the reduction of tax burden. However, such analyses are limited to companies that can choose between different forms of taxation, and so further studies are required to investigate if this planning is carried out in small companies with this condition.

Keywords: Management Controls, Tax Planning, Small Business.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil as empresas deparam-se com um cenário de legislação tributária complexa e burocrática e que sofre alterações constantes (HIGUCHI, 2016). A carga tributária brasileira é considerada uma das mais altas quando comparada à de outros países (POTIN et al., 2016). Assim, uma alternativa para as empresas serem mais competitivas e sobreviverem é o planejamento tributário, que se utiliza de meios lícitos para reduzir os custos tributários, particularmente aqueles que possuem maior impacto nos resultados.

Nesta perspectiva, os controles de gestão utilizados devem corresponder à realidade das empresas e fornecer informações seguras e tempestivas, inclusive para poder utilizar os benefícios previstos na legislação, conforme a opção de tributação

¹ UNISUL – Universidade do Sul de Santa Catarina – Tubarão – SC – CEP. 88704-900.

² PPGC/UFSC – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina – Florianópolis – SC – CEP. 88040-970.

³ FEA/USP – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – São Paulo – SP – CEP. 05508-010.

escolhida. Frezatti et al. (2011, p. 4) mencionam que a “sustentabilidade das organizações pode ser alcançada através da gestão de suas atividades e as entidades devem decidir como desejam desenvolver essa gestão, tanto no horizonte temporal (curto, médio e longo prazos) como nos ambientes interno e externo”.

Nas decisões que visam reduzir custos e a maximizar os resultados, os gestores devem utilizar mecanismos que proporcionem informações e demonstrem as melhores e mais viáveis opções (POTIN et al., 2016). Os controles de gestão e o planejamento tributário das empresas podem figurar como protagonistas desse propósito. Conforme Raupp, Beuren e Martins (2006, p. 121), os controles de gestão “provêm informações que demonstram a situação da empresa e apresentam indicadores que possibilitam a tomada de decisões sobre o rumo da empresa e de ações corretivas contra eventuais problemas e ineficiências do processo organizacional”.

O planejamento tributário, por meio de informações coletadas nos controles de gestão, tende a proporcionar economia de tributos lícitamente, ao indicar a melhor forma de tributação para a empresa. Oliveira et al. (2007, p. 39) explicam que o planejamento tributário é “o estudo 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”. Isso implica controle das operações da empresa e identificação de cenários mais benéficos, ou seja, organização.

Lima e Imoniana (2008) advertem que são poucas as pequenas empresas que se utilizam de análises para apoiar o planejamento e a tomada de decisão. A falta de conhecimento dos controles gerenciais pode ser uma das razões para inibir a sua adoção nas empresas de pequeno porte. Assim, nessa pesquisa busca-se responder a seguinte questão: como os controles de gestão contribuem para a realização do planejamento tributário em pequenas empresas que podem optar entre diferentes formas de tributação? Nesse contexto, o estudo foi desenvolvido com o objetivo de identificar os reflexos dos controles de gestão no planejamento tributário de uma empresa industrial de pequeno porte.

Oler, Oler e Skousen (2010) destacam que temas de pesquisa estão se afastando de impostos. No cenário de pesquisas sobre o tema, Ferreira, Silva e Dani (2007) observaram que a controladoria pode contribuir para o planejamento tributário no ramo da construção civil, mas retrataram a controladoria de maneira mais abrangente, não relacionando os controles de gestão com o planejamento tributário. Outros estudos abordaram o planejamento tributário aplicado a uma organização específica (BISOLO; BAGGIO, 2012; JANUZZI et al., 2000).

Outras pesquisas investigaram a aplicação dos controles de gestão em uma empresa ou atividade (OLIVEIRA; BEUREN, 2009; RAUPP; BEUREN; MARTINS, 2006), mas sem relacioná-los com o planejamento tributário. Além disso, algumas pesquisas fazem referência à Contabilidade Gerencial como instrumento de gestão financeira (SOUZA; RIOS, 2011). Identificaram-se ainda pesquisas sobre o uso dos Sistemas de

Controle Gerencial (LAVARDA; PEREIRA, 2012; NISIYAMA et al., 2016), mas sem relacioná-los à questão tributária.

Portanto, neste estudo busca-se contribuir com o conhecimento sobre planejamento e controle de gestão ao investigar os reflexos do uso de controles de gestão com o planejamento tributário em uma empresa industrial brasileira de pequeno porte que pode optar entre diferentes formas de tributação. A relevância do estudo está em suscitar uma discussão teórico-empírica de um tema que pode instigar pequenas empresas a dar mais atenção ao planejamento tributário e aos elementos que consubstanciam.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controles de gestão

Para traçar um plano de ação é necessário que haja planejamento. Deve-se ainda ter um acompanhamento para assegurar que tudo está em conformidade com o planejado. Isso é definido como controle, que acompanha e ajusta, quando necessário, o desenvolvimento das atividades (RAUPP; BEUREN; MARTINS, 2006). Anthony (1965) define o controle como um processo em que os recursos são utilizados de forma eficiente. Após o planejamento e concomitantemente à execução, o controle permite acompanhar a realização das atividades, bem como realimentar todo o processo de gestão.

Exercer o controle, significa verificar o que foi ou o que está sendo feito, comparar com o planejado, identificar os pontos fracos e tomar as medidas para a correção dos pontos fracos observados (FREZATTI et al., 2011). Uma das modalidades de controle é o controle de gestão, que “refere-se ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização, que influem no comportamento dos indivíduos que formam parte da mesma” (GOMES; SALAS, 2001, p. 23).

O controle de gestão implica controles, que Atkinson et al. (2000) definem como métodos e informações que os gestores utilizam para alcançar os objetivos estipulados pela empresa. Eles fornecem *feedback* sobre o uso dos recursos pela organização, além de controlarem os gastos de todos os setores a fim de identificar desvios, e a partir desses resultados tomar decisões para alinhar novamente os controles (NISIYAMA et al., 2016; SUAREZ, 2013).

Suarez (2013) e Silva-Domingo (2015) aduzem que o processo de controle de gestão está intimamente ligado às relações intraorganizacionais. Possivelmente há divergências entre os objetivos dos indivíduos e da organização, e para que isso não afete os processos produtivos todos devem estar alinhados. Assim, os controles têm como função alinhar as ideias da empresa e dos envolvidos. Oliveira e Beuren (2009) advertem que não se trata de controlar o comportamento dos indivíduos, mas sim de influenciá-los a alcançar os objetivos da empresa. Raupp, Beuren e Martins (2006) aduzem que os controles de gestão não estão apenas ligados a aspectos financeiros, mas também ao potencial do pessoal na organização.

As características dos controles de gestão inicialmente eram restritas aos aspectos financeiros. Em vista de suas limitações, foram criados novos modelos e implementadas novas tecnologias, conforme as necessidades das empresas (GOMES; SALAS, 2001). Para Lavarda e Pereira (2012), um sistema de controles de gestão deve conter: uma estrutura que promova sua melhoria contínua; adequação das atividades conforme o código de ética da empresa; uso de um sistema para extrair informações para avaliação de desempenho; análise das informações extraídas, participação dos empregados na melhoria, nas ações e decisões a serem tomadas; e estabelecimento de gratificações para cumprimento de metas.

