

A gestão de tributos nas sociedades em forma de consórcio em São Luis do Maranhão

Maria Edwige Pires (UFC) - edwige.pires@alcoa.com.br

Sandra Maria dos Santos (UFC) - smsantos@ufc.br

Maria Naiula Monteiro Pessoa (UFC) - naiula@ufc.br

Augusto César Aquino Cabral (UFC) - cabral@ufc.br

Denise Cardoso do Nascimento (UFC) - denisecardoso22@hotmail.com

Resumo:

A gestão de tributos assumiu, ao longo do tempo, importância fundamental, a ponto de poder interferir decisivamente na continuidade das organizações. Considerando a formação de consórcios, envolvendo empresas em um projeto comum, sem perda de identidade jurídica, este estudo tem por objetivo analisar o uso da gestão de tributos nas sociedades em forma de consórcio em São Luís do Maranhão. Têm-se como objetivos específicos: caracterizar as sociedades em forma de consórcio de São Luís e verificar as espécies de gestão tributária empregadas nesses consórcios. Trata-se de um estudo de natureza descritiva, alicerçado em dados secundários e primários. A pesquisa de campo foi realizada junto às empresas localizadas no Distrito Industrial e próximas aos Portos do Itaqui e da Madeira, compreendendo o corredor de exportação do Estado do Maranhão, abrangendo os seguintes consórcios: o Consórcio de Alumínio do Maranhão, Consórcio Odebrecht-Andrade Gutierrez e o Consórcio de Engenharia Elétrica, Mecânica e Civil. Os instrumentos de coleta de dados foram questionários e entrevistas semi-estruturadas aplicados nas empresas selecionadas. Os resultados observados evidenciaram que, nas sociedades em forma de consórcio em São Luís do Maranhão, a espécie de gestão de tributos - Monitoramento das Leis - é sistematicamente utilizada por todas as sociedades. Nessas organizações o planejamento tributário se faz presente, analisando possíveis operações com intuito de postergar, diminuir ou anular a incidência dos impostos, taxas e contribuições de melhorias. Conforme os participantes da pesquisa, os consórcios buscam compreender o alcance das normas, visando se ajustar aos ditames da lei.

Palavras-chave: *Gestão de tributos; Consórcios; Monitoramento das leis*

Área temática: *Controladoria*

A gestão de tributos nas sociedades em forma de consórcio em São Luís do Maranhão

Resumo

A gestão de tributos assumiu, ao longo do tempo, importância fundamental, a ponto de poder interferir decisivamente na continuidade das organizações. Considerando a formação de consórcios, envolvendo empresas em um projeto comum, sem perda de identidade jurídica, este estudo tem por objetivo analisar o uso da gestão de tributos nas sociedades em forma de consórcio em São Luís do Maranhão. Têm-se como objetivos específicos: caracterizar as sociedades em forma de consórcio de São Luís e verificar as espécies de gestão tributária empregadas nesses consórcios. Trata-se de um estudo de natureza descritiva, alicerçado em dados secundários e primários. A pesquisa de campo foi realizada junto às empresas localizadas no Distrito Industrial e próximas aos Portos do Itaqui e da Madeira, compreendendo o corredor de exportação do Estado do Maranhão, abrangendo os seguintes consórcios: o Consórcio de Alumínio do Maranhão, Consórcio Odebrecht-Andrade Gutierrez e o Consórcio de Engenharia Elétrica, Mecânica e Civil. Os instrumentos de coleta de dados foram questionários e entrevistas semi-estruturadas aplicados nas empresas selecionadas. Os resultados observados evidenciaram que, nas sociedades em forma de consórcio em São Luís do Maranhão, a espécie de gestão de tributos - Monitoramento das Leis - é sistematicamente utilizada por todas as sociedades. Nessas organizações o planejamento tributário se faz presente, analisando possíveis operações com intuito de postergar, diminuir ou anular a incidência dos impostos, taxas e contribuições de melhorias. Conforme os participantes da pesquisa, os consórcios buscam compreender o alcance das normas, visando se ajustar aos ditames da lei.

Palavras-chave: Gestão de tributos; Consórcios; Monitoramento das leis.

Área Temática: Controladoria

1 Introdução

Segundo estudo feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT (2010), existem 85 (oitenta e cinco) tributos presentes no ordenamento jurídico tributário brasileiro. Além dessa quantidade de tributos, existem dezenas de obrigações acessórias que, se não forem cumpridas, geram obrigações principais. Esse dispêndio é decorrente da transferência de responsabilidade do recolhimento de tributos do Estado para o Contribuinte, ou seja, além de arcar com a carga tributária, o contribuinte arca com o ônus da manutenção de um departamento fiscal, que somente agrega valor ao Estado.

