

Reflexos dos controles de gestão no planejamento tributário: um estudo em uma pequena empresa industrial

Jádina Fratoni Redivo (UNISUL) - jadinaredivo@gmail.com

Dalci Mendes Almeida (UNISUL) - dalci.almeida@unisul.br

Ilse Maria Beuren (UFSC) - ilse.beuren@gmail.com

Resumo:

Este estudo objetiva identificar os reflexos dos controles de gestão no planejamento tributário de uma empresa industrial de pequeno porte. Para tal, uma pesquisa exploratória com abordagem qualitativa foi realizada 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, no caso, o controle de ativo fixo, o controle de contas a receber, o controle de estoques, o controle de custos e o 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.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Reflexos dos controles de gestão no planejamento tributário: um estudo em uma pequena empresa industrial

Resumo

Este estudo objetiva identificar os reflexos dos controles de gestão no planejamento tributário de uma empresa industrial de pequeno porte. Para tal, uma pesquisa exploratória com abordagem qualitativa foi realizada 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, no caso, o controle de ativo fixo, o controle de contas a receber, o controle de estoques, o controle de custos e o 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.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

1 Introdução

O país enfrenta atualmente uma das piores crises econômicas de sua história (HIGUCHI, 2016). As empresas, além da crise econômica, se deparam-se com um cenário de elevada concorrência e uma legislação tributária complexa e burocrática, com alterações constantes. A carga tributária brasileira é considerada uma das mais altas quando comparada a de outros países (POTIN *et al.*, 2016). Assim, uma alternativa para a empresa alcançar melhores resultados, se tornar mais competitiva e sobreviver, é a realização de um planejamento tributário, que utiliza-se de meios lícitos para reduzir os custos tributários, esses que possuem grande impacto nos resultados.

As empresas precisam estar atentas ao mercado em que estão inseridas, mas não somente o ambiente externo influencia o desempenho. Aspectos internos, como os controles de gestão utilizados, podem contribuir para o desempenho organizacional. No entanto, esses devem corresponder a realidade da empresa e fornecer informações seguras e tempestivas, inclusive para poder utilizar os benefícios previstos na legislação, conforme a opção de tributação 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”.

Na tomada de decisões que visam a redução de custos e a maximização dos resultados, os gestores devem utilizar métodos que proporcionem informações e demonstrem as melhores e mais viáveis opções (POTIN *et al.*, 2016). Nesse sentido, os controles de gestão e o planejamento tributário podem fazer parte do cotidiano das empresas, pois figuram como protagonistas desse propósito. Os controles de gestão, conforme Raupp, Beuren e Martins (2006, p. 121), “proveem informações que demonstram a situação da empresa e apresentam indicadores que possibilitam a tomada de decisões sobre o rumo a ser seguido e de ações corretivas contra eventuais problemas e ineficiências do processo organizacional”.

O planejamento tributário, por meio de informações coletadas nos controles de gestão, busca a melhor maneira de possuir economia de tributos, lícitamente, optando pela melhor forma de tributação. 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 implica controle das operações da empresa e identificação de cenários mais benéficos, ou seja, organização para a realização do planejamento tributário.

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 retratam 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 (JANUZZI *et al.*, 2000; BISOLO; BAGGIO, 2012).

Outras pesquisas investigaram a aplicação dos controles de gestão em uma empresa ou atividade (RAUPP; BEUREN; MARTINS, 2006; OLIVEIRA; BEUREN, 2009), mas sem relacioná-los com o planejamento tributário. Além disso, algumas pesquisas fazem referência a Contabilidade Gerencial como ferramenta para a gestão financeira (SOUZA; RIOS, 2011). Identificaram-se ainda pesquisas sobre o uso dos Sistemas de Controle Gerencial (LAVARDA, PEREIRA, 2012; NISIYAMA *et al.*, 2016).

2 Referencial teórico

2.1 Controles de gestão

Para se traçar um plano de ação, é necessário que haja planejamento. Deve ainda haver um acompanhamento para assegurar que tudo esteja saindo conforme o planejado. Isso é definido como controle, que vem para acompanhar e ajustar, 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). Dentro do controle, têm-se o controle de gestão, que conforme Gomes e Salas (2001, p. 23), “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”.