Em consonância com o objetivo dessa pesquisa, aborda-se na sequência os controles de gestão que influenciam diretamente no planejamento tributário. O controle de ativos fixos compreende os investimentos da empresa, como o imobilizado, necessários ao desenvolvimento de suas atividades. Para Silva e Madeira (2004), o ativo imobilizado recebe investimentos para pleno uso e contribui na participação dos lucros, o que evidencia a necessidade de controle. O controle de contas a receber fornece informações relativas aos clientes, como vencimentos de contas a receber, montantes, prazos estabelecidos, entre outros. O controle de contas a receber agrupa os valores que a empresa tem a receber de clientes ou de terceiros (SOUZA; RIOS, 2011). O controle de estoque tem reflexo direto na apuração do resultado. Os estoques representam um dos bens mais importantes da posição financeira de uma empresa, sendo que sua correta gestão é essencial para a apuração adequada do lucro líquido (IUDÍCIBUS et al., 2010). Os estoques são bens adquiridos ou produzidos por terceiros com o objetivo de venda ou utilização própria (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009). A demonstração do resultado é um controle de gestão que deve conter receitas, despesas, ganhos e perdas, cujas informações são necessárias para o entendimento do lucro ou prejuízo referente àquele período (IUDÍCIBUS et al., 2010).

Além desses, a contabilidade de custos pode ser considerada um mecanismo de controle de gestão. Fornece informações em todos os níveis aos gestores sobre o andamento das operações da empresa, de modo a fomentar o planejamento e o controle organizacional. A contabilidade de custos, conforme Martins (2003, p. 21), tem a função de “fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e [...] acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos”. Portanto, assim como os controles anteriormente comentados, este também revela-se um controle de gestão útil para o planejamento tributário da empresa.

2.2 Planejamento tributário

As legislações tributárias, no Brasil, influenciam no processo de tomada de decisões dos gestores nas empresas, já que os textos legais são considerados complexos e preveem alta carga tributária para as empresas, quando comparada às de outros países. Além disso, é de interesse de todos os envol-

vidos a diminuição da incidência de tributos, para tornar mais competitivos os produtos e serviços, agregar mais valor às empresas e, conseqüentemente, melhorar seu desempenho (POTIN et al., 2016).

Para Oliveira et al. (2007, p. 39), planejamento tributário é “o estudo 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”. O planejamento tributário compreende procedimentos que buscam otimizar ou diminuir a carga tributária da empresa por meio de métodos lícitos (ARMSTRONG; BLOUIN; LARCKER, 2011).

Quanto à forma de executar o planejamento tributário, Bisolo e Baggio (2012) citam que não há só uma, pois cada empresa tem suas particularidades, que devem ser analisadas. Borges (2002) cita como exemplos o estudo de operações com a Zona Franca de Manaus; o planejamento tributário nas operações de cisão, fusão ou incorporação de empresas; e transferências de bens do ativo imobilizado. Higuchi (2016) menciona outras formas de planejamento tributário: transferências de bens de pessoa jurídica para sócios, ou a mais comum, a escolha do regime de tributação de âmbito federal mais vantajoso para a empresa.

Na legislação tributária brasileira, as pessoas jurídicas estão sujeitas a quatro possibilidades de tributação: simples nacional, lucro arbitrado, lucro presumido ou lucro real. Higuchi (2016, p. 78) aduz que “qualquer pessoa jurídica, por menor que seja, pode optar pela tributação com base no lucro real. A tributação com base no lucro presumido ou a opção pelo simples nacional nem sempre é possível em razão do montante da receita bruta, atividade ou condição da pessoa jurídica”.

O regime do simples nacional, conforme o artigo 13 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, é uma forma simplificada de recolhimento mensal dos tributos para micro e pequenas empresas, e corresponde à aplicação de uma alíquota única referente aos seguintes impostos: Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); Programa de Integração Social (PIS); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição Patronal Previdenciária (CPP); Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), sobre as receitas brutas, separadas por atividades (revenda de mercadorias, produtos industrializados e receitas de serviços), sendo que seu limite de receita bruta anual é de R\$ 3,6 milhões.

O lucro arbitrado, conforme Higuchi (2016), não é opção única do contribuinte, e sim deve estar associado a alguns fatores, como o conhecimento da receita bruta e escrituração imprestável ou não mantê-la por força de lei. É uma forma de apuração utilizada, em geral, pelo fisco, quando a empresa não mantém sua escrituração dentro da lei. Assim, conforme Fabretti (2012, p. 205), “a autoridade tributária poderá fixar o lucro arbitrado por um percentual sobre a receita bruta”, não excluindo as penalidades devidas.

A tributação pelo lucro presumido consiste na presunção do lucro auferido, que é resultado da aplicação de um percentual – fixado em lei por conta da atividade da empresa – na receita auferida do período, acrescido às demais receitas, rendimentos ou ganhos de capital (BISOIO; BAGGIO, 2012; HIGUCHI, 2016; OLIVEIRA et al., 2007). De acordo com a alteração incluída pela Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013 (BRASIL, 2013), em seu artigo 7º, a opção pelo lucro presumido pode ser de pessoas jurídicas “cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78 milhões ou a R\$ 6,5 milhões multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior”, no caso de a empresa estar em operação menos de doze meses.

Quanto ao lucro real, o artigo 247 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, define que o “Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este decreto” (BRASIL, 1999a). O lucro real é o “apurado pela contabilidade, com base na completa escrituração contábil fiscal, com a estrita e rigorosa observância dos princípios fundamentais de contabilidade e demais normas fiscais e comerciais” (OLIVEIRA et al., 2007, p. 182).

Na opção pelo lucro real as empresas podem escolher entre os métodos trimestral ou anual. Na apuração trimestral, conforme o artigo 2º, § 1º da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, o IRPJ e a CSLL são determinados nos períodos encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário, sendo que deve ser recolhido, em quota única, até o último dia do mês subsequente ao do encerramento da apuração (BRASIL, 1997).

Na apuração do lucro real anual pago por estimativa mensal, o valor do IRPJ e da CSLL é o resultado da aplicação de alíquotas de presunção de acordo com a atividade do contribuinte, sobre a receita, como se fosse presumido. Ao final do exercício deverá efetuar o ajuste anual (HIGUCHI, 2016). Para a apuração pelo lucro real anual com base no balancete de redução ou suspensão, “a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional” (HIGUCHI, 2016, p. 32).

2.3 Controles de gestão e planejamento tributário

Os controles de gestão estão implicados na realização do planejamento tributário, pois eles fornecerão informações seguras e permitirão a escolha da melhor forma de reduzir a carga tributária. Pelas informações extraídas, o gestor consegue encontrar possíveis falhas e elaborar planejamentos, como o tributário (FERREIRA; SILVA; DANI, 2007).

As pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido e simples nacional têm a possibilidade de escolher entre o regime de caixa e o de competência. Quando opta pelo regime de caixa, o controle de contas a receber deve ser estruturado com

todas as informações documentadas, de modo que consiga apurar seus tributos e fazer os devidos recolhimentos. Neste caso, os impostos serão apurados apenas no momento do recebimento da venda, e não no faturamento. Quando não há mais alternativas de cobrança, pode reconhecer a baixa desses direitos, cujas perdas podem diminuir o lucro tributável para a apuração do IRPJ e da CSLL (OLIVEIRA, 2005).

O controle de ativos fixos permite um melhor controle da depreciação, amortização e exaustão, o que garante deduções fiscais corretas. Depreciação, amortização e exaustão são valores determinantes para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, já que são dedutíveis nas empresas tributadas pelo lucro real. Oliveira (2005) menciona que, para fins de tributação, as empresas geralmente seguem o que está descrito no regulamento do imposto de renda, mas devem observar a vida útil do bem, o seu real desgaste. Manter um controle de ativos fixos também é importante no momento de sua alienação, pois contém o custo de aquisição e a data da compra, informações imprescindíveis no momento da venda. Quando há uma diferença positiva entre o valor da alienação e o valor contábil no período da alienação, tem-se ganho de capital; caso contrário, tem-se perda de capital.