Como adverte Maia (2006, p. 19), em relação à realidade tributária brasileira, esta “é notoriamente complexa, trazendo um custo financeiro enorme às empresas e, ainda, causando a constante insegurança de se estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco”. Na contramão dos gastos que as empresas fazem para reter, recolher e pagar tributos, e ainda prestar conta ao fisco, caracterizados como custo de conformidade à tributação, o Governo, a cada ano, aumenta o valor da arrecadação.

Como argumentam Silva et al. (2005), este tipo de situação incentiva a iniciativa privada, dentro da legalidade, a buscar a melhor forma de gerir seus negócios em virtude da imposição da lei. Cumprir a lei e ter uma atividade lucrativa exige gestão. Nesse sentido, a gestão de tributos assumiu, ao longo do tempo, importância fundamental, capaz de interferir decisivamente na continuidade das organizações, especialmente na concretização de sua inserção na economia de mercados.

Considerando que as empresas ao formarem alianças estratégicas, na forma de consórcios, estão interagindo de acordo com um interesse comum, sem perderem sua identidade jurídica, a gestão tributária nessas empresas torna-se de fundamental importância para viabilizar e não comprometer o projeto conjunto.

Tendo em vista a relevante carga tributária brasileira e os fatores de obtenção de vantagens competitivas nesse cenário, este estudo tem como objetivo geral analisar o uso da gestão de tributos nas sociedades em forma de consórcio em São Luís do Maranhão. Têm-se como objetivos específicos: caracterizar as sociedades em forma de consórcio de São Luís e verificar as espécies de gestão tributária empregadas nesses consórcios

Este estudo é de natureza descritiva. Quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, documental e de campo, realizada junto aos consórcios situados no corredor de exportação de São Luís do Maranhão. Em termos de estrutura, além desta introdução, o trabalho tem cinco outros segmentos. Destes, o segundo e terceiro tratam sobre consórcio de sociedade e gestão de tributos, respectivamente, o quarto trata da metodologia, o quinto traz a apresentação e análise dos dados e, por fim, seguem as considerações finais.

2 Sociedades em forma de consórcios

A essência dos consórcios está na aliança estratégica, ou seja, na união provisória e flexível de empresas na consecução de objetivos comuns, através de uma organização estruturada, formando um grupo em que a consorciada não perde sua identidade. Assim, as empresas continuam juridicamente independentes, e, ao fim do empreendimento, fica a autonomia para se manterem juntas ou se separarem. O objetivo primaz do consórcio é executar determinada obra de maneira competitiva.

Como afirma Xavier (2001, p. 23), a sociedade em forma de consórcio “é o contrato pelo qual duas ou mais sociedades de obrigam entre si de forma, coordenada, a executar determinado empreendimento, sem que desse contrato resulte a criação de um novo ente dotado de personalidade jurídica”. Requião (2007) argumenta que este tipo de sociedade constitui uma modalidade técnica de concentração de empresas que, ao se associarem mutuamente, conseguem assumir, com a devida capacidade técnica, econômica e financeira, atividades e encargos que isoladamente não teriam como enfrentar. Como existe tempo determinado para a execução do empreendimento, as empresas integrantes podem, em dado momento, serem oponentes uma das outras e, em outra ocasião, colaboradoras.

A constituição desse tipo de sociedade é regida no ordenamento jurídico brasileiro de maneira específica, segundo os artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (“Lei das S.A.”). Segundo Meireles (2009), a Lei 6.404/76 passou a regular indevidamente as sociedades em forma de consórcio, tornando exigível o arquivamento do contrato e suas eventuais alterações nas Juntas Comerciais. A alegação do autor baseia-se na premissa que o consórcio não é uma pessoa jurídica, pois sua existência é efêmera e vincula-se ao empreendimento a que se destina. Portanto, seria desnecessário o arquivamento, posto que o que caracteriza o nascimento de uma pessoa jurídica é o arquivamento em órgãos competentes. Na prática, porém, o que se percebe é que os contratos constitutivos dos consórcios são exigidos e arquivados nas Juntas Comerciais dos Estados de jurisdição do local, onde se encontra o domicílio tributário do consórcio. Este, inclusive, é o caso concreto dos Consórcios existentes no Maranhão e, especificamente, em São Luís.