O controle de gestão implica em controles, que Atkinson *et al.* (2000) definem como métodos e informações que os gestores utilizam para alcançar os objetivos estipulados pela empresa. Os controles de gestão referem-se ao processo de *feedback* do uso dos recursos na organização, com base nas informações de todas as áreas, além do controle dos gastos consumidos em todos os setores, a fim de identificar desvios, quando comparado o previsto com o realizado, e a partir desses resultados, tomar decisões para alinhar novamente os controles (SUAREZ, 2013; NISIYAMA *et al.*, 2016).

De acordo com Suarez (2013) e Silva-Domingo (2015), o processo de controle de gestão está intimamente ligado as relações intraorganizacionais. Possivelmente existem divergências entre as ideias 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, 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 a evolução do pessoal na organização.

As características dos controles de gestão inicialmente eram restritas aos aspectos financeiros. Em vista de suas limitações, houve a criação de novos modelos, e implantação de 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 melhora 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 sobre os controles de gestão que influenciam diretamente no planejamento tributário como: controle de ativos fixos, controle de contas a receber, controle de estoque, demonstração de resultado e contabilidade de custos.

No controle de ativos fixos, tem-se os investimentos realizados pela empresa, normalmente em imobilizado, necessários ao desenvolvimento de suas atividades. Para Silva e Madeira (2004), o ativo imobilizado recebe investimentos para pleno uso, e que contribui na participação dos lucros, o que evidencia a necessidade do controle. No controle de contas a receber tem-se as informações relacionadas aos clientes, tais como: vencimentos de contas a receber, montantes, prazos estabelecidos, entre outros. Nas contas a receber estão agrupados 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. De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC (2009), os estoques são bens adquiridos ou produzidos por terceiros com o objetivo de venda ou utilização própria. Para Iudícibus *et al.* (2010), os estoques representam um dos bens mais importantes da posição financeira, de uma empresa sendo que sua correta gestão é essencial para uma apuração adequada do lucro líquido. A Demonstração do Resultado é um controle de gestão que deve conter as receitas, despesas, ganhos e perdas, todos elencados com informações necessárias ao entendimento do resultado de lucro ou prejuízo referente aquele período (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010).

Além desses controles, a contabilidade de custos pode ser considerada um instrumento de controle de gestão. Fornece informações aos gestores, sobre o andamento das operações da empresa, já que consegue produzir informações em todos os níveis, determinando desempenho, planejamento e controle. 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”.

2.2 Planejamento tributário

As legislações tributárias, no Brasil, influenciam no processo de tomada de decisões, já que são consideradas complexas e com alta carga tributária, quando comparadas com as de outros países. Além disso, é de interesse de todos os envolvidos na gestão, a diminuição do valor pago em tributos, agregando mais valor a empresa e, conseqüentemente, melhorando seu desempenho (LUNKES *et al.*, 2014; 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”. São considerados procedimentos que buscam otimizar ou diminuir a carga tributária da empresa através de métodos lícitos (GONCHAROV; ZIMMERMANN, 2005; ARMSTRONG; BLOUIN; LARCKER, 2011).

Existem várias formas de executar o planejamento tributário. Bisolo e Baggio (2012) citam que não há uma fórmula única, 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; transferências de bens do ativo imobilizado. Higuchi (2016) acrescenta outros planejamentos tributários: 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 modalidades de tributação: simples nacional, lucro arbitrado, lucro presumido ou lucro real (HIGUCHI, 2016). “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” (HIGUCHI, 2016, p. 78).

O regime do simples nacional, conforme o artigo 13º da Lei Complementar nº 123/2006, é uma forma simplificada de recolhimento mensal dos tributos para micro e pequenas empresas, correspondendo a 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 é de R\$ 3.600.000,00 no ano.

O lucro arbitrado pode ser considerado 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. Higuchi (2016) acrescenta que a opção pelo lucro arbitrado não é única do contribuinte, e sim, deve estar associada a alguns fatores, como o conhecimento da receita bruta, escrituração imprestável ou não mantê-la por força de lei.

A tributação pelo lucro presumido consiste na presunção do lucro auferido, sendo que a mesma é resultado da aplicação de um percentual, fixado em lei, por conta da atividade da empresa, na receita auferida do período, acrescido as demais receitas, rendimentos ou ganhos de capital (OLIVEIRA *et al.*, 2007; BISOLO; BAGGIO, 2012, HIGUCHI, 2016). De acordo com a alteração incluída pela Lei nº 12.814, de 16 de maio de 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\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses”.