A perda reduz o resultado, e nas empresas optantes pelo lucro real é dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O ganho de capital nas empresas optantes pelo lucro presumido e lucro real deve ser acrescentado integralmente na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para as empresas optantes pelo simples nacional só há incidência de IRPJ na guia unificada dos impostos, já que para a CSLL não há previsão em legislação, isso nas vendas que ocorrerem com bens que estão na empresa com tempo superior a 24 meses. Quando a venda do bem ocorrer antes desse prazo, todo o valor da transação deve ser tributado pelo Anexo I da Lei Complementar nº 123/2006, por entender que se trata de uma operação comercial, não havendo diferença de ganho de capital (BRASIL, 2006; HIGUCHI, 2016).

Ressalta-se que um bem só pode ser considerado um ativo fixo se seu custo de aquisição for superior a R\$ 1.200,00 ou se a sua vida útil for superior a um ano, caso contrário o valor pode ser deduzido integralmente como despesa operacional, conforme determina o artigo 15 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (BRASIL, 2014). É importante mencionar ainda, quando da opção pelo lucro real, o regime não cumulativo do PIS e do Cofins. A Instrução Normativa SRF nº 457, de 17 de outubro de 2004, disciplina a utilização desses créditos sobre a depreciação, que equivalem às alíquotas de 1,65% de PIS e 7,6% de Cofins, sendo que a base de cálculo pode ser o valor da depreciação mensal ou o custo de aquisição da mercadoria dividido em 48 meses, 24 meses, 12 meses ou com desconto integral. Essas informações advêm do controle de ativos fixos (BRASIL, 2004c).

O controle de estoques, para empresas optantes pelo lucro presumido, pode ser realizado anualmente. Já para empresas do lucro real que apuram por balancete de suspensão ou redução é necessário apurar mensalmente. Inventariar os estoques uma vez a cada exercício mostra-se mais fácil do que apurá-lo em vários períodos, mas empresas que se preocupam com a

gestão controlam estoques constantemente (HIGUCHI, 2016). Empresas que possuem controle de estoque mensal conseguem apurar custos mensais, logo podem optar pelo pagamento do IRPJ e da CSLL sobre o lucro real mensal, e identificar a melhor forma entre o balancete de suspensão/redução ou estimativa, no caso do lucro real anual.

No entanto é possível que, pela falta de controle, a empresa abdique do lucro real anual e opte pelo lucro real trimestral, apesar de pontos negativos que devem ser observados. Higuchi (2016) salienta que as empresas bem administradas não tributam pelo lucro real trimestral, pois há várias vantagens, como: a não compensação dos prejuízos fiscais dos trimestres seguintes com o lucro do trimestre anterior; bem como a insuficiência do adicional do IRPJ, pois se a empresa evidenciar um lucro superior a R\$ 60 mil em um trimestre, deverá recolher o adicional sobre o valor excedente, mesmo que nos trimestres posteriores tiver um lucro inferior ao montante.

Os controles da contabilidade de custos também têm influência na apuração dos tributos. Conforme a Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, não são dedutíveis do IRPJ e da CSLL as despesas com depreciação, amortização, manutenção, impostos, taxas e outros não relacionados à operação da empresa, ou seja, a produção ou comercialização de produtos ou serviços (BRASIL, 2004a). Assim, existem custos e despesas que devem ser adicionados ou excluídos no momento da escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur). Por isso há necessidade do controle, para fazer os ajustes previstos na legislação.

A contabilidade de custos registra os custos da aquisição de mercadorias e produtos. Conforme o regime de tributação escolhido pela empresa, tem-se um custo da mercadoria e/ou produto e, conseqüentemente, um valor de estoque. Quando a empresa opta pelo simples nacional ou lucro presumido, não há crédito de imposto de âmbito federal na entrada da mercadoria, ou seja, o valor desembolsado no pagamento é o custo da mercadoria para a empresa. Em âmbito estadual, pelo lucro presumido, há crédito de ICMS. Assim, o valor referente ao ICMS pago na compra deve ser deduzido na apuração desse imposto no momento da venda. Já pelo lucro real a empresa consegue diminuir do valor a ser pago na venda, além de ICMS, PIS e Cofins, salvo algumas exceções, o valor creditado na compra (HIGUCHI, 2016). Além dos créditos da aquisição de matéria-prima, há aqueles sobre a base de cálculo dos insumos, conforme Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, ou seja, os custos vinculados diretamente à fabricação dos itens e prestação de serviços (BRASIL, 2004b).

A demonstração do resultado também possui influência na opção pelo regime de tributação. Para as empresas optantes pelo lucro presumido ou simples nacional, a apuração dos tributos não depende das informações escrituradas nessa demonstração, porém, para a tributação pelo lucro real os dados ali contidos servem como ponto de partida para o cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro. Assim, para optar pelo lucro real, as informações escrituradas devem ser

documentadas e corresponder à realidade da empresa, a fim de evidenciá-las para diminuir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (HIGUCHI, 2016).

3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, a pesquisa se classifica como exploratória, pois tem a finalidade de discutir características de um tema em que há pouco conhecimento. Neste estudo, busca-se compreender os reflexos dos controles de gestão no planejamento tributário, que até então haviam sido apenas estudados separadamente. No que se refere à abordagem do problema, o estudo é de natureza qualitativa, devido ao fato de que a problemática estudada busca compreender as interfaces desses elementos.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa foi desenvolvida por meio de um estudo de caso. Segundo Yin (2005, p. 20), o estudo de caso “permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real”. A pesquisa foi realizada em um estudo de caso único, em uma empresa industrial de pequeno porte, com dezoito funcionários e faturamento anual de R\$ 1,8 milhão. Possui como atividade a fabricação de produtos de molde e injeção, artigos para pesca, copos de plástico, além de contar com industrialização por encomenda, manutenção de máquinas e equipamentos por meio de prestação de serviço. Foi fundada em 2009 por seus três sócios e mantém-se no mercado buscando constantemente a criação de novos produtos para agregarem valor à empresa. A escolha da empresa deu-se em função da disponibilidade dos dados e por preencher as características necessárias para a consecução do objetivo do estudo.

Para o estudo de caso foram seguidas as etapas do protocolo definidas por Yin (2005), que permitem aumentar a confiabilidade da pesquisa e orientar o investigador. O protocolo possui os procedimentos que precisam ser seguidos para a realização do estudo, tais como: informações sobre o tópico que está sendo investigado, os objetivos do estudo e suas questões orientadoras iniciais.

A coleta de dados concentrou-se em dados primários retirados de documentos. Os documentos coletados referem-se a informações da contabilidade e controles de gestão fornecidos pela empresa. Os documentos fiscais fornecidos pela contabilidade foram: demonstração do resultado, balancete, relação de imobilizado, informações sobre o custo do produto vendido e notas fiscais de compras e vendas. Já nos documentos levantados na empresa tem-se os controles de vendas e compras dos períodos investigados, controle de estoques, contas a receber e a pagar, vendas canceladas, custos incorridos e relatório de despesas.

A coleta de dados foi complementada com uma entrevista. Contatou-se a sócia da empresa, também responsável pela administração do negócio, para uma entrevista, que teve duração de aproximadamente 45 minutos. Formularam-se as seguintes perguntas: Quais controles de gestão são utilizados? Qual a importância deles para a gestão dos negócios? Por que são utilizados apenas alguns controles? O intuito era obter infor-

mações sobre o uso de controles de gestão na empresa e sua importância para a gestão.