Como resultado da falta de personalidade jurídica, os consórcios não recolhem tributos, em seu próprio nome. O recolhimento é feito pelo consórcio em nome de cada uma das consorciadas na proporção de sua participação no investimento. Vale mencionar que os impostos retidos, apurados e recolhidos na fonte ou não, são objetos de conciliação contábil posterior de cada consorciado, em conformidade com as cláusulas constitutivas da sociedade. Assim, por estarem despidos de personalidade jurídica, os consórcios não faturam, nem

apuram lucro, não contratam; logo, não podem ser contribuintes de tributos. Sob a égide dessa argumentação, Teixeira e Guerreiro (1989 apud XAVIER, 2001, p. 9) salientam que:

O consórcio, em regra, e tal como o conhecemos não apura lucros. A receita obtida pelas entidades consorciadas no exercício das atividades a que se propuseram, igualmente não é auferida pela entidade consorcial, mas sim, atribuída a cada uma das sociedades integrantes, individualmente, de sorte que os resultados financeiros do empreendimento a elas pertencem.

Há de se ressaltar, entretanto, que, embora o consórcio não tenha personalidade jurídica, uma de suas funções é analisar a incidência (ou não) dos tributos nas operações dos empreendimentos, de forma que se tenham subsídios para apurá-los, relê-los e controlá-los. Ou seja, fazer gestão em nome dos seus membros. Xavier (2001) relembra que o gerenciamento de tributos feito pelo “consórcio” é somente uma maneira lacônica de enfatizar que essa atividade é efetuada em conjunto por todos os integrantes do consórcio.

Desde a publicação da Lei 6.404/76 até o início de 2008, houve pouca regulamentação nas formas de gerenciamento de um consórcio de sociedades. A escassez de publicação de leis ou, até mesmo, de jurisprudência e de literatura, deixou uma lacuna no que tange à operacionalização, inclusive quanto no aspecto fiscal que trata da retenção na fonte.

A legislação administrativa mais recente e, talvez, a mais completa, porém ainda obtusa, é a Instrução Normativa nº 834/2008 da Receita Federal do Brasil. A IN SRF 834/2008 dispõe que o IR, a CSLL, PIS/Pasep e COFINS, decorrentes das receitas auferidas pelo consórcio, deverão ser recolhidos em nome de cada uma das consorciadas proporcionalmente à sua participação no investimento. Infere-se que procedimento similar deve ser adotado para as retenções do imposto de renda (IR) de funcionários do consórcio, para os casos em que essa sociedade tenha em seu nome funcionários. A CSLL, PIS a COFINS e IR de terceiros, efetuadas pelo consórcio, deverão ser recolhidas em nome de cada uma das consorciadas, de acordo com o percentual de participação no investimento.

Há de se notar que a Legislação do Imposto de Renda e a Lei 10833/04 obrigam a retenção na fonte pelas empresas contratantes de serviços e ou empregador, sendo que esta lei abrange todos os tipos de sociedades. Porém, como a característica premente de um consórcio é não ter personalidade jurídica, a IN RFB 834/08, em voga, exige que o recolhimento e a retenção dos tributos sejam efetuados tempestivamente pelos membros do consórcio, e não pelo próprio consórcio.

Vale notar que a citada IN SRF 834 de 2008, em momento algum, faz menção ao Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), cuja competência impositiva é dos municípios e que recai sobre os serviços executados por empresas e por profissionais autônomos. A primeira hipótese é, talvez, por afastar a incidência deste imposto para operações que se referem aos consórcios, pois não sendo pessoa jurídica, o enquadramento da mesma como empresa é improcedente. Pode-se fazer uma analogia desta abordagem ao ICMS, muito embora a citada IN mencione acerca do ICMS. A Lei Complementar 87/96, que regula a matéria referente a esse tributo, define como contribuinte do imposto “qualquer pessoa física ou jurídica que realize as operações nela referidas”.

Desta forma, relacionando a principal característica de um consórcio, que é “não ser pessoa jurídica”, com a condição expressa em lei da figura do contribuinte dos tributos, e que é, em regra geral, “pessoa física ou jurídica ou empresas individuais”, conclui-se que o consórcio não deve ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária. Por outro lado, também se deve ponderar a natureza contratual atomística do consórcio, ou seja, os membros respondem pelo consórcio na proporção de sua participação no investimento. Sendo que os mesmos podem efetuar vendas, reter e recolher tributos de forma coletiva, através do líder, representado pelo próprio consórcio.