Quanto ao lucro real, o art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) 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”. O lucro real é “aquele realmente 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 fazer a opção pelo método trimestral ou anual. Na apuração trimestral, conforme o artigo 2º, § 1º da IN SRF nº 093, de 24 de dezembro de 1997, o Imposto de Renda e Contribuição Social, 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.

A apuração do lucro real anual pago por estimativa mensal se dá pelo pagamento do IRPJ e CSLL em cada mês, resultado da aplicação de alíquotas de presunção, de acordo com a atividade do contribuinte, sobre a receita, como se presumido fosse. 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 diretamente relacionados com a realização do planejamento tributário, pois são estes que fornecerão informações seguras e permitirão a escolha da melhor forma de reduzir a carga tributária. Pelas informações extraídas, o gestor consegue fazer um diagnóstico, a fim de encontrar possíveis falhas e elaborar planejamentos, como o planejamento tributário. Ferreira, Silva e Dani (2007) aduzem que os controles de gestão podem fornecer informações necessárias para auxiliar no planejamento tributário.

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 uma empresa opta por tributar 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. Decorre que, 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 a 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 IR e da CSLL, já que são dedutíveis, nas empresas que são tributadas pelo lucro real. Oliveira (2005) menciona que, para fins de tributação, geralmente as empresas 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, que são 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 o ganho de capital, caso contrário, tem-se a perda de capital.

A perda reduz o resultado, e nas empresas optantes pelo lucro real, é dedutível da base de cálculo do IRPJ e 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 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 há 24 meses. Quando a venda do bem ocorrer antes desse prazo, todo o valor da venda 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 (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 inferior a um ano, caso contrário o valor pode ser deduzido integralmente como despesa operacional, conforme determina a Lei nº 12.973 de 13/05/2014, em seu art. 15º. É importante mencionar ainda, quando da opção pelo lucro real, o regime não cumulativo do PIS e COFINS. A IN SRF nº 457/2004 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, 24, 12 meses ou desconto integral. Essas informações podem ser extraídas do controle de ativos fixos.

O controle de estoques também tem sua importância. Para empresas optantes pelo lucro presumido, o levantamento do estoque pode ser realizado anualmente. Já para empresas do lucro real que apuram por balancete de suspensão ou redução é necessário apurar mensalmente os estoques. Apurar os estoques uma vez a cada exercício mostra-se mais fácil, do que apurar em vários períodos, mas empresas que se preocupam com a gestão, procuram controlar estoques constantemente (HIGUCHI, 2016). Empresas que possuem controle de estoque mensal conseguem apurar custos mensais, conseqüentemente, podem fazer a opção pelo pagamento do IRPJ e CSLL sobre o lucro real mensal, identificando 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 faça a opção pelo lucro real trimestral, porém esse apresenta pontos negativos que precisam ser observadas. Higuchi (2016) salienta que as empresas bem administradas não tributam pelo lucro real trimestral, pois há várias desvantagens, como por exemplo: a não compensação dos prejuízos fiscais dos trimestres seguintes com o lucro do trimestre anterior, bem como a insuficiência do adicional do IR, pois se a empresa evidenciar um lucro superior a R\$ 60.000,00 em um trimestre, deverá recolher o adicional sobre o valor excedente, mesmo que nos trimestres posteriores tiver um lucro inferior a R\$ 60.000,00.

Os controles da contabilidade de custos também têm influência na apuração dos tributos. Conforme a IN SRF nº 390/2004, não são dedutíveis do IR e CSLL as despesas com depreciação, amortização, manutenção, impostos, taxas e outros que não estejam relacionados com a operação da empresa, ou seja, a produção ou comercialização de produtos ou serviços. 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 devidos ajustes previstos na legislação.

A contabilidade de custos também está relacionada com os custos da aquisição de mercadorias e produtos, pois 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 é optante pelo simples nacional e 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. No âmbito estadual, pelo lucro presumido, há crédito de ICMS. Assim, o valor referente ao ICMS pago na compra deve ser deduzido, no momento da apuração, do mesmo imposto na venda. Já pelo lucro real, a empresa consegue se creditar, além do ICMS, do PIS e COFINS, observando algumas exceções, diminuindo do valor a ser pago na venda, o valor creditado na compra (HIGUCHI, 2016). Além dos créditos sobre a aquisição de matéria prima, há os realizados sobre a base de cálculo dos insumos, conforme IN SRF nº 404/2004, ou seja, os custos vinculados diretamente com a fabricação dos itens e prestação de serviços.