A análise foi feita por uma prestadora de serviços contábeis a partir dos documentos obtidos da contabilidade da empresa. Além disso, analisou-se as respostas da entrevista e os controles de gestão que a empresa utiliza. As formas de coleta dos dados permitiram comparar as informações da contabilidade com as obtidas na empresa, confirmando a veracidade dos dados coletados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O estudo da influência dos controles de gestão no planejamento tributário pode oferecer direcionamentos para a redução de tributos da empresa. As informações colhidas na empresa podem contribuir para estabelecer essa influência. Na análise fez-se uma exposição com as possibilidades de planejamento tributário no âmbito dos tributos federais, ou seja, redução da carga tributária de maneira lícita que o controle pode oferecer.

Um controle de gestão relevante na empresa é o de ativos fixos, por se tratar de uma empresa industrial e seu imobilizado e intangível representarem parcela significativa no ativo. Segundo

ludícibus et al. (2010), nele estão classificados os ativos tangíveis de permanência duradoura e bens incorpóreos, destinados ao funcionamento da empresa. Com base nele que se calcula a depreciação ou amortização de seus bens fixos, o que impacta no resultado final da empresa. Higuchi (2016) explica que a parcela da depreciação ou amortização deve ser computada a partir do momento em que o bem é colocado em condições de produzir, o que evidencia a necessidade de controle desde o momento da aquisição. Na Tabela 1, apresenta-se o controle de ativos fixos e seu reflexo tributário em âmbito federal.

De acordo com a Tabela 1, o controle de gestão dos ativos fixos agrupa as contas patrimoniais, o registro do saldo de cada conta do ativo imobilizado em 31 de dezembro de 2015, acrescido da movimentação ocorrida no período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de março 2016. Apenas foram considerados três meses de movimentação, devido ao volume de informações da empresa. Evidenciam-se as aquisições, com seus valores e datas, as taxas de depreciação e amortização utilizadas, além do montante ocorrido até o final do período apresentado e seu saldo residual. As alíquotas de depreciação utilizadas pela empresa seguem a Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, ampliada pela Instrução Normativa SRF nº 130, de 10 de novembro de 1999 (BRASIL, 1999b, 1999c).

Tabela 1: Controle dos ativos fixos (valores em reais)

| | Descrição | Saldo anterior | | Aquisições | | Depreciação | | | | | Saldo a depreciar/ Total |
|--------------------------------------|---------------------|----------------|----------------|---------------|-------|-------------|--------------|--------------|--------------|----------------|-----------------------------|
| | | Bens | Dep. Acum. | Valor | Data | Taxa % | Mês 1 | Mês 2 | Mês 3 | Acum. | |
| Imobilizado | Terrenos | 165.000 | - | - | | - | - | - | - | - | 165.000 |
| | Mov. e Utens. Adm. | 3.630 | 635 | - | | 10 | 30 | 30 | 30 | 726 | 2.904 |
| | Mov. e Utens. Fab. | 8.283 | 2.132 | - | | 10 | 69 | 69 | 69 | 2.339 | - |
| | | | | 3.525 | 16/03 | | - | - | 15 | 15 | 9.454 |
| | Utilitários | 35.000 | 4.456 | - | | 5 | 146 | 146 | 146 | 4.893 | 30.107 |
| | Maq. e Equip. Fab. | 561.730 | 155.614 | - | | | 4.681 | 4.681 | 4.681 | 169.657 | - |
| | | | | 7.769 | 05/01 | 10 | 56 | 65 | 65 | 169.843 | - |
| | | | | 56.079 | 11/02 | | - | 306 | 467 | 170.616 | 454.961 |
| | Equip. de Infor. | 1.600 | 131 | - | | 20 | 27 | 27 | 27 | 211 | 1.389 |
| | Equip. de Com. | 730 | 41 | - | | 10 | 6 | 6 | 6 | 59 | 671 |
| | Ferramentas | 8.616 | 3.910 | - | | 10 | 72 | 72 | 72 | 4.125 | 4.491 |
| Aparelhos | 11.648 | 1.365 | - | | 10 | 97 | 97 | 97 | 1.656 | 9.992 | |
| Int. | Marcas, Dir. e Pat. | 2.580 | 32 | - | | 10 | 22 | 22 | 22 | 96 | 2.484 |
| | Licença Sis. Oper. | 22.773 | 1.328 | - | | 10 | 190 | 190 | 190 | 1.898 | 20.875 |
| Total | | 821.591 | 169.644 | 67.373 | | | 5.395 | 5.710 | 5.886 | 186.634 | 702.329 |
| Base de cálculo de PIS/Cofins | | | | | | | 4.975 | 5.290 | 5.466 | 15.731 | |
| Apuração do crédito de PIS (3%) | | | | | | | 149 | 159 | 164 | 472 | |
| Apuração do crédito de Cofins (7,6%) | | | | | | | 378 | 402 | 415 | 1.196 | |

Fonte: elaborada pelas autoras.

As taxas fiscais na empresa em estudo evidenciam o real desgaste dos ativos fixos em consonância com o que determinam as normas internacionais de contabilidade, que orientam a utilização de taxas que demonstram a realidade patrimonial. A empresa adquiriu, nos meses de janeiro e fevereiro, máquinas e equipamentos para a fábrica no valor de R\$ 63.848,00, e móveis e utensílios para a fábrica no valor de R\$ 3.525,00. Acrescidos esses saldos, os valores da depreciação aumentam, gerando mais crédito de PIS e Cofins, diminuindo o resultado da empresa e, conseqüentemente, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O controle de gestão dos ativos fixos permite, na tributação pelo lucro real, conhecer a base de cálculo para aplicação das alíquotas de PIS e Cofins, que também geram créditos relativos aos bens utilizados na produção e prestação de serviço, conforme determina o artigo 3º das leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (BRASIL, 2002, 2003). Neste caso a empresa optaria pelo crédito sobre a depreciação mensal apurada, de acordo com o que está demonstrado na Tabela 1, gerando o valor de R\$ 472,00 de PIS e R\$ 1.196,00 de Cofins no trimestre, que serão utilizados, neste exemplo, na competência do mês de março para abater o valor devido desses tributos.

Percebe-se que o controle de ativos fixos é fundamental na opção de regime não-cumulativo de PIS e Cofins, pois é por meio dele que a empresa escolhe a forma de crédito na aquisição de novos ativos. De acordo com Instrução Normativa SRF nº 457/2004, esses créditos podem ter como base de cálculo o valor da depreciação mensal ou o custo de aquisição da mercadoria dividido em 48 meses, 24 meses, 12 meses ou com desconto integral, dependendo da opção que a empresa considerar mais vantajosa, bem como o tipo de bem adquirido. As alíquotas utilizadas são de 3% de PIS e 7,6% de Cofins.

Para o mês de março, em relação à competência de janeiro, tem-se uma diferença de R\$ 491,00 de depreciação, a qual reduzirá o resultado. Aplicando-se as alíquotas de 15% e 9%, correspondentes a IRPJ e CSLL, os valores de economia chegam a R\$ 73,65 e R\$ 44,19, respectivamente. De acordo com Higuchi (2016), não existe somente impacto no resultado econômico, mas também no cálculo dos tributos sobre o lucro já que quando considerada operacional, depreciação, amortização e exaustão são dedutíveis para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando a opção da empresa for tributação pelo lucro real. Ressalta-se que os valores aqui apresentados são relativamente baixos, mas que evidenciam possíveis reduções no valor dos tributos.

Outro controle de gestão importante na empresa é o de contas a receber. No controle de contas a receber mantêm-se os valores das vendas a prazo de mercadorias ou serviços, ou ainda outras transações efetuadas, bem como os valores recebidos (IUDÍCIBUS et al., 2010). Na Tabela 2 evidencia-se o controle de gestão de contas a receber, utilizado pela empresa, mas por uma questão de espaço apresentam-se apenas dois clientes em cada atividade.