Xavier (2001), por identidade, pressupõe que os recolhimentos dos tributos efetuados “pelo consórcio” também não passam, em um modo simplificado, pois os recolhimentos são

efetuados coletivamente, por todos os consorciados, através de um representante comum a todos. Resumidamente, sobre as operações executadas pelo consórcio, deverão ser observados os fatos geradores dos tributos e, na hipótese de incidência, este deverá ser retido, recolhido, pago ou lançado através do consórcio. Por conseguinte, deverá estar apropriado diretamente na contabilidade de cada um dos consorciados, obedecendo ao critério de participação de cada um no empreendimento.

Nunes, Antunes e Antunes (2010) destacam que omissões de orientações e/ou determinações de legislação fiscal tem contribuído para entendimentos difusos no cotidiano das empresas consorciadas. “Os conflitos e omissões identificados demandam ações reparadoras por parte dos organismos governamentais pertinentes e podem incitar a discussão e a cobrança de manifestações por parte das entidades reguladoras da profissão contábil (NUNES;ANTUNES; ANTUNES, 2010, p.107). A gestão dos tributos, relativamente às operações do consórcio, deve ser conduzida pelo próprio consórcio, vislumbrando manter sob controle todos os consorciados competitivos e suas operações.

3 Gestão de Tributos

Gestão de tributos, segundo Reginato e Nascimento (2007), é o conjunto de ações e processos operacionais utilizados pelas empresas para o controle dos aspectos tributários, tendo como finalidade o planejamento, a adequabilidade e a implementação das atividades que tenham relação com qualquer tipo de tributação, considerando sempre os fatores determinantes da gestão tributária da empresa, a partir da ótica sistêmica da organização. Conforme Teixeira e Zanluca (2009, p. 3), “é o processo de gerenciamento dos aspectos tributários de uma determinada empresa, com a finalidade de adequação e planejamento, visando controle das operações que tenham relação direta com tributos”.

Nesse sentido, a figura da gestão deve estar contida em todos os departamentos da empresa, cada um com objetivo precípuo de atender as suas metas, de forma a convergir para convalidação do plano estratégico e operacional da organização. Ou seja, a tributação não é tema somente do departamento jurídico ou do contábil, mas de toda a organização. Como ressalta Pohlmann (2005), os economistas estudam os aspectos relacionados ao *tax compliance*, a tributação ótima; o departamento jurídico estuda as normas que regem todo o sistema tributário; a contabilidade analisa os fatos relacionados com as normas tributárias que impõem práticas contábeis e procedimentos de apuração de tributos, assim como os aspectos de planejamento tributário; e, por fim, o administrador (gestor) aborda os tributos, especialmente nas questões que envolvem a administração financeira e estratégica.

Percebe-se então que, gerenciar tributos não necessariamente quer dizer planejamento tributário. A gestão de tributos é gênero e o planejamento de tributos está inserido neste contexto, portanto é espécie. A concepção gestão tributária como gênero é condescendida por Maia (2006, p. 68): “tem uma abrangência mais ampla do que o planejamento propriamente dito, tendo em vista que este acaba por ser um dos mecanismos utilizados para gerenciamento da questão tributária, mas não encerra todo o seu conteúdo”.

Tendo a gestão tributária uma abrangência maior, deve abarcar o acompanhamento de todas as atividades que concernem à incidência, isenção, benefícios, e outras figuras tributárias, assim como compreender e assistir todas as tarefas relacionadas às obrigações acessórias que norteiam determinado segmento econômico. Neste segmento, recaem obrigações impostas pela legislação e, se não cumpridas no prazo e na forma proposta pela norma jurídica tributária, tornar-se-ão obrigação principal com ônus pecuniário elevado.

De acordo com Borges e Quintana (2008, p. 1), “para a gestão de tributos dentro da empresa, é necessário o entendimento da sua legislação, visto que é preciso interpretar as leis de forma clara, a fim de sua aplicação na empresa”.

Maia (2006) ressalva que, em virtude do grande número de informações e controles necessários para gerenciar as alterações tributárias no Brasil, torna-se importante o acompanhamento sistemático e estratégico das questões fiscais, para que se afastem possíveis irregularidades e fiscalizações que possam resultar na constituição de passivos tributários. Neste sentido, é salutar ressaltar que os passivos tributários podem advir de dois aspectos: da obrigação principal e da obrigação acessória. Ambas são chamadas de obrigações tributárias. De acordo com o Art. 113 do CTN/66, a obrigação tributária é principal ou acessória.

