



**A CONTROLADORIA COMO AUXÍLIO À ELISÃO FISCAL DE EMPRESAS DO
SETOR DA CONSTRUÇÃO CIVIL**

**THE CONTROLLING AS HELP TO TAX AVOIDANCE FOR THE COMPANIES OF
CONSTRUCTION SECTOR**

Amanda Gonçalves dos Santos Pinheiro

Graduanda em Ciências Contábeis pela UniEvangélica – GO

Carlos Renato Ferreira

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Goiás

1 Amanda Gonçalves dos Santos Pinheiro – Bacharelanda no curso de Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Anápolis (UniEvangélica) – Brasil – E-mail: amandapinheiro@hotmail.com

2 Carlos Renato Ferreira – Professor Especialista, pela PUC-Goiás, Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Goiás – Brasil – E-mail: crfac3@gmail.com

RESUMO: Para permanecerem no negócio, as empresas procuram uma melhor gestão de sua movimentação financeira, onde se tem como alternativa a diminuição de gastos. Os tributos pagos pelas entidades, representam um valor significativo das despesas das mesmas, e para que se possa reduzir, postergar ou extinguir os impostos e contribuições, pode-se utilizar a chamada elisão fiscal ou planejamento tributário, que são ferramentas legais para auxiliar as pessoas jurídicas a fazê-los. Se é utilizado como instrumento para assessorar as empresas na produção do planejamento tributário, a controladoria. Este trabalho tem como finalidade, atingir o objetivo traçado, de analisar documentos que contenham assuntos onde são empregados os benefícios da controladoria, utilizando da mesma para o desdobramento do planejamento tributário. Com isso, se percebe que a elisão fiscal depende de vários fatores e da controladoria como membro de gestão, que é necessário sempre a atenção a alterações do mercado. Portanto, com o auxílio de todos os departamentos da entidade, ter-se-á referências satisfatórias para diagnosticar e colocar em prática a redução, postergação e extinção dos tributos.

Palavras chave: Elisão Fiscal. Controladoria. Construção Civil. Contabilidade.

ABSTRACT: To remain in business, companies are looking for a better management of your financial transactions, where there is as an alternative the reduction of expenses. The taxes paid by the companies, represent a significant value of their expenses, and to reduce, delay or extinguish the taxes and contributions, it's used the call tax avoidance or tax planning, that are legal tools to assist the companies to make them. It's used as a tool to assist companies in the production of tax planning, the controlling. This work aims to achieve the goal, doing analyzes of datas that containing matters relating where it made use of the controlling benefits, using it for the unfolding of the tax planning. With it, realizes that the tax avoidance depends on several factors and of the controlling as a management member, it's always necessary to have attention to market changes. So, with the help of all departments of the organization will have satisfactory references to diagnose and put into practice the reduction, postponement and extinction of taxes.

Key words: Tax Avoidance. Controlling. Construction. Accounting.

1. INTRODUÇÃO

Para pleno funcionamento do governo, o Estado gere e utiliza dos fundos e tributos recolhidos pelos contribuintes. Referente às pessoas jurídicas, essa contribuição representa uma grande parte de suas despesas e de seus custos.

Pode-se dizer que várias entidades tentam utilizar de artifícios para se adequar e não terem que fazer tanto desembolso, e dentro desses artifícios podemos citar a contabilidade, que utiliza da controladoria para encontrar meios legais de diminuir seus tributos, e que segundo Morante e Jorge (2008), é reconhecidamente um órgão de importância capital para sobrevivência, crescimento e consolidação das empresas. O contribuinte também tem como opção, o planejamento tributário, onde pode-se encontrar a melhor gestão financeira e operacional.

Para poder afirmar sobre qual o melhor caminho a seguir, faz-se necessário o conhecimento sobre os fatores financeiros e contábeis do setor específico que se trabalha, no caso, a construção civil, que possui diferentes aspectos.

Ferreira, Silva e Dani (2007), descrevem as particularidades contábeis da construção civil, como, primeiramente, a classificação da prestação de serviços, empreitada e administração. E segundo, pela forma de se contabilizar, a apuração de custo e a efetivação de contratos. Em terceiro, a forma de tributação, onde pode-se optar por lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado.

A contabilidade relacionada a construção civil é bem minuciosa, onde a mesma possui características próprias para apropriar os custos, alocar mão-de-obra e apurar os tributos. E para que a o planejamento deste seja realizado com sucesso, é necessário conhecimento das formas de arrecadação dos tributos, pois as mudanças nas leis são constantes.

A controladoria será usada para administrar o planejamento e o controle de ações, que estão atrelados aos fatos geradores dos impostos, taxas e contribuições de melhoria. Observando-se atividades para que se reduza, anule ou adicione os encargos federais, demonstrando as contribuições da mesma, utilizada para o planejamento tributário no setor da construção civil.