Na Tabela 2, evidencia-se o controle de contas a receber da competência do mês de janeiro. Esse controle fornece informações de data de venda, nome do cliente, documento fiscal, data de vencimento e do recebimento, além dos valores de vendas e de recebimentos.

O controle de gestão de contas a receber favorece a opção da tributação pelo regime de caixa quando a tributação da empresa é pelo lucro presumido ou pelo simples nacional (OLIVEIRA et al., 2007). Nessa opção, a empresa recolhe seus tributos com base no recebimento efetivo das vendas, ou seja, se a venda for parcelada os tributos serão recolhidos conforme o recebimento das parcelas (HIGUCHI, 2016).

Tabela 2: Controle de contas a receber (valores em reais)

| Emissão | Cliente | Nota Fiscal | Data do vencimento | Data do recebimento | Valor da venda | Valor recebido | Juros |
|--|---------|-----------------------|--------------------|---------------------|----------------|----------------|-------|
| 07/01 | A | Nfe 2546 | 11/02/16 | 11/02/2016 | 11.815 | 11.815 | - |
| 18/01 | B | Nfe 2563 | 21/02/16 | 23/02/2016 | 8.287 | 8.287 | - |
| Total da industrialização por encomenda | | | | | 27.268 | 27.268 | - |
| Saldo anterior | | Até 31/12/2015 | | jan/16 | 67.674 | 25.833 | - |
| 08/01 | A | NFSe 505 | 05/02/16 | 11/02/2016 | 960 | 980 | - |
| 08/01 | B | NFSe 506 | 05/02/16 | 26/02/2016 | 220 | 221 | - |
| Total serviços | | | | | 29.708 | 53.580 | - |
| Saldo anterior | | Até 31/12/2015 | | jan/16 | 135.672 | 57.251 | - |
| 13/01 | A | Nfe 2553 | 10/2 | 11/2 | 2.800 | 2.800 | - |
| 13/01 | B | Nfe 2554 | 13/1 | 13/1 | 7.600 | 7.600 | - |
| Total das vendas | | | | | 13.947 | 13.947 | - |
| Total vendido em janeiro/2016 | | | | | 126.186 | | - |
| Total recebido em janeiro/2016 | | | | | 118.535 | | - |

Fonte: elaborada pelas autoras.

Com as informações extraídas do controle de contas a receber, consegue-se fazer uma comparação entre o pagamento dos tributos pelo regime de caixa e pelo regime de competência, na tributação pelo simples nacional e pelo lucro presumido. Na Tabela 3, apresenta-se um comparativo entre os tributos recolhidos nos dois regimes de tributação, pelo regime de caixa e pelo regime de competência.

Verifica-se na Tabela 3 a base de cálculo pelos regimes de caixa e de competência baseada no valor faturado com vendas, serviços e industrialização por encomenda, no mês de janeiro. Após, estão discriminadas as alíquotas utilizadas, sendo que para o simples nacional há necessidade de separar os valores entre as atividades, pois para cada uma há alíquota específica. Com a discriminação desses valores, tem-se o montante do tributo em cada regime.

Na comparação entre todos os tributos, constata-se que a opção pelo regime de caixa é mais interessante, já que a base de cálculo é menor do que no regime de competência, no mês analisado. A economia seria no valor de R\$ 2.115,00 no simples nacional e de R\$ 454,00 no lucro presumido. A empresa pode pagar os tributos sobre as vendas ou prestação de serviços sem saber quando serão quitadas e nem mesmo se haverá quitação. Esse procedimento de apuração permite à empresa pagar os tributos sobre o que efetivamente recebeu de clientes.

Na Tabela 4, apresenta-se o controle de inadimplência, com os valores consolidados de clientes que não foram recebidos em todos os exercícios desde o início de suas atividades, extraídos do controle de gestão de contas a receber.

Tabela 3: Apuração dos tributos pelo regime de caixa e pelo regime de competência (valores em reais)

| Tributos | BC – Regime de caixa | BC – Regime de compet. | Alíquota | Tributos – caixa | Tributos – competência |
|------------------------------------|----------------------|------------------------|----------|------------------|------------------------|
| Simplex – vendas | 57.251 | 45.358 | 9,62% | 5.508 | 4.363 |
| Simplex – Industrialização | 35.452 | 27.268 | 6,52% | 2.311 | 1.778 |
| Simplex – serviços | 25.833 | 53.559 | 13,68% | 3.534 | 7.327 |
| PIS | 118.535 | 126.186 | 0,65% | 770 | 820 |
| Cofins | 118.535 | 126.186 | 3% | 3.556 | 3.786 |
| IRPJ – vendas e ind. | 92.703 | 72.627 | 1,2% | 1.112 | 872 |
| CSLL – vendas e ind. | 92.703 | 72.627 | 1,08% | 1.001 | 784 |
| IRPJ – serviços | 25.833 | 53.559 | 4,8% | 310 | 643 |
| CSLL – Serviços | 25.833 | 53.559 | 2,88% | 279 | 578 |
| Total pelo simples nacional | | | | 11.353 | 13.468 |
| Total pelo lucro presumido | | | | 7.029 | 7.483 |

Fonte: elaborada pelo autoras.

Tabela 4: Controle de inadimplência (valores em reais)

| Contas a receber/ Inadimplência | Em aberto | Protestadas | Perdas | Total |
|---------------------------------|--------------|---------------|---------------|---------------|
| 2010 | - | - | 312 | 312 |
| 2011 | - | - | 6.655 | 6.655 |
| 2012 | - | - | 13.048 | 13.048 |
| 2013 | - | - | - | - |
| 2014 | - | 3.096 | - | 3.096 |
| 2015 | 1.335 | 2.782 | - | 4.118 |
| 2016 | 3.258 | 13.600 | - | 16.858 |
| Total | 4.593 | 19.478 | 20.015 | 44.086 |
| IRPJ de 15% | | | 3.002 | 3.002 |
| CSLL de 9% | | | 1.801 | 1.801 |

Fonte: elaborada pelas autoras.

Observa-se na Tabela 4 que existe um saldo de contas a receber no valor de R\$ 20.015,00 de clientes, que provavelmente não será recebido pela empresa, pois era de um grupo que já encerrou suas atividades. Além disso, há um saldo de contas a receber no valor de R\$ 19.478,00 em protesto, e um valor de R\$ 4.593,00 em aberto, pois estão negociando com o cliente antes de protestar o título.

Denota-se que alguns valores a empresa considera que não serão mais recebidos e já configuram como perda de recebimento de clientes. Isso permitiria seu abatimento nos lucros e, conseqüentemente, nos tributos. Conforme os critérios estabelecidos no artigo 24 da Instrução Normativa SRF nº 1.515, de 24 de novembro de 2014, essa perda, quando da opção pelo lucro real, é dedutível de IRPJ e CSLL (BRASIL, 2014a). Para o valor que a empresa considera não ter mais previsão de recebimento, observadas as condições dispostas na legislação, a redução de tributos seria de R\$ 3.002,00 de IRPJ e de R\$ 1.801,00 de CSLL.

Outro controle de gestão é o de estoques, que serve de base para controlar as entradas e saídas das mercadorias. O estoque é um importante ativo circulante da empresa, e sua correta determinação é essencial para a apuração do lucro líquido (IUDÍCIBUS et al., 2010). O controle de estoques deve ser permanente, não apenas na gestão, mas também para a correta apuração dos resultados na contabilidade. Na Tabela 5, evidencia-se o controle de estoques da empresa.