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

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

O que se nota é que a obrigação principal é definida por lei, por outro lado, a obrigação acessória fica a favor da burocracia governamental e, quando não cumprida em conformidade com a lei que a estabeleceu, torna-se obrigação principal.

Sfreddo (2007, p. 4) reforça que “o excesso de normas tributárias e a ausência de uniformidade no tratamento dos assuntos de ordem tributária tem gerado prejuízos imensos ao contribuinte”. Nessa perspectiva, as empresas precisam alinhar-se às normas primárias e secundárias que norteiam suas atividades, para que possam tomar decisões no que diz respeito às mudanças do governo, à adequação da empresa no mercado competitivo e em possíveis mudanças nos sistemas operacionais internos, bem como na definição de novos procedimentos. Toda essa metodologia favorece a empresa em conhecer, tanto os custos operacionais quanto os custos tributários.

De acordo com Reginato e Nascimento (2007), os fatores determinantes da gestão tributária podem ser de natureza estrutural, interna e conjuntural. Em relação aos fatores estruturais, a organização é influenciada pelo mercado, por meio de elementos tais como concorrentes, clientes e fornecedores. Nos fatores conjunturais, têm-se as políticas macroeconômicas e regulatórias, os acordos internacionais, a automação dos controles fiscais e a própria pressão do fisco. Os fatores conjunturais que, no passado, estavam fora do campo de ação das empresas, é hoje estratégia de gestão e de interação com os órgãos governamentais. Quanto aos fatores internos, têm-se aspectos tais como missão, valores e cultura organizacional, gestão de pessoas, gestão dos custos de conformidade à tributação, estratégia da empresa entre outros.

A missão e os valores organizacionais, segundo Reginato e Nascimento (2007), impactam ou auxiliam na tomada de decisão gerencial. Muitas vezes, é necessário tomar decisões arrojadas, seja na esfera financeira, tributária ou operacional. Nessa situação, o fator preponderante que é levado em conta são os riscos que a empresa consegue suportar. Essas decisões arrojadas fazem parte da cultura organizacional.

É preciso ainda que as empresas tenham sistemática adequada para o gerenciamento dessas ameaças que impactam no custo do produto ou serviço, e, com isso, na continuidade da empresa. É também necessário *expertise* na interpretação das normas, aproximação com o legislador ordinário, através de associações comerciais e industriais, e entendimento dos indicadores de mercados. Sobre isto, Teixeira e Zanluca (2009, p. 3) afirmam:

O objetivo desta gestão é:

1. Corrigir possíveis erros de interpretação e execução no cumprimento das obrigações e rotinas fiscais na empresa.
2. Evitar contingências fiscais (multas e sanções), bem como o pagamento indevido de tributos.
3. Implementar formas lícitas de economia tributária.

Donde se aduz, como já argumentado, a partir da classificação dos objetivos feita por Zanluca (2009) que: Gestão de Tributos é Gênero, pois se trata da estratégia de gerenciamento

de todos os custos tributários; Planejamento Tributário é espécie, pois, relaciona-se com o estudo preventivo da incidência dos custos tributários; Interpretação da Legislação Tributária (principal ou acessória) é espécie e compreende todas as regras que norteiam o sistema de tributação; Monitoramento da legislação é espécie, pois define o conteúdo da lei, seu sentido e seu alcance. É através dele que ocorre a execução das atividades acessórias.

Zanluca (2009) menciona que, primeiro sonegar tributos vendendo sem nota, segundo, pleitear redução mediante sindicatos e outros órgãos e, terceiro utilizar o direito constitucional para realizar a gestão de tributos são as três alternativas adotadas pelos administradores para minimizar o efeito da tributação no seu negócio. Em resumo, o contribuinte mediante as suas necessidades e perspectivas, possui as seguintes opções: sonegar; mobilizar e planejar. Cabe a empresa decidir qual ou quais das alternativas condiz com a política da organização. A gestão de tributos projeta a terceira alternativa.

Quanto ao planejamento tributário, que é uma das espécies da gestão de tributos, Fabretti (2003, p. 32) o define como sendo “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas”. Ainda na perspectiva da prevenção, Latorraca (2000, p. 58) define o planejamento tributário como a “atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis”.