Para tanto, tem-se como problema de pesquisa a seguinte questão: De que maneira a controladoria pode auxiliar na redução legal dos tributos junto as empresas

do setor da construção civil? Para responder à questão utiliza-se o seguinte objetivo: analisar em documentos assuntos que empreguem os benefícios da controladoria, para posteriormente demonstrar a contribuição da mesma para empresas prestadoras de serviços de construção civil e empreitadas. Para isso, serão analisadas publicações referentes ao tema de controladoria e construção civil em livros, revistas e consultas à leis, regulamentos e normas técnicas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão

O processo de gestão, de acordo com Padoveze (2012), é um conjunto de processos decisórios e compreende as fases de planejamento, execução e controle da empresa, de suas áreas e atividades. Para tanto, esmiúça-se as fases de planejamento e controle junto às empresas do setor da construção civil.

2.2 Planejamento

O planejamento é considerado como o principal fator da efetividade administrativa, tendo por base o apontamento dos objetivos, fazendo previsões, realizando a tomada de decisões e determinando estratégias. Segundo Padoveze (2012), a capacidade de percepção, associada a um processo contínuo de planejamento e projeções econômicas, é fator condicionante da eficácia empresarial.

É utilizado para definir os planos, objetivos e políticas da empresa. Nessa parte, acontece as etapas básicas do planejamento, ocorrendo uma grande quantidade de atividades que as compõem, começando das mais simples, até as mais complexas.

De acordo com Weslch (1983, apud. PADOVEZE; SANTOS, 2007, p.85),

Planejar significa estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, assim como estimar os recursos que serão empregados, definindo as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro.

Do ponto de vista do autor, o planejamento é peça fundamental para que se consiga atingir os objetivos traçados. Para que aconteça uma atuação mais favorável em cada grau do planejamento, ele pode ser classificado em planejamento estratégico, planejamento operacional e suas execuções e controles.

2.2.1 Planejamento Estratégico

O planejamento estratégico, é a primeira fase do processo de gestão, onde a entidade preceitua suas estratégias empresariais dentro de uma perspectiva própria do amanhã. É a etapa onde se define ordens, políticas e metas estratégicas, e que possui como objeto final a firmeza dinâmica das comunicações da entidade com seus fatores externos.

Planejamento estratégico, segundo Oliveira (2015, p.29), “é o conjunto de objetivos, finalidades, metas, diretrizes fundamentais e planos para atingir esses objetivos, coordenado de forma a definir em que atividade se encontra a empresa, que tipo de empresa ela é ou deseja ser.”

Neste ponto, é realizado uma análise dos pontos fracos e fortes do ambiente e da empresa, afrontando ameaças e oportunidades do ambiente externo, com o objetivo de criar estratégias com a intenção de melhorar o nível de resolutividade.

2.2.2 Planejamento Operacional

De acordo com Padoveze (2012), o planejamento operacional define os planos, políticas e objetivos operacionais da empresa e tem como produto final o orçamento operacional. Geralmente se realiza por meio do processo de elaboração de planos alternativos de ação capazes de implementar as políticas, diretrizes e objetivos do plano estratégico da empresa e do processo de avaliação e aprovação deles.

2.2.3 Execução

É a etapa onde se coloca em prática todas as ações programadas. Neste passo, todas as atividades devem estar de acordo com o que descrito na fase do planejamento.

2.2.4 Controle

O controle é a fase onde se avalia os resultados obtidos entre o planejamento e a execução dos planos. De acordo com Anthony (1970, apud. MOSIMANN e FISCH, 1999, p.71), o controle é definido como “um instrumento administrativo exigido pela crescente complexidade das empresas a fim de atingir um bom desempenho”.

Controle, conforme Padoveze (2012),

Além disso, deve-se observar a ocorrência de variáveis nos cenários futuro, visando assegurar o alcance dos objetivos propostos. Dentro do enfoque sistêmico, o controle faz também o papel de feedback ou retroalimentação do sistema.

Assim sendo, a fase do controle constitui-se na atribuição administrativa, em garantir e verificar o comportamento previsto nos parâmetros definidos, é também dar início às atividades para corrigir, se necessário, para que se alcance os objetivos programados na fase inicial do planejamento.

No processo do controle, é importante que os responsáveis pela gestão, façam o uso de instrumentos que possibilitem o julgamento das atividades implementadas, com o objetivo de identificar os sucessos, assim como se atestar que todas as metas estabelecidas na etapa do planejamento foram cumpridas.

Nascimento e Reginato (2013), esclarecem que controle é assim denominado por representar a sinergia dos meios colocados à disposição dos administradores para o contínuo acompanhamento do comportamento da organização, frente às mudanças ambientais, e para instrumentaliza-los no processo de ajuste das atividades operacionais às condições observadas, reorientando-as, quando necessário, para a preservação dos objetivos traçados.

Neste pensamento, o controle utiliza-se das informações, para que se tenha a garantia de que os resultados desejados na fase do planejamento sejam atingidos. O planejamento e o controle são os instrumentos que definem os procedimentos de administração das entidades. A controladoria é a maneira mais utilizada para a gestão desses processos.