Observa-se na Tabela 5 saldo inicial, entradas, saídas e saldo final. O controle de estoques de matéria-prima é efetuado somente para alguns itens, pois o que é utilizado como ferramentaria já é colocado à disposição para a produção quando chega na empresa. Esse controle apresenta o estoque de apenas dois itens, em função do volume que existe na empresa e da limitação de espaço neste artigo.

Na opção pelo lucro real por balancete de suspensão ou redução, há necessidade de um sistema de gestão que controle as

compras, vendas e os saldos de estoques, além de informações como fretes, créditos de impostos, obedecendo as legislações aplicadas a cada produto e fatos ocorridos. Sem esses valores, não se consegue fazer o planejamento tributário. Para algumas opções de tributação, esse controle de gestão é primordial, pois cada produto tem uma margem de lucro e um custo. Com isso, deve-se ter informações de cálculo item a item, para assim obter o controle real dos saldos de estoque da empresa (HIGUCHI, 2016).

O controle dos custos é primordial para a apuração e redução dos tributos. A determinação dos custos representa um aspecto complexo para a contabilidade (IUDÍCIBUS et al., 2010). Na empresa estudada, cuja atividade é industrial e de prestação de serviços, apura-se o custo do produto vendido (CPV) e o custo do serviço prestado (CSP). Na Tabela 6 tem-se o controle do custo do produto vendido e do custo do serviço prestado, mas por uma questão de espaço não se detalhou todos os custos.

Tabela 5: Controle de estoques (valores em reais)

| Produtos | 01/2016 | Entradas | | | Saídas | | | Saldo final | | |
|-------------------------|--------------|------------|-----------|------------|-----------|-----------|------------|-------------|----------|------------|
| | | Quant. | Valor | Total | Quant. | Valor | Total | Quant. | Valor | Total |
| Extrator ISO 6751 3X200 | Saldo In. | 25 | 6 | 158 | | | | 25 | 6 | 158 |
| | 8/1 | 70 | 6 | 441 | 46 | 6 | 290 | 49 | 6 | 309 |
| | 28/1 | 20 | 6 | 113 | | 6 | - | 69 | 6 | 422 |
| | TOTAL | 115 | 12 | 712 | 46 | 13 | 290 | 69 | 6 | 422 |
| Extrator ISO 6751 4X100 | Saldo In. | | - | - | | | | - | - | - |
| | 25/1 | 10 | 7 | 68 | | - | - | 10 | 7 | 68 |
| | TOTAL | 10 | 7 | 68 | - | - | - | 10 | 7 | 68 |

Fonte: elaborada pelas autoras.

Tabela 6: Controle do custo de produto vendido e do custo do serviço prestado (valores em reais)

| Custo do produto vendido | | Jan. 2016 | Fev. 2016 | Mar. 2016 |
|---------------------------|----------------------------|---------------|---------------|---------------|
| Custos diretos | Materiais diretos | 15.152 | 11.241 | 17.926 |
| | Mão de obra direta fábrica | 9.914 | 8.201 | 8.505 |
| Custos indiretos | Materiais indiretos | 1.142 | 327 | 255 |
| | Energia elétrica | 2.213 | 2.412 | 942 |
| Total | | 35.183 | 27.663 | 33.419 |
| Custo do serviço prestado | | | | |
| Custos diretos | Mão de obra direta fábrica | 17.667 | 25.533 | 22.311 |
| | 13º Salário e férias | 3.497 | 8.035 | 4.759 |
| Custos indiretos | Materiais indiretos | 2.035 | 1.019 | 668 |
| | Energia elétrica | 3.943 | 7.510 | 2.472 |
| Total | | 36.150 | 51.604 | 42.514 |
| Total dos custos | | 71.333 | 79.266 | 75.933 |

Fonte: elaborada pelas autoras.

Observa-se na Tabela 6 a classificação dos custos dos produtos vendidos e dos custos dos serviços prestados, de janeiro a março de 2016, classificados por itens de maior relevância na estrutura de custos da empresa. A empresa não tem mensurado o valor do custo para a atividade de prestação de serviços em separado da atividade de fabricação de produtos, o que denota fragilidade e limitação em seus controles. Para fins de ilustração do controle dos tributos incidentes sobre o resultado, adotou-se um critério de apuração do montante relativo ao CPV e ao CSP com base no faturamento mensal de cada atividade.

O controle de custos é necessário para a apuração dos tributos na forma de tributação de lucro real, com reflexos na apuração do resultado e, conseqüentemente, no cálculo do IRPJ e da CSLL, além da definição com mais precisão dos itens que geram crédito de PIS, Cofins e IPI. Além disso, esse controle de gestão tem relação direta com outros controles, como a demonstração do resultado, a qual é base na aplicação do lucro real.

Outro controle importante é o das despesas operacionais, necessário para determinar os lucros contábil e real. As despe-

sas incorrem para manutenção das atividades da empresa, ou seja, para manter as vendas dos produtos e serviços (IUDÍCIBUS et al., 2010). Na Tabela 7 demonstra-se o controle das despesas da empresa, mas por uma questão de espaço não se detalhou todas as despesas.

Verifica-se na Tabela 7 as despesas classificadas pelos setores da empresa, de janeiro a março de 2016, que totalizaram R\$ 73.214,00. Os controles das despesas operacionais e de custos fazem parte da apuração do resultado contábil e possuem forte influência no controle de gestão denominado demonstração do resultado, que é base para a apuração dos tributos no regime do lucro real.

A demonstração do resultado permite aos gestores conhecer a situação econômica da empresa. Nela estão elencados os custos e as despesas realizadas no período de abrangência (IUDÍCIBUS et al., 2010). Na opção da tributação pelo lucro real, ela fornece o resultado contábil, as informações de despesas dedutíveis ou não e as receitas que serão adicionadas ou não para identificar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Tabela 7: Controle das despesas operacionais (valores em reais)

| | Contas | Jan. | Fev. | Mar. |
|--|---|---------------|---------------|---------------|
| Comerciais | Correios e malotes | 1.327 | 115 | 862 |
| | Participação em feiras e outros eventos | - | - | 4.476 |
| Total das despesas comerciais | | 2.818 | 2.319 | 9.730 |
| Administrativas | Bens de pequeno valor | 2.820 | 2.898 | 6.682 |
| | Multas de trânsito | - | 362 | - |
| Total das despesas administrativas e gerais | | 17.160 | 11.454 | 18.078 |
| Tributárias | IPVA | 173 | 173 | 173 |
| | IPTU | - | - | 405 |
| Total das despesas tributárias | | 397 | 415 | 1.955 |
| Financeiras | Juros pagos sobre empréstimos | 1.876 | 1.896 | 1.860 |
| | Tarifa de serviços bancários | 995 | 881 | 833 |
| Total das despesas financeiras | | 2.905 | 3.081 | 2.903 |
| Total das despesas | | 23.280 | 17.269 | 32.665 |

Fonte: elaborada pelas autoras.

Conforme Higuchi (2016), as despesas dedutíveis necessárias para a manutenção da empresa são aquelas ligadas à fonte geradora de renda. Já as despesas não dedutíveis, que não estão relacionadas às operações da empresa, devem ser adicionadas na base de cálculo para apuração dos tributos sobre o lucro. E as receitas, quando já tributadas em outra fonte, devem ser excluídas. Na opção da tributação pelo lucro real os custos e despesas são reconhecidos no momento em que são incorridos (HIGUCHI, 2016).

Na Tabela 8 evidencia-se a demonstração do resultado baseada nas informações levantadas na empresa objeto de estudo.