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 a realidade da empresa, a fim de evidenciá-la para diminuir a base de cálculo do IR e CSLL (HIGUCHI, 2016).

3 Procedimentos metodológicos

A pesquisa se classifica, quanto aos objetivos, como exploratória, pois tem a finalidade de descrever 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 18 funcionários e faturamento anual de R\$ 1.800.000,00. Possui como atividade a fabricação de produtos de molde e injeção, artigos para pesca, copos de plásticos, além de contar com a industrialização por encomenda, e manutenção de máquinas e equipamentos através 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 a empresa. A escolha da empresa deu-se em função da disponibilidade dos dados e por preencher as características necessárias para a consecução do objetivo.

A coleta de dados partiu de dados primários, retirados de documentos. Nessa etapa foram coletados dados de vários e dispersos 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 de resultado, balancete, relação de imobilizado, informações sobre o custo do produto vendido e notas fiscais de compras e vendas. Já nos documentos levantados pela empresa tem-se os controles de vendas e compras dos períodos investigados, controle de estoque, contas a receber e a pagar, vendas canceladas, custos incorridos e relatório de despesas.

Além da pesquisa em documentos, a coleta de dados foi complementada com entrevista. No estudo, foi contatada a sócia da empresa, também responsável pela administração do negócio. Na visita à empresa, com duração em torno de 45 minutos, foram realizadas algumas perguntas, tais como: 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 informações sobre o uso de controles de gestão na empresa e sua importância para a gestão.

A análise foi realizada a partir dos documentos obtidos da contabilidade da empresa, realizada por empresa prestadora de serviços contábeis. Além disso, a análise das respostas da entrevista e dos controles de gestão que a empresa utiliza. As formas de coleta dos dados permitiram fazer comparações entre as informações da contabilidade e as obtidas na empresa, confirmando a veracidade dos dados coletados.

4 Análise e descrição dos dados

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, em virtude de tratar de uma empresa industrial e seu imobilizado e intangível representar parcela significativa no ativo. Segundo Iudícibus *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.

Tabela 1 - Controle dos ativos fixos

	Descrição	Saldo anterior		Aquisições em		Depreciação				Saldo a depreciar /Total	
		Bens	Dep. Acum.	Valor	Data	Taxa %	Mês 01	Mês 02	Mês 03		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	10	-	-	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	169.643	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 (3,00%)							149	159	164	472	
Apuração do crédito de COFINS (7,60%)							378	402	415	1.196	

Fonte: Dados da pesquisa.

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 31/12/2015, acrescido da movimentação ocorrida no período de 01/01/2016 a 31/03/2016. 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 31/12/1998, ampliada pela IN SRF nº 130, de 10/11/1999.

As taxas fiscais 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 R\$ 63.848,00 nos meses de janeiro e fevereiro de Máquinas e Equipamentos para a fábrica, e R\$ 3.525,00 de Móveis e Utensílios, também aplicados na fábrica. Acrescidos esses saldos, os valores correspondentes 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 Art. 3º das Leis nº 10637/02 e nº 10833/03. 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 IN 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, 24, 12 meses ou desconto integral, dependendo da opção que a empresa considerar mais vantajosa, bem como o tipo de bem adquirido. As alíquotas utilizadas são de 3,00% de PIS e 7,6% de COFINS.

Para o mês de março, em relação a competência do mês de janeiro, tem-se uma diferença de R\$ 491,00 de depreciação, a qual reduzirá o resultado. Aplicando-se a alíquota

de 15% e 9%, correspondente a IRPJ e CSLL, os valores de economia chegam a R\$ 73,65 e R\$ 44,19, respectivamente. De acordo com Higuchi (2009), não existe somente impacto no resultado econômico, mas também no cálculo dos tributos sobre o lucro, já que, quando considerada operacional, a 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 (IUDICIBUS *et al.*, 2010). Na Tabela 2, apresenta-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.

Tabela 2 – Controle de contas a receber

Emissão	Cliente	Nota Fiscal	Data do	Data do	Valor da	Valor	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: Dados da pesquisa.

Na Tabela 2 está referenciado 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).

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.