2.3 Controladoria

A controladoria é exposta sob dois enfoques particulares: como um órgão administrativo e como área de conhecimento humano. Segundo Mosimann et al. (1993, p. 85):

A controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:
a) como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão e sistema empresa e;

b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Silva (2003), define a controladoria como a área que auxilia o gestor na tomada de decisão, na análise da eficiência, eficácia, economicidade e transparência de seus atos, avaliando a conduta nas rotinas internas, garantindo tranquilidade em sua passagem pela administração.

Sendo assim, a colaboração aos administradores no curso do planejamento, da execução e do controle, fica à cargo da controladoria, analisando entre elas a opção que será mais acessível economicamente. No planejamento, exerce a função de estruturar e compartilhar da opção mais correta; na execução, cabe a controladoria oferecer auxílio através de referências suficientes e, no controle, avalia se os objetivos estão sendo alcançados, conforme o que foi combinado no planejamento.

As suas garantias irão depender do padrão de administração de cada entidade. De acordo com Catelli (1999, apud. FERREIRA; SILVA; DANI, 2007), “a Controladoria é por excelência uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico”.

Nota-se que a controladoria colabora de maneira positiva para a tomada de decisão, quando favorece às condições para o cumprimento de seu papel, planejando, controlando, informando e contabilizando.

Por isso, nota-se que a controladoria reúne funções significativas, como no planejamento, onde a mesma participa da produção dos métodos adquiridos pela entidade, que irão constituir o planejamento estratégico, e na criação do planejamento operacional e tático.

O controle representa o auxílio aos processos e possibilita que aconteça uma apuração das ações efetuadas e a sua confrontação com o planejamento determinado. As empresas utilizam inúmeros meios de informação, os quais são empenhados pela controladoria para produção, estabelecimento e aprimoramento dos elementos.

A controladoria conseguirá acrescentar, na função da contabilidade, em todos os graus da empresa, a aplicação de técnicas de custos, além de conservar uma

estrutura contábil sempre atual e eficiente na composição das demonstrações financeiras. É também responsável pela produção e averiguação do planejamento tributário, auxiliando na aplicação de técnicas eficazes à empresa.

A administração e a supervisão de setores, ainda são algumas das atribuições da controladoria, juntamente com demais funções da instituição, como fornecedores e auditores externos. Com intenção de exercer as suas atividades, a controladoria precisa de uma estrutura que garanta a presteza durante o curso do negócio. Assim por diante, aguarda-se que se forneça dados de confiança, que haja meios de informação planejados, de acordo com o padrão de administração, e que disponibilize um quadro de pessoal competente e comprometido com os objetivos da controladoria.

2.4 Elisão Fiscal

Padoveze (2012) define planejamento tributário “como estudos pontuais e específicos objetivando melhorar a carga tributária geral da empresa, através de contenciosos, reorganizações societárias etc”.

Com propósito de redução, atraso ou eliminação da despesa com os tributos, de maneira legal, é possível que à entidade empregue a chamada elisão fiscal, que de acordo com Ricardo Alexandre (2010),

É a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência, incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento anterior àquele em que normalmente se verificaria o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio de maneira mais onerosa.

A elisão fiscal tem a atenção de efetuar seus métodos sob maneiras lícitas. Portanto, o planejamento tributário é um procedimento legal, que tem por objetivo a contenção de gastos das entidades, pertinentes aos tributos. Procura através de meios legais, evitar, reduzir ou adiar, sempre que viável, a maneira mais favorável do ângulo fiscal.

Conforme Crepaldi (2007), a finalidade do planejamento tributário tem como base evitar a incidência tributária, com o intuito de prevenir a ocorrência do fato gerador do tributo, minimizando, assim, seu montante, no sentido de reduzir a alíquota ou a base de cálculo.

O planejamento tributário é aplicado pelas empresas com o intuito de desobrigar o pagamento do tributo, ou de reduzir o valor que deve ser pago ou, ainda, de postergar o pagamento da quantia. Na composição de um modo de planejamento tributário é substancial que se leve em consideração todos os tributos que incidem durante a operação da empresa, tanto na compra, quanto na produção e no comércio. Devem ser averiguados antes do acontecimento do fato gerador, evento que deve ser acompanhado pela contabilidade e pelo setor de controladoria da entidade.

A diminuição do encargo tributário pode ser efetuada pela controladoria com estudo dos métodos operacionais, visto que este dispõe de visão global. O seu ponto de vista deve garantir que os clientes e fornecedores sejam notados de maneira sistêmica da mesma forma que a entidade está inclusa no mercado, fazendo avaliação de todos os tributos.

2.5 Característica Tributárias Na Construção Civil

O setor imobiliário é classificado como um setor maior que a construção civil, de acordo com Costa (2000, apud. FERREIRA; SILVA; DANI, 2007):

Compreende o desmembramento de terrenos, loteamento, incorporação de imóveis, construção própria ou de condomínio, locação de imóveis próprios ou de terceiros e administração de Centros Comerciais, *Shopping Centers* e Condomínios Residenciais.