Na Tabela 8 tem-se a demonstração do resultado do primeiro trimestre de 2016. Nela estão evidenciados os valores

de receitas, custos, despesas e o lucro líquido para apuração do IRPJ e da CSLL quando da opção pelo lucro real, pelas formas de recolhimento trimestral e anual (por estimativa ou por balancete de suspensão e redução). Neste caso, além do lucro líquido, foi evidenciado o lucro real (HIGUCHI, 2016).

Com as informações extraídas da Tabela 8 e dos outros controles de gestão sugeridos ou já utilizados pela empresa, se consegue fazer uma demonstração comparativa dos regimes de tributação para o primeiro trimestre de 2016, conforme Tabela 9.

De acordo com a Tabela 9, tem-se o comparativo dos regimes tributários possíveis para a empresa em estudo com a análise de um trimestre. Para as microempresas e empresas de pequeno porte, na maioria dos casos o simples nacional é a forma de tributação mais econômica. No entanto isso não

pode ser generalizado, pois cada empresa tem suas particularidades, sendo imprescindível uma análise para chegar à melhor opção.

A opção de tributação pelo simples nacional foi a mais vantajosa para a empresa analisada, totalizando R\$ 48.766,00 por conta dos valores apresentados e do pagamento em uma única guia de vários tributos, todos com alíquotas reduzidas,

como é a sistemática dessa opção. Ressalta-se que, para comparar regimes tributários a empresa necessita de várias informações, todas extraídas dos controles de gestão, os quais devem ser condizentes com a realidade do negócio. Caso contrário, além de dificultar o planejamento tributário, pode levar a conclusões incorretas e com possíveis reflexos negativos nos negócios da empresa.

Tabela 8: Demonstração do resultado (valores em reais)

| Contas | Jan. 2016 | Fev. 2016 | Mar. 2016 |
|--|----------------|----------------|----------------|
| (+) Receita bruta | 128.625 | 131.592 | 184.524 |
| (-) Deduções | 9.157 | 5.768 | 8.214 |
| (=) Receita líquida | 119.468 | 125.824 | 176.310 |
| (-) Custo dos produtos vendidos e serviços prestados | 71.333 | 79.266 | 75.933 |
| (=) Lucro bruto | 48.135 | 46.558 | 100.377 |
| (-) Despesas operacionais | 22.057 | 13.947 | 30.991 |
| (-) Despesas comerciais | 2.818 | 2.319 | 9.730 |
| (-) Despesas administrativas | 17.160 | 11.454 | 18.078 |
| (-) Despesas tributárias | 397 | 415 | 1.955 |
| (-) Despesas financeiras | 2.905 | 3.081 | 2.903 |
| (+) Outras receitas financeiras | 1.223 | 3.146 | 1.675 |
| (+) Outras receitas operacionais | - | 176 | - |
| (=) Lucro líquido antes de IRPJ e CSLL | 26.078 | 32.611 | 69.386 |
| Adição multa de trânsito | | 362 | |
| Lucro real | 26.078 | 32.973 | 69.386 |

Fonte: elaborada pelas autoras.

Tabela 9: Comparação de regimes tributários (valores em reais)

| Tributos | Simples nacional | Lucro real | | | Lucro presumido |
|---------------|------------------|----------------|----------------|----------------|-----------------|
| | | Anual | | Trimestral | |
| | | Estimativa | Balancete | | |
| Simples | 48.766 | - | - | - | - |
| PIS | - | 635 | 635 | 635 | 1.404 |
| Cofins | - | 2.927 | 2.927 | 2.927 | 6.479 |
| IRPJ | - | 20.006 | 26.109 | 26.109 | 20.006 |
| CSLL | - | 8.841 | 11.559 | 11.559 | 8.841 |
| INSS Patronal | - | 30.052 | 30.052 | 30.052 | 30.052 |
| ICMS | - | 16.879 | 16.879 | 16.879 | 16.879 |
| IPI | - | 21.948 | 21.948 | 21.948 | 21.948 |
| Total | 48.766 | 101.288 | 110.109 | 110.109 | 105.609 |

Fonte: elaborada pelas autoras.

5 CONCLUSÃO

Este estudo objetivou verificar os reflexos dos controles de gestão no planejamento tributário de uma empresa industrial de pequeno porte. Para isso analisou-se os controles de gestão, em particular dos ativos fixos, de contas a receber, de estoques,

de custos, de despesas e demonstração do resultado. Esses controles de gestão dão suporte ao planejamento tributário, no caso analisado, a melhor forma de tributação em âmbito federal.

O controle de ativos fixos se reflete no planejamento tributário, pois proporciona a apropriação de créditos de PIS e Cofins sobre a depreciação, diminuindo o saldo a pagar desses

tributos; além dos valores de depreciação e amortização, que são dedutíveis na opção do lucro real. O mesmo ocorre com o controle de custos, que está ligado diretamente à produção de produtos e prestação de serviços, que quando adequadamente estruturado e alimentado propicia dedução dos tributos.

Do controle de contas a receber é possível extrair informações para recolher os tributos pelo regime de caixa, que se demonstra mais eficiente e benéfico do que o regime tributário utilizado pela empresa, o de competência, em virtude de o recolhimento dos tributos ocorrer apenas após os recebimentos dos valores. Além disso, pelo controle de contas a receber, a empresa consegue visualizar os valores de clientes inadimplentes, possibilitando sua dedução na base de cálculo dos tributos sobre o lucro.

O controle de estoques é necessário para apurar o custo dos produtos vendidos, que tem interferência direta no resultado da

empresa. Além disso, o controle de estoques gera informações para a apuração da base de cálculo para crédito de PIS, Cofins e IPI. O resultado contábil fornecido pela demonstração do resultado é o ponto de partida para a apuração do lucro real, que é a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Conclui-se que os controles de gestão analisados refletem no planejamento tributário, quando da análise da forma tributária mais econômica, que na empresa investigada se confirmou a opção já realizada, o regime do simples nacional. Como as análises limitaram-se a empresas que podem optar entre diferentes formas de tributação, recomenda-se replicar a pesquisa em empresas de ramos de atividades e portes distintos. Instiga-se ainda investigar em que medida esse planejamento é realizado nas pequenas empresas e os controles de gestão estão presentes em seus cotidianos.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. N. *Planning and control systems: a framework for analysis*. Boston: Harvard Business School Press, 1965.
- ARMSTRONG, C. S.; BLOUIN, J. L.; LARCKER, D. F. *The incentives for tax planning*. Palo Alto: Rock Center for Corporate Governance, Stanford University, 2011. (Working Paper, 56).
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BISOLO, T.; BAGGIO, D. K. Planejamento tributário: estudo do regime tributário menos oneroso para indústria. *Revista de Administração IMED*, Passo Fundo, v. 2, n. 3, p. 195-206, 2012.
- BORGES, H. B. *Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL. *Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997*. Brasília, DF: Receita Federal, 1997. Disponível em: <https://bit.ly/3asttMh>. Acesso em: 1 out. 2016.
- BRASIL. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Brasília, DF: Presidência da República, 1999a. Disponível em: <https://bit.ly/39hDOsX>. Acesso em: 28 set. 2016.
- BRASIL. *Instrução Normativa SRF nº 130, de 10 de novembro de 1999*. Brasília, DF: Receita Federal, 1999b. Disponível em: <https://bit.ly/39gNKCl>. Acesso em: 15 nov. 2016.
- BRASIL. *Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998*. Brasília, DF: Receita Federal, 1999c. Disponível em: <https://bit.ly/3dx27Xh>. Acesso em: 15 nov. 2016.
- BRASIL. *Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: <https://bit.ly/2QG7Q2Q>. Acesso em: 25 jan. 2017.
- BRASIL. *Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003*. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: <https://bit.ly/3dozonb>. Acesso em: 25 jan. 2017.
- BRASIL. *Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004*. Brasília, DF: Receita Federal, 2004a. Disponível em: <https://bit.ly/2JcJVEe>. Acesso em: 25 jan. 2017.
- BRASIL. *Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004*. Brasília, DF: Receita Federal, 2004b. Disponível em: <https://bit.ly/2JePnXf>. Acesso em: 20 jan. 2017.
- BRASIL. *Instrução Normativa SRF nº 457, de 17 de outubro de 2004*. Brasília, DF: Receita Federal, 2004c. Disponível em: <https://bit.ly/2WFe6fb>. Acesso em: 20 jan. 2017.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006*. Brasília, DF: Presidência da República, 2006. Disponível em: <https://bit.ly/2QHDeOt>. Acesso em: 28 set. 2016.
- BRASIL. *Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013*. Brasília, DF: Presidência da República, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2UAvTBw>. Acesso em: 28 set. 2016.
- BRASIL. *Instrução Normativa SRF nº 1.515, de 24 de novembro de 2014*. Brasília, DF: Receita Federal, 2014a. Disponível em: <https://bit.ly/3ak87R8>. Acesso em: 14 nov. 2016.