Tabela 3 – Apuração dos tributos pelo regime de caixa e pelo regime de competência

Tributos	BC - Regime	BC - Regime	Alíquota	Tributos –	Tributos –
Simples – Vendas	57.251	45.358	9,62%	5.508	4.363
Simples – Industrialização	35.452	27.268	6,52%	2.311	1.778
Simples – 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	3,00%	3.556	3.786
IRPJ - Vendas e Ind.	92.703	72.627	1,20%	1.112	872
CSLL - Vendas e Ind.	92.703	72.627	1,08%	1.001	784
IRPJ – Serviços	25.833	53.559	4,80%	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: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 3 a base de cálculo pelos regimes de caixa e de competência, baseado 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 valor 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 a 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 4 – Controle de inadimplência

Contas a receber/Inadimplência	Em aberto	Protestadas	Perdidas	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: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 4, que existe um saldo de contas a receber no valor de R\$ 20.015,00 de clientes, que provavelmente a empresa não receberá, pois as mesmas eram de um grupo que já encerrou suas atividades. Além disso, há um saldo de contas a receber no valor de R\$ 19.478,00 que está em protesto e, um valor de R\$ 4.593,00 que está 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 que já configuram como perda de recebimento de clientes. Isso permitiria seu abatimento nos lucros e, conseqüentemente, nos tributos. Conforme os critérios estabelecidos no art. 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014, essa perda, quando da opção pelo lucro real, é dedutível de IRPJ e CSLL. Para o valor que a empresa considera não ter mais previsão de recebimento, observadas as condições dispostas na legislação, o valor de 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 como controle de gestão, mas também para a correta apuração dos resultados na contabilidade (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010). Na Tabela 5 evidencia-se o controle de estoques da empresa.

Tabela 5 – Controle de estoques

Produtos	01/2016	Entradas			Saídas			Saldo Final		
		Quant.	Valor	Valor	Quant.	Valor	Valor	Quant.	Valor	Valor
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	Saldo In.		-	-				-	-	-

ISO 6751	25/1	10	7	68		-	-	10	7	68
4X100	TOTAL	10	7	68	-	-	-	10	7	68

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 5 o controle de estoques da empresa, o 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.

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, devem-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 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 6 – Controle do Custo de Produto Vendido e do Custo do Serviço Prestado

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 CPV		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 do CSP		36.150	51.604	42.514
Total dos Custos		71.333	79.266	75.933

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 6 a classificação dos custos dos produtos vendidos e dos custos dos serviços prestados dos meses 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 uma 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 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 controle das despesas operacionais, necessário para determinação do lucro contábil e do lucro real. As despesas incorrem para a 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.

Tabela 7 – Controle das Despesas Operacionais

Comercias	Contas	Jan.	Fev.	Mar.
	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: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 7 as despesas classificadas pelos setores da empresa, dos meses de janeiro a março de 2016, que totalizaram R\$ 73.214,00. O controle das despesas operacionais, assim como o controle de custos, faz parte da apuração do resultado contábil e possui 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 conhecerem a situação econômica da empresa. Nela estão elencados os custos e 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 receitas que serão adicionadas ou não para identificar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Conforme Higuchi (2016) as despesas dedutíveis são necessárias para a manutenção da empresa, são aquelas que estão ligadas com a fonte geradora de renda. Já as despesas não dedutíveis não estão relacionadas com as operações da empresa, devendo 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.

Tabela 8 – Demonstração do Resultado

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 do IRPJ e CSLL	26.078	32.611	69.386
Adição multa de trânsito		362	
Lucro Real	26.078	32.973	69.386

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 8 tem-se a Demonstração de Resultado do primeiro trimestre de 2016. Nela estão evidenciados os valores de receitas, custos, despesas e o lucro líquido para apuração do IRPJ e CSLL, quando da opção pelo Lucro Real, tanto pela forma de recolhimento trimestral ou 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 nos 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. Para fins de comparação incluiu-se o valor de ICMS, já que a sua sistemática de apuração difere-se de acordo com a forma de tributação de âmbito federal adotada pela empresa.

Tabela 9 – Comparação de Regimes Tributários

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: Dados da pesquisa.

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 a sua análise para a 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.