A pesquisa tributária, ou estudo dos efeitos da tributação, realizada nos departamentos das empresas, principalmente os que têm relação direta com a tributação, tem uma estrutura conceitual desenvolvida em torno de três temas ou princípios: *all parties*, *all taxes* e *all costs*. Scholes (2004, apud POHLMANN 2005) desenvolve esses três temas que reforçam a eficácia da gestão, quanto ao planejamento tributário. A saber: *all parties* - considera as implicações fiscais de uma transação proposta para todas as partes; *all taxes* - considera, além dos tributos explícitos, os implícitos na transação e que são pagos indiretamente; *all costs* - reconhece que os tributos incidentes na transação representam apenas um dentre muitos custos do negócio. Com esta análise, a empresa decide como agir, considerando o custo de oportunidade do negócio. Em alguns casos, o planejamento tributário pode diminuir a incidência de alguns impostos. Em contrapartida, pode elevar o aumento de outros custos operacionais. Portanto, neste caso, o planejamento tributário não seria eficaz sob o ponto de vista do *All Costs*.

Ressalta-se que os três princípios acima cingem as três espécies de gestão de tributos, devendo ser avaliados no todo ou separadamente. De acordo com Silva *et al.* (2004, p. 3),

O planejamento tributário pode ser entendido como um processo de busca de conhecimentos e instrumentos eficazes e legais, que visa uma economia de tributos através da exclusão, redução ou postergação do ônus tributário.

Esta premissa que atribui finalidade ao planejamento tributário, ou seja, exclusão, redução e postergação, Borges (2000) caracteriza como tipologia do planejamento tributário. Para o referido autor, existem três tipos de planejamento tributário: a anulação do ônus fiscal; a redução do ônus fiscal e, adiamento (postergação) do ônus fiscal.

A anulação do ônus fiscal tem o objetivo de impedir a materialização do fato gerador da obrigação tributária pelo emprego de estrutura e formas-jurídicas. A redução do ônus fiscal tem por objetivo escolher, dentre as várias alternativas legais, a que apresenta o menor custo. Já o adiamento do ônus fiscal tem o objetivo de, através do deslocamento da ocorrência do fato gerador, postergar o lançamento ou pagamento do imposto. Estes três tipos de planejamento tributário estão intrinsecamente relacionados com os temas da pesquisa tributária realizada pelos departamentos responsáveis, os quais reforçam a eficácia da gestão (*all parties*, *all taxes* e *all costs*).

Reginato e Nascimento (2007, p. 241) esclarecem que “os tipos de planejamento tributário variam entre aqueles que visam anular, reduzir ou adiar o ônus fiscal. Nesse sentido, tem-se o planejamento operacional e o planejamento estratégico”. O planejamento tributário é

operacional, quando referir-se à maneira como se dá a formalização dos registros contábeis e fiscais das operações e, estratégico, quando referir-se às alterações estratégicas, a exemplo, mudança de domicílio, incorporação etc. Em ambos, a empresa deve estabelecer o planejamento tributário mediante legislação, ou seja, deve ser conduzido de forma lícita (elisão fiscal). Entretanto, nem sempre a postura adotada por muitos contribuintes, no que tange ao planejamento tributário, é vista à luz da lei como ato de licitude (evasão fiscal).

Borges (2000) informa que não existe planejamento tributário padrão, pois uma simples discrepância nos aspectos factuais da operacionalidade da empresa poderá torná-lo ineficaz e ilegítimo. Visto que não há um modelo unificado de planejamento tributário, Galdino (2008) argumenta que existem então duas modalidades: definitivo e não-definitivo.

Para Galdino (2009), planejamento tributário definitivo é aquele cuja adoção e benefício dar-se-iam por um ou mais exercícios fiscais, não podendo ser alterado dentro do exercício em curso; já o não-definitivo é aquele que pode ser modificado ou excluído em qualquer momento, somente necessitando de uma análise crítica da empresa, como análise da relação custo x benefício, pois, em alguns casos, é melhor não manter o *status quo*. Porém, adverte-se que, em qualquer dos casos, a empresa deverá simular cenários, avaliar a relação custo X benefício e optar por uma alternativa que se enquadre no objetivo geral da organização, não esquecendo as premissas que subsidiam o orçamento geral.

A viabilidade econômica que, teoricamente é associada ao planejamento tributário e que é subsidiada por premissas orçamentárias, também é incorporada nas espécies da gestão de tributos que se refere à interpretação das leis.