BRASIL. *Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014*. Brasília, DF: Presidência da República, 2014b. Disponível em: <https://bit.ly/2vKLJkE>. Acesso em: 28 set. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *CPC 16 (R1)*. Estoques. Brasília, DF: CPC, 8 set. 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2xiNTsn>. Acesso em: 24 jun. 2016.

FABRETTI, L. C. *Contabilidade tributária*. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FERREIRA, L. F.; SILVA, E. N.; DANI, E. E. Contribuições da controladoria ao planejamento tributário em empresas do ramo da construção civil. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, Santa Catarina, v. 6, n. 18, p. 25-40, 2007.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo, Atlas, 2011.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. *Controles de gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. São Paulo: Atlas, 2001.

HIGUCHI, H. *Imposto de renda das empresas*. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades*. São Paulo: Atlas, 2010.

JANUZZI, L.; ALMEIDA, M. R.; CASTRO, P. N.; AMARAL, S. C.; NASCIMENTO, T. A.; BARROS, V. C. Planejamento Tributário. *Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, DF, v. 3, n. 2, p. 49-72, 2000.

LAVARDA, C. E. F.; PEREIRA, A. M. Uso dos sistemas de controles de gestão nas diferentes fases do ciclo de vida organizacional. *Revista Alcance*, Biguaçu, v. 19, n. 4, p. 497-518, 2012.

LIMA, A. N.; IMONIANA J. O. Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do Sul. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, Campo Limpo Paulista, v. 2, n. 1, p. 28-48, 2008.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NISIYAMA, E. K.; OYADOMARI, J. C. T.; YEN-TSANG, C.; AGUIAR, A. B. O uso dos sistemas de controle gerencial e técnicas de gestão operacional. *Brazilian Business Review*, Vitória, v. 13, n. 2, p. 57-83, 2016.

OLER, D. K.; OLER, M. J.; SKOUSEN C. J. S. Characterizing accounting research. *Accounting Horizons*, [Lakewood Ranch], v. 24, n. 4, p. 635-670, 2010.

OLIVEIRA, E. L.; BEUREN, I. M. Adequação dos controles de gestão às contingências ambientais em empresa familiar do ramo de papel e celulose. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 14, n. 1, p. 1-17, 2009.

OLIVEIRA, G. P. *Contabilidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, L. M.; CHIEREGATO, R.; PEREZ JÚNIOR, J. H.; GOMES, M. B. *Manual de contabilidade tributária*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

POTIN, S.; SILVA, V. C.; REINA, D.; SARLO NETO, A. Análise da relação de dependência entre proxies de governança corporativa, planejamento tributário e retorno sobre ativos das empresas da BM&FBovespa. *Revista Organizações em Contexto*, São Paulo, v. 12, n. 23, p. 455-478, 2016.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M.; MARTINS, S. J. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 17, n. 40, p. 120-132, 2006.

SILVA, C. B. A.; MADEIRA, G. J. Gestão de estoque e lucro da empresa. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 15, n. 2, p. 41-52, 2004.

SILVA-DOMINGO, L. Management control: unsolved problems and research opportunities. *Innovar*, Bogotá, v. 25, n. 56, p. 11-20, 2015.

SOUZA, R. A. R.; RIOS, R. P. Contabilidade gerencial como ferramenta para gestão financeira nas microempresas: uma pesquisa no município de São Roque, SP. *Revista Eletrônica de Gestão e Negócios*, São Roque, v. 2, n. 1, p. 1-18, 2011.

SUAREZ, J. T. Control de gestión en la cadena de valor y los aportes de la contabilidad de gestión: Estudio de caso de una compañía colombiana. *Cuadernos de Contabilidad*, Bogotá, v. 14, n. 34, p. 245-262, 2013.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ORIENTAÇÕES AOS COLABORADORES

PERFIL TEMÁTICO E OBJETIVOS DA PUBLICAÇÃO:

A Revista Pensar Contábil é um periódico quadrimestral do Conselho Regional de Contabilidade, existente desde agosto de 1998, e tem como missão a divulgação de artigos relevantes na área de contabilidade, com o objetivo de fomentar a pesquisa.

MECANISMO DE AVALIAÇÃO DE ARTIGOS:

Podem encaminhar artigos para a revista colaboradores do Brasil e do exterior.

Os artigos recebidos são avaliados pelo Corpo Editorial e Consultores Externos, através do sistema double blind review, não sendo conhecidos os autores durante a avaliação. Os artigos são apreciados e pontuados para uma edição específica da revista.

ENVIO E REGRAS PARA PUBLICAÇÃO DE ARTIGOS:

Os artigos deverão ser inéditos, podendo estar no idioma português, espanhol ou inglês. Devem ser encaminhados para o e-mail pensarcontabil@crconj.org.br, devendo constar:

- O título do artigo;
 - Identificação e qualificação do(s) autor(es), constando: o nome completo, número de registro (se for o caso), formação e qualificação profissional e/ou acadêmica (no caso de citar instituição de ensino, informar também o CEP, Cidade e UF correspondente);
 - Endereço completo, telefone, fax e e-mail do(s) autor(es);
- a) A estrutura de apresentação do artigo deverá conter: título do artigo, resumo e palavras-chave, assim como os mesmos tópicos em inglês (title, abstract, keywords), introdução, desenvolvimento e conclusão;
 - b) As referências normativas deverão ser apresentadas de acordo com as normas da ABNT (NBR-6023 revisada);
 - c) A formatação do artigo deve ser:
 - Digitado em Word, tamanho A4, fonte Times New Roman;
 - Fonte tamanho 12 para texto e tamanho menor para citações de mais de 3 linhas, notas de rodapé, paginação e legendas das ilustrações e tabelas;
 - As folhas devem apresentar margem esquerda e superior de 3 cm, direita e inferior de 2 cm;
 - Entrelinhas simples;
 - Alinhamento justificado;
 - d) Os artigos deverão estar redigidos em português. Os artigos de autores do exterior serão publicados em inglês, espanhol ou português, conforme o caso;
 - e) Os artigos deverão ter no mínimo 10 e no máximo 15 páginas;
 - f) Os artigos deverão ter sido completa e perfeitamente revisados;
 - g) Os direitos autorais dos artigos publicados nesta revista são dos autores, sendo concedidos pelos mesmos os direitos da primeira publicação ao Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro;
 - h) O autor deverá encaminhar, juntamente com o artigo, a “DECLARAÇÃO DE RESPONSABILIDADE E TRANSFERÊNCIA DE DIREITOS AUTORAIS” devidamente assinada (em formato PDF).