5 Considerações finais

A pesquisa objetivou verificar os reflexos dos controles de gestão no planejamento tributário de uma empresa industrial de pequeno porte. Os reflexos foram verificados utilizando-se os controles de gestão, como controle dos ativos fixos, controle de contas a receber, controle de estoques, controle de custos, controle de despesas e controle de demonstração do resultado, de suporte ao planejamento tributário, em que foi analisada a melhor forma de tributação de 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 com a 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 do 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 a apuração do 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 pelo controle de demonstração do resultado é o ponto de partida

para a apuração do lucro real, que é a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Conclui-se que os controles de gestão têm reflexos no planejamento tributário, quando da verificação da forma tributária mais econômica, que na empresa investigada se confirmou a opção realizada pela empresa, o regime do Simples Nacional. Como as análises limitam-se a empresas que podem optar entre diferentes formas de tributação, recomenda-se a replicação da pesquisa em empresas de ramos de atividades e portes distintos. Instiga-se ainda investigar em que medida esse planejamento é realizado nas pequenas empresas.

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. **Rock Center for Corporate Governance**, Stanford University Working Paper, n. 56, 2011.
- 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 menos oneroso para indústria. **RAIMED – Revista de Administração IMED**, 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. **Lei Complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 28 set. 2016.
- BRASIL. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm. Acesso em: 25 jan. 2017.
- BRASIL. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10833.htm. Acesso em: 25 jan. 2017.
- BRASIL. **Lei nº 12.814**, de 16 de maio de 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm. Acesso em: 28 set. 2016.
- BRASIL. **Lei nº 12.973**, de 13 de maio de 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/L12973.htm. Acesso em: 28 set. 2016.
- BRASIL. **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm. Acesso em: 28 set. 2016.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC 16: Estoques**. Brasília, set, 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>. 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**, v. 6, n. 18, p.25-40, 2007.
- FREZZATTI, 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.
- GONCHAROV, I.; ZIMMERMANN, J. Earnings management when incentives compete: the role of tax accounting in Russia. **Social Science Research Network**. Jan. 2005. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=622640>. Acesso em: 01 ago. 2016.
- IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R.; SANTOS, A. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.
- HIGUCHI, H. **Imposto de Renda das Empresas**. 41 ed. São Paulo: IR Publicações, 2016
- JANUZZI, L.; ALMEIDA, M.R.; CASTRO, P.N.; AMARAL, S.C.; NASCIMENTO, T.A.; BARROS, V.C. Planejamento tributário. **Contabilidade, Gestão e Governança**, 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**, 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**, v. 2, n. 3, p.28-48, 2008.
- LUNKES, R.J.; FERREIRA, L.F.; RECH, J.O.; RENZZIERI, T. A legitimidade cognitiva da disciplina de Planejamento Tributário no Brasil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n.2, p. 45-59, 2014.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- NISIYAMA, E.K.; OYADOMARI, J.C.T. O uso dos sistemas de controle gerencial e técnicas de gestão operacional. **Brazilian Business Review**, v. 13, n. 2, p. 57-83, 2016.
- OLER, D.K., OLER, M.J., SKOUSEN C.J.S. Characterizing accounting research. **Accounting Horizons**, 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**, v. 14, n.13, 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. OLIVEIRA, L.M.; **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. **Organizações em Contexto**, v. 12, n. 23, 2016.
- RAUPP, F.M.; BEUREN, I.M.; MARTINS, S.J. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, n. 40, p. 120-132, 2006.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 93**, de 24 de dezembro de 1997. Disponível em:<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14514&visao=anotado>>. Acesso em: 01 out. 2016.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 130**, de 10 de novembro de 1999. Disponível em:<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=14884>>. Acesso em: 15 nov. 2016.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 162**, de 31 de dezembro de 1998. Disponível em:<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15004>>. Acesso em: 15 nov. 2016.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 390**, de 30 de janeiro de 2004. Disponível em:<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15288&visao=anotado>>. Acesso em: 25 jan. 2017.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 404**, de 12 de março de 2004. Disponível em:<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15304>>. Acesso em: 20 jan. 2017.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 457**, de 17 de outubro de 2004. Disponível em:<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15363&visao=anotado>>. Acesso em: 20 jan. 2017.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 1.515**, de 24 de novembro de 2014. Disponível em:<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58604>>. Acesso em: 14 nov. 2016.
- SILVA-DOMINGO, L. Management Control: Unsolved Problems and Research Opportunities. **Revista Innovar Journal**, v. 25, n. 56, p. 11-20, 2015.
- SILVA, C.B.A.; MADEIRA, G.J. Gestão de estoque e lucro da empresa. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 15, n. 2, p. 41-52, 2004.
- 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**, v. 2, n. 1, 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**, Colombia, v. 14, n. 34, p. 245-262, 2013.
- YIN, R.K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.