A interpretação da lei ou elucidação da Lei Tributária é o segundo componente da gestão de tributos. A interpretação das normas jurídicas tributárias a que se refere neste trabalho corresponde à atividade interna de uma organização, no sentido de elucidar normas tributárias, Decretos Estaduais, as Leis Complementares, etc., que, direta ou indiretamente, impactam no processo operacional, financeiro e estratégico. É uma atividade para a qual não há método específico de execução, entretanto, requer esforço, concentração, tranquilidade, competência técnica jurídica e, sobretudo, equidade, pois as normas jurídicas, se obtusas, podem causar interpretações diversas ao objetivo do legislador ou do interesse do próprio contribuinte. A interpretação não pode privilegiar um lado em detrimento do outro.

O ato de interpretação ou hermenêutica, segundo Fabretti (2003, p.140), “significa, basicamente, determinar o conteúdo da lei, seu sentido e seu alcance”. Entendimento complementar possui Borges e Quintana (2008) quando ressaltam que a hermenêutica do Direito é a arte de elucidar a lei, com o objetivo de permitir a compreensão da regra jurídica.

Após a elucidação da lei e compreensão da regra jurídica, é necessária a contextualização das operações da empresa com essa norma. Esse procedimento é relevante tendo em vista que a empresa, ao analisar a norma jurídica erroneamente, pode causar uma contingência fiscal. A interpretação da lei, no que concerne ao enquadramento das operações na incidência do ICMS/IPI ou ISSQN, é de grande importância para a formação do preço final do produto e, por conseguinte, para o custo final. Há situações em que a operação pode ser enquadrada inteiramente na competência estadual e federal e, em outros casos, na municipal. Outro aspecto relevante na interpretação da legislação tributária é quanto ao enquadramento da empresa no que tange a execução das obrigações fiscais ou acessórias. É imprescindível a compreensão das normas que as institui, em termos do prazo, da forma e das penalidades.

A terceira espécie do gênero da gestão de tributos, que faz alusão ao acompanhamento e execução das obrigações principais e secundárias, refere-se ao monitoramento das normas jurídicas tributárias que será abordado a seguir. A atividade de monitoramento da legislação tem como um dos principais objetivos a extinção ou diminuição das contingências fiscais. A consequência é o custo evitado e a melhoria de performance nos resultados financeiros. Abrange, dentre outras atividades, o acompanhamento das publicações da legislação tributária

e o cumprimento correto e tempestivo das obrigações secundárias e principais. Esse aspecto da gestão não abrange unicamente o cumprimento das obrigações acessórias e principal, previstas no CTN/66, mas também trata do custo de conformidade à tributação

Tendo em vista a complexidade do Sistema Tributário Brasileiro, em consonância com o número significativo de normas editadas, o estudo ininterrupto da legislação tributária deve ser feito com propriedade. Entretanto, a manutenção dos departamentos tributários acarreta um custo para as empresas (*tax compliance costs ou compliance costs of taxation*), tanto no que concerne à atualização técnica quanto à capacitação dos *headcounts*, no mercado, além da aquisição de *softwares*, periódicos, consultorias, pesquisas, e outros. Estes custos são comumente chamados de custos de conformidade à tributação (MAIA et al., 2008).

Em concordância com esse entendimento, Teixeira e Zanluca (2009) destacam o cuidado neste aspecto da gestão tributária. O monitoramento e a constante atualização dos profissionais devem ser feitos assiduamente para que não se percam oportunidades, como aquelas decorrentes de mudanças na legislação que permitem algum benefício fiscal. A falta de estabilidade das normas tributárias é mais uma preocupação das empresas em manter sua operação sob controle e com capacidade, pois elas podem estar deixando de executar uma atividade em vigor para executar uma obrigação já revogada. Nesta linha de raciocínio, Maia (2006, p. 77) afirma que a “instabilidade das normas tributárias acaba por obrigar a contínua preocupação dos gestores na adequação de suas atividades às modificações operadas na legislação, sob pena de sofrer severas penalidades pelo descumprimento das mesmas.”

Para cada segmento da economia, há diferentes tipos de obrigações acessórias, com prazos de entrega distintos. Entretanto, ainda que existam obrigações comuns, as empresas também devem atentar para o surgimento de novas obrigações acessórias, assim como para o seu enquadramento em uma nova obrigação.

Trabalhar em sintonia com as três espécies do gênero Gestão de Tributos (planejamento tributário, interpretação das leis e monitoramento), é manter uma vantagem competitiva. Não basta somente um planejamento tributário eficaz se não há monitoramento da legislação ou uma interpretação correta da lei; ou ainda um monitoramento eficiente da legislação e ausência de planejamento tributário. O monitoramento da legislação jurídica tributária é uma atividade do profissional envolvido na área tributária, seja o advogado, o contador, o administrador ou qualquer outro analista de tributos. Assim, se faz imprescindível a atualização deste profissional no que tange à legislação tributária brasileira e internacional.