Empresas que prestam serviços de engenharia civil, podem realizar obras por administração ou através de empreitadas. A cobrança de honorários, quando as obras são feitas por administração, é realizada através de um percentual dos custos incorridos na obra ou um valor definido anteriormente em contrato. Sendo obra por empreitada, a entidade arca com todos os custos do empreendimento e a receita adquirida é decidida por premissas exclusivas.

As entidades precisam arrecadar tributos ao Estado, para que possa continuar funcionando. A respeito dos tributos sobre a receita, existem três opções na esfera do imposto de renda sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ): lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado.

De acordo com o art. 247 do RIR/1999, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A determinação do lucro real será precedida da

apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais.

Rezende, Pereira e Alencar (2013), afirmam que o lucro presumido corresponde ao lucro calculado pela aplicação, ao valor do faturamento, de um percentual de margem de lucro determinado na legislação, ou seja, o lucro não é apurado pelo encontro entre receitas e despesas do período, mas sim presumido. Corresponde a um processo de apuração simplificada da base de cálculo do imposto.

Os autores ainda declaram que lucro arbitrado é apurado de forma semelhante ao presumido, com acréscimo de 20%, quando a receita é conhecida, ou por parâmetros técnicos, em situações especiais em que não é possível determinar o montante do faturamento.

Algumas pessoas jurídicas são obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real, conforme o Art. 14 do C.C. brasileiro (Lei n.9.718, de 27 de novembro de 1998) que disciplina in verbis,

“Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas: I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996; VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring). VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.”

Quando optarem pelo lucro real, as empresas deverão fazer o ajuste do resultado contábil através de somas, reduções e/ou contrapeso facultada pela lei, para que se obtenha o lucro tributável.

As empresas que não se enquadrarem em nenhuma das exigências do citado artigo 14, da Lei n.9.718/1998, conseguirão optar pelo regime com base no lucro presumido.

A opção pelo lucro arbitrado é permitida exclusivamente para alguns casos, como no arbitramento de competência exclusiva da fiscalização, e em casos eventuais ou de força maior, conforme Art.47, da Lei n.8.981/1995, do Código Civil brasileiro.

2.5.1 Contratos

As pessoas jurídicas que prestam serviços no setor da construção civil e incorporação, utilizam os contratos de duração superior a 12 meses, que são os de longo prazo, e os que são inferiores a 12 meses, os de curto prazo.

Para levantamento do resultado dos contratos, em ocorrências que a obra aconteça por empreitada ou por fornecimento, se é apurado os de longo prazo com preço determinado sobre os bens e serviços a serem prestados. Vão ser calculados a cada fase que forem apurados, o custo para a obra já incorridos neste período, fora uma parcela correspondente ao valor total da empreitada, ou dos bens e serviços a serem prestados.

Nos contratos de curto de prazo, os resultados vão ser reconhecidos conforme os serviços forem executados, conforme Decreto Lei n.1.598, de 1977, art.10.

2.6 Apuração Do Custo

O órgão público responsável pela arrecadação dos tributos, aceita a utilização do regime de caixa e do regime de competência para que se execute a apuração da receita. O regime de caixa compõe-se sobretudo em analisar a receita e a despesa do exercício, como aquelas que foram recebidas e pagas dentro do próprio exercício. Já o regime de competência, as receitas devem ser reconhecidas apenas quando ocorrer a apuração do resultado do período em que o recebimento for efetivado.

Conforme Pêgas (2017), segundo o regime de competência, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem.

Fabretti (2016), conceitua o regime de caixa como aquele em que se consideram as receitas e despesas na data em que foram efetivamente realizadas (recebidas ou pagas).

Na maioria das vezes, as empresas de incorporação reconhecem os custos e as receitas conforme for acontecendo o recebimento dentro do período (regime contábil de caixa).

2.6.1 Apuração Do Lucro Bruto

Fabretti (2016) ainda afirma que o lucro bruto é apurado deduzindo-se das receitas líquidas de vendas o custo dos produtos vendidos ou dos serviços. Quando a venda de cada unidade for realizada, dar-se-á o reconhecimento e a apuração do lucro bruto, mesmo que por meio de qualquer documento que represente o compromisso de reserva, ou até mesmo quando ocorrer alguma condição que venha a suspender ao que estiver sujeito a venda.

A pessoa jurídica tem a opção de reconhecer e apurar o lucro por cada empreendimento, através de registro geral dos custos e receitas. A escrituração das receitas pode ocorrer tão por cada unidade específica, como por um conjunto de unidades. Esse registro geral das receitas só poderá ser utilizado em entidades que conservarem um registro analítico da conta corrente de cada cliente.

2.6.1.1 Custo Incorrido, Contratado E Orçado

Alves e Ricarte (2007), salientam que entende-se como custos pagos incorridos, de acordo com a IN 84/79, item 7, aqueles que, além de estarem pagos, se referem especificamente ao empreendimento de que a unidade negociada faça parte, e que, sendo adquiridos para estocagem, não devem ser alocados no custo e sim numa conta do ativo circulante, para posterior aplicação em determinada obra e só nesse momento irá compor o custo.

De acordo com a mesma Instrução Normativa, item 8, os custos contratados referentes ao empreendimento poderão também compor os custos e são válidos os mesmos critérios de rateio para os custos pagos incorridos.

O custo orçado, também conforme a IN 84/79, será baseado nos custos usais no tipo de empreendimento imobiliário e corresponderá a diferença entre o custo total previsto e os custos pagos, incorridos ou contratados até a data da efetivação da venda.

O lucro bruto será apurado e reconhecido na data em que ocorrer a operação, no período de apuração, quando uma unidade já concluída for vendida à vista. No caso de venda de empreendimentos que ainda não foram concluídos, a apuração pode ocorrer de duas formas, com a inserção ou não do custo orçado, motivo que depende exclusivamente da entidade contribuinte. A distinção acontecerá na forma de contabilizar o custo.

Se o contribuinte não escolher pela inserção do custo orçado no custo da unidade vendida, este será feito com base nos custos incorridos até a realização da venda. Depois desse estágio, o lucro bruto deverá ser apurado e computado totalmente ao resultado da apuração do período. Os custos que forem incorridos ou acertados após o reconhecimento do lucro, referente às unidades vendidas pagas, vão ser apurados perante rateio. No caso de acontecerem dentro do período de apuração da venda, devem ser apresentados como custo complementar da venda. Posteriormente, se ocorrerem, serão inclusos no cálculo do resultado do período em que forem efetivados como custo do período antecedente.

De início, o custo unitário será apurado com origem nos custos pagos e contratados, além dos custos orçados para finalização do empreendimento, quando for referente a venda à vista. Se acontecer alterações no orçamento da unidade vendida, as mesmas terão de ser rateadas de acordo com os custos do conjunto de unidades. As mudanças terão que continuar com os mesmos métodos utilizados na venda sem custo orçado.

Para que se utilize do custo orçado, a solicitação deve ser feita até a data em que se reconhece o lucro bruto da venda da primeira unidade. Esta solicitação pode ser realizada de maneira separada para cada empreendimento, contanto que seja calculado de forma individual no levantamento do lucro bruto de todas as unidades da obra.

A distinção realizada irá trazer no fechamento do empreendimento as interferências no resultado. Portanto a aplicação do custo precisa ser realizada com cuidado, visto que a desigualdade do montante entre o custo realizado e o custo orçado pode provocar penalidade, acarretando juros e multas de mora, que terão de ser pagos junto com os tributos incidentes dentro do período de apuração.

2.7 Contabilidade e Controladoria Como Base Do Planejamento Tributário

A controladoria apresenta individualidades como elemento de gestão para auxiliar os administradores nos trabalhos da entidade. Esses aspectos que dispõe serão métodos usados na composição do planejamento tributário.

De acordo com Ferreira, Silva e Dani (2007), as funções da controladoria, do planejamento até a informação, relacionando quais as contribuições a entidade poderá efetuar na elaboração do planejamento tributário, podem ser demonstradas segundo a tabela a seguir.

Oliveira, Perez e Silva (2015), afirmam que o papel da controladoria, portanto, é assessorar as diversas gestões da empresa, fornecendo mensurações das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.

Os planejamentos são elaborados na maioria das vezes por um método de trabalho único, para praticar o controle e para realizar a tomada de decisões. Mas com relação aos tributos, faz-se necessário uma atualização de tempos em tempos, em razão das alterações periódicas das leis.

Dentre as utilidades da controladoria, em primeiro lugar vem a identificação da atividade que a entidade irá executar, qual o setor de execução, para que seja possível analisar as alíquotas cabíveis e as leis vigentes. Averiguar quais os meios que a entidade irá adotar para executar seus empreendimentos, podendo ser através de empreitada ou administração. Se a escolha for por empreitada, todos os custos da obra serão inclusos, tendo assim que analisar a aplicação dos bens e serviços por outros.

O Art.610 da Lei n. 10.406 de 10 de janeiro de 2002, normatiza que a empreitada pode ser feita através de mão de obra e materiais, como também por somente prestação de serviço, pois a lei não presume a obrigação de se fornecer os materiais.

Dentro da construção civil a pessoa jurídica pode realizar não só um objeto, contribuindo então para o objetivo da empresa. As entidades ainda têm a opção de escolher por outras rendas, com outros negócios, tais como o aluguel, administração, permuta e venda de bens móveis e imóveis de outros, que forem recebidos como

pagamento. Neste caso, as alíquotas nessa tributação são diferentes, dessa maneira o setor contábil necessita estar atento sobre quais os tipos de receitas foram recebidos para a computação dos tributos.

Através do planejamento ainda se verifica o tempo de duração do empreendimento, podendo estabelecer uma maneira de contratação, se longo ou a curto prazo. Esta questão necessita ser observada principalmente em empreendimentos com prazo superior a doze meses, porque nessa situação deve ser verificado de que forma será distribuído os custos e de que maneira será realizada as receitas durante o acontecimento da obra.

De acordo com Costa (2000), orçamento empresarial é um instrumento usado para o controle gerencial e o planejamento estratégico, ele é traçado a partir da política fixada pela organização, podendo delegar autoridade sem perder o controle.

A estrutura do orçamento pode ser realizada na entidade desde a obtenção de recursos para que possa ser colocado em prática, para o planejamento da rotina financeira e até para a produção da programação do custo total do empreendimento.

Na definição do orçamento, será estabelecido qual o tipo de custo será utilizado na entidade. Dependendo da forma de tributar que será adotada, essa condição deverá ser diferente, visto que quando se opta pelo lucro real a entidade tem por opção seguir o método do custo orçado para a obra e contrastá-lo ao custo já realizado, a fim de que, através da tabela de somas e subtrações, consiga o montante que será tributado.

A elaboração do custo orçado deve ser feita de maneira eficaz para que não ocorra divergência com o custo realizado, gerando para a entidade uma despesa maior com impostos e juros. De acordo com a Instrução Normativa nº 25 de 25/02/1999, as prestadoras de serviços no setor de construção civil e incorporação, que fizeram o uso do custo orçado, não poderão fazer a opção pelo lucro presumido durante o andamento das operações. Se não utilizarem a opção do lucro real, a entidade terá de adotar a opção de custo que for mais acessível.

Deverá ser apontado, ainda no estágio do planejamento, qual sentido será utilizado na tributação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica. A empresa poderá optar pelo lucro real, presumido ou arbitrado, analisando qual das opções será mais

benéfica. Se a opção for o regime do lucro real, deve-se escolher o tipo que seja menos dispendioso, sendo por pagamento mensal, a chamada estimativa, ou a real trimestral, sendo paga trimestralmente. O prejuízo apurado na modalidade de Demonstração do Lucro Real e que tenha sido registrado no LALUR, é conhecido como prejuízo fiscal, o qual pode ser compensado para fins de imposto de renda.

De acordo com o RIR/1999, art. 511, os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza. Conforme art. 42, da Lei n. 8.981/1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, 30% (trinta por cento).

A entidade precisa averiguar qual o método será utilizado para reconhecer a receita, fator significativo em todas as formas de tributação. Ocorrendo o recebimento real da receita, pode-se fazer a opção pelo regime de caixa, e as receita sendo reconhecidas no período de apuração do resultado em que as vendas forem concretizadas, independentemente do recebimento, pode optar pelo regime de competência. Caso a empresa adote o regime de caixa, irá possuir o fluxo de caixa como auxílio no lançamento dos tributos, que utilizado pela contabilidade pode dar base necessária para a escolha da opção mais vantajosa.

De acordo com Maximiano (1986, apud. Costa, 2000), as organizações são grupos de pessoas que combinam seus próprios esforços e outros tipos de recursos para alcançarem objetivos comuns. Com isso, durante a elaboração dos processos, desde a produção do projeto até à venda das unidades, precisa-se atentar à todos os envolvidos, de fornecedor e clientes á funcionários, para que todos colaborem juntamente na diminuição, adiamento ou extinção dos tributos de maneira legal.

O início de todas as tarefas que a empresa irá realizar, é o planejamento. Portanto o aspecto principal para que a entidade possua um planejamento tributário dentro das legalidades, é de que o mesmo aconteça antes do fato gerador do Imposto de Renda e da Contribuição Social. A elaboração dos planos deve desenvolver métodos que possam ser aplicados para que a entidade consiga atingir os seus objetivos.

Para que o controle seja tão eficiente quanto o planejamento tributário, é necessário que mantenha sempre a atenção quando as alterações que acontecem tanto no setor interior, que se refere às mudanças nos custos, contratos e mão-de-obra da entidade, quanto setor externo, se referindo a alterações nas leis, mercado e na concorrência. Sobre isso, Fabretti (2016) afirma que analisando as alternativas e as lacunas (brechas) existentes na legislação, verifica-se que, através dos anos, o Fisco vem eliminando-as por sucessivas alterações das leis.

É parte deste trabalho, confrontar a missão e as metas planejadas pela entidade, ao que está sendo produzido atualmente, se é necessário fazer algumas mudanças e, se vital, como irá ser efetuado essas alterações.

Nos contratos que a entidade exerce ou irá exercer, também será realizado o controle, analisando a sua duração, se de curto ou longo prazo, a espécie da obra e o cliente, se pessoa física ou pessoa jurídica, se for o caso de contratos à longo prazo, se esses irão ser executados por administração ou empreitada.

O modo de avaliação do estoque já foi escolhido para a realização e compete à controladoria averiguar se o método adotado está sendo utilizado e se está de acordo com as necessidades da entidade. Também é de responsabilidade da controladoria, certificar as perdas e o que pode ser feito para diminuir os dispêndios de compra, estoque e manutenção dos mesmos.

Em prestadores de serviços na área de incorporação e construção civil, é necessário que seja frequentemente controlado se a execução aconteceu de acordo com o planejado. Para isso, são considerados a quantidade e a qualidade do equipamento utilizado pelos fornecedores, e o montante pago. Se por acaso tenha acontecido diferenças no orçamento, é necessário que seja corrigido, para que o planejamento tributário não demonstre divergências e traga problemas para a empresa.

O controle dos tributos desde o fato gerador, até a efetivação do pagamento, precisa ser averiguado para que não aconteça diferenças e para que sejam efetuados os pagamentos dentro de seus prazos. Somente será lícito, o planejamento tributário que for feito anteriormente ao fato gerador. Por isso, na fase do planejamento e do controle, a controladoria possui um papel indispensável, com finalidade de que sejam

identificadas as ações que apontam o adiamento, diminuição ou extinção dos impostos e contribuições.

As atribuições da contabilidade são determinadas em todos os graus da entidade, como a assessoria da controladoria, onde se compõe o sistema de custo para todas as fases, realiza o orçamento e computa os tributos que serão pagos.

A contabilidade é encarregada de algumas tarefas, como a retenção de Imposto de Renda na Fonte, quando ocorrer atividades como a prestação de serviços de mão-de-obra. Referente a esse tipo de imposto, é necessário que seja prestada a devida atenção, visto que devem ser diminuídos do valor a ser pago. A cargo da contabilidade também fica a elaboração e emissão das obrigações acessórias da empresa.

Sobre isso, de acordo com art. 649 da Lei nº 3.000/1999, estão sujeitos à incidência do imposto na fonte à alíquota de um por cento os rendimentos pagos ou creditados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas civis ou mercantis pela prestação de serviços de limpeza, conservação, segurança, vigilância e por locação de mão-de-obra.

Ainda é de responsabilidade da contabilidade, produzir as estratégias, manter o controle dos processos, vistoriar as informações importantes e adequadas, e também gerir e fazer a supervisão dos setores, para que seja dado o devido suporte ao seguimento de administração e em consequência ao planejamento tributário, assegurando o êxito dos resultados que se espera.

São úteis em todos os níveis da entidade, os relatórios gerenciais produzidos pela contabilidade, independentemente da forma de tributação adotada, já que além da sua relevância na produção do planejamento, também são úteis na assistência do controle e auxiliam como origem de dados para os sistemas de informações.

Como gerente de informações, a controladoria necessita estar sempre atualizada com a legislação e com as modificações que acontecem, para que a entidade tenha facilidade na adaptação, sem danos, como também aperfeiçoar os recursos que já são utilizados pelo planejamento.

O sistema de informação deve identificar a necessidade da empresa, e aprontar para que a contabilidade elabore o suprimento da mesma. O instrumento da informação, pode também ser usado para entender relatórios gerenciais, viabilizados

pela contabilidade, para que se faça a verificação do planejamento tributário, constatando que o mesmo foi eficiente, além de acompanhar todas as vertentes da empresa e auxiliar como fonte para produção de planejamentos futuros.

A entidade conseguirá fazer uso dos métodos da controladoria para produzir e fazer a execução de seu planejamento tributário de maneira eficaz, fazendo desta forma, a diminuição, adiamento e extinção, das despesas com impostos e contribuições, proporcionando um fluxo financeiro mais adequado para a entidade.

2.8 Metodologia

Sobre metodologia, Andrade (2012) define como o conjunto de métodos ou caminhos que são percorridos na busca do conhecimento. A pesquisa bibliográfica, de acordo com Cervo e Bervian (1983, apud. GARCIA, 2016), busca explicar um problema a partir de referenciais teóricos já publicados. Pode ser utilizada independentemente ou como parte de uma pesquisa descritiva ou experimental. Tem por finalidade conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado acerca de um determinado assunto ou problema.

Quanto ao método de investigação, a pesquisa é classificada como qualitativa, que de acordo com Richardson (1999, apud. SOUZA e MELLO, 2011), tem como uma das suas principais características a não utilização de instrumentos estatísticos para análise dos dados da pesquisa.

A metodologia utilizada na realização da pesquisa foi qualitativa, embasando-se em investigações documentais, pesquisas bibliográficas e legais, cujo objeto do estudo baseia-se em análises de diversos documentos contábeis, onde se utiliza da controladoria como uma ferramenta significativa para redução legal dos tributos no setor da construção civil, empregando como instrumento relevante, uma ramificação da controladoria, a chamada elisão fiscal ou planejamento tributário.

O problema abordado foi em cima da questão: De que maneira a controladoria pode auxiliar na redução legal dos tributos junto as empresas do setor da construção civil? E para que se responda ao problema, foi utilizado o objetivo de analisar em documentos, temas que empreguem os benefícios da controladoria, para que

posteriormente seja demonstrado a contribuição da mesma para as entidades que prestam serviços no setor da construção civil e empreitadas.

3. CONCLUSÃO

A iniciativa deste trabalho teve o objetivo de unir duas áreas diferentes da contabilidade, tributária e gerencial, mostrando que as mesmas precisam trabalhar unidas, para que se chegue ao resultado almejado. O setor da construção civil foi escolhido, pois possui características próprias relacionados a tributação.

As empresas utilizam de uma maneira legal para reduzir, postergar ou extinguir seus tributos, a chamada elisão fiscal. Este artigo buscou apresentar a controladoria como um ferramenta de auxílio ao planejamento tributário, desde a elaboração, passando pela execução e permanecendo no controle.

O foco da pesquisa foi no planejamento, afim de determinar os objetivos. Através dele são gerados as provisões, é onde se realiza a tomada de decisão e inicia-se as metas a serem seguidas. O controle tem como objetivo colocar em prática as estratégias traçadas, observando os resultados atingidos e produzir as ações corretoras quando for o caso.

É clara a maneira como a controladoria pode ajudar as empresas do ramo de construção civil, auxiliando-as a reduzir, postergar ou extinguir seus tributos, de maneira planejada, seguida de execução do planejamento e um controle rígido de acompanhamento, para verificar se todos os objetivos traçados no início do projeto estão sendo atingidos, e se não, procurar buscar mudanças e melhoras para tal.

A contabilidade tem como características planejar, organizar e manter o sistema contábil gerencial e também financeiro. Dentro do planejamento tributário a mesma tem a incumbência de efetuar o orçamento, computar os impostos e contribuições e fazer as retenções quando necessário, como também gerir o esquema dos custos em todos os setores da entidade. Fica a cargo da contabilidade também, a produção e envio das obrigações acessórias, a elaboração de relatórios informativos, para os societários.

A controladoria deve manter sempre a atenção para as alterações constantes do mercado, pois a elisão fiscal depende de vários fatores externos e internos,

utilizando da mesma no auxílio do planejamento tributário, desde a execução ao controle, para que a entidade consiga atingir o objetivo traçado de reduzir, adiar ou extinguir os tributos e em consequência tendo um melhor fluxo financeiro.

4. REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2010. p. 287-290.

ALVES, C.C.S.A.; RICARTE, J. **O planejamento tributário na construção civil: custo pago/incorrido x custo orçado**. Revista Catarinense da Ciência Contábil. CRCSC. Florianópolis, v.6, n.17, p.9-20, abr/jul 2007.

ANDRADE, de, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL, **Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999**. Dispões sobre as leis do imposto de renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 06/06/2018.

BRASIL, **Decreto-Lei nº 1598 de 26 de dezembro de 1977**. Dispõe sobre adaptação a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em: 04/06/2018.

BRASIL, **Instrução Normativa SRF nº 84 de 20 de dezembro de 1979**. Estabelece normas para a apuração e tributação do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58238>. Acesso em: 07/06/2018

BRASIL, **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Dispõe sobre diversos assuntos da ordem civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 08/06/2018.

BRASIL, **Lei nº 4.591 de 16 de dezembro de 1964**. Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4591.htm>. Acesso em: 03/06/2018.

BRASIL, **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Estabelece alterações na legislação tributária federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718compilada.htm>. Acesso em 07/06/2018.

COSTA, Patrícia Francisca da. **A Estrutura Do Orçamento Como Um Instrumento Contábil De Gestão: Um Estudo De Caso**. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. 2000. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/110561/CCN0042-M.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 08/06/2018.

CREPALDI, Sílvio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 16. ed. São Paulo: Atlas. 2016.

FERREIRA, L.F.; SILVA, E.N.; DANI, E.E. **Contribuição da controladoria ao planejamento tributário em empresas do ramo da construção civil.** Revista Catarinense Da Ciência Contábil. CRCSC. Florianópolis, v.6, n. 18, p. 25-40, ago./nov. 2007.

GARCIA, Elias. **Pesquisa bibliográfica versus revisão bibliográfica** - uma discussão necessária. Revista Línguas e Letras. 2016. Disponível em: <http://e-revista.unioeste.br/index.php/linguaseletras/article/view/13193>. Acesso em 05/06/2018.

MORANTE, A.S; JORGE, F.T. **Controladoria: Análise Financeira, Planejamento e Controle Orçamentário.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, L.D.; PEREZ Jr., J.H.; SILVA, C.A.S. **Controladoria Estratégica: Textos e Casos Práticos com Solução.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PADOVEZE, C.L.; SANTOS, A. R. P. **Contribuição à estruturação de sistemas de informações de controladoria estratégica.** Revista Brasileira De Contabilidade, n.163, jan./fev. 2007.

PADOVEZE, Clóvis L. **Controladoria Estratégica e Operacional.** 3. ed. rev. e atual. Cengage Learning, 2012.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária.** 9. ed. São Paulo: Atlas. 2017.

REZENDE, J. A.; PEREIRA, A.C.; ALENCAR, de R. C. **Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas.** São Paulo, Atlas. 2010.

SILVA, Elderson Ferreira Da. **Controladoria na administração pública: manual prático para implantação.** São Paulo: Atlas, 2013.

SOUZA, Marcos Antonio; MELLO, Eliane. **Análise da cadeia de valor: um estudo no âmbito da gestão estratégica de custos de empresas da construção civil da grande Porto Alegre.** UFSC. Revista Contemporânea de Contabilidade. Florianópolis, v.8, nº15, p. 11-40, jan./jun.,2011.