4 Metodologia

A pesquisa quanto aos objetivos é de natureza descritiva, pois como afirmam Beuren e Raupp (2003) acerca dos estudos descritivos, tem como objetivo observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los. Busca, ainda, estabelecer relações entre as variáveis estudadas. Quanto aos procedimentos, utilizou-se da pesquisa bibliográfica, documental e de campo. A partir da pesquisa bibliográfica, realizada junto a livros, trabalhos monográficos, periódicos e anais de eventos, foi possível dar suporte para fundamentação teórico-metodológica do estudo. A pesquisa documental possibilitou analisar os relatórios internos das empresas constantes na amostra. A pesquisa de campo foi realizada junto aos consórcios situados no corredor de exportação de São Luís do Maranhão.

Constata-se, portanto, que, com relação à coleta de dados, foram consideradas fontes secundárias e primárias. Quanto às fontes secundárias, além do material utilizado na fundamentação teórico-metodológica, foram utilizados a legislação sobre consórcios, relatórios fiscais, os processos judiciais, documentos dispostos na Junta Comercial do Maranhão e na Secretaria de Fazenda do Estado e do Município. Os dados primários foram obtidos na pesquisa de campo, por meio de questionários e entrevistas.

O questionário foi construído com perguntas fechadas e semiabertas. Ambos os instrumentos de coleta passaram por um pré teste o que possibilitou realizar alguns ajustes. As entrevistas na forma semiestruturadas foram realizadas após a aplicação do questionário e ocorreram em dois momentos. No primeiro momento, foram entrevistados os empregados com maior tempo no cargo e função, e, no segundo momento, os analistas, técnicos e pessoal operacional, ligados direta e indiretamente à Célula de Tributos com menos tempo no cargo.

Foram aplicados quatorze questionários e realizadas oito entrevistas. Os participantes da pesquisa possuíam os seguintes cargos/função: Advogados; Contadores; Supervisor Contábil-Tributário e Financeiro; Analistas tributários e Contábeis; Assistentes de Controladoria; Engenheiros de processo (ligado a direção); Compradores e *Controller*. A formação profissional era composta por: 5 (cinco) Contadores; 2 (dois) Advogados; 1 (um) Economista; 3 (dois) Administradores; 2 (dois) Engenheiros; e 1 (um), cuja profissão não foi informada. O critério de escolha dos participantes foi atuarem na área tributária das empresas.

Participaram da pesquisa as empresas localizadas em São Luis/MA, cuja natureza jurídica é o Consórcio de Sociedades, tendo como CNAE Fiscal (Classificação Nacional de Atividade Econômica) 215-1. O número empresas que atendiam a esta especificação, de acordo com o cadastro da Prefeitura Municipal de São Luís, disponibilizado em 28 de fevereiro de 2009, totalizavam doze.

Adotou-se como critério de seleção a localização geográfica, ou seja, empresas que estivessem localizadas próximas aos Portos do Itaqui e da Madeira, compreendendo o corredor de exportação do Estado do Maranhão. As empresas examinadas foram o Consórcio de Alumínio do Maranhão, Consórcio Odebrecht-Andrade Gutierrez e o Consórcio de Engenharia Elétrica, Mecânica e Civil. Tendo em vista o sigilo dos dados obtidos na pesquisa de campo, as empresas participantes são identificadas como Alfa, Beta e Gama.

Os dados obtidos do questionário foram tabulados, fazendo uso da estatística descritiva. A análise das entrevistas deu-se através do exame do conteúdo das respostas, expressões e idéias impetradas dos entrevistados. Os entrevistados foram codificados por números, evitando-se, assim, sua identificação.

5 Apresentação e análise dos dados

Do ponto de vista da gestão de tributos, é relevante a formação acadêmica dos profissionais que trabalham em departamentos ligados direta ou indiretamente aos tributos, devendo-se considerar o tempo na função ou cargo e a qualificação. Dos participantes da pesquisa, 29% tinham mais de 15 anos no cargo ou função, todos com poder de decisão estratégica na área de tributos. A maior participação de respondentes foi daqueles que possuem menos que cinco anos de experiência no cargo ou função, entretanto eles estão hierarquicamente subordinados aos com maior tempo.

Dos 14 (quatorze) respondentes, a formação profissional era composta por: 5 (cinco) Contadores; 2 (dois) Advogados; 1 (um) Economista; 3 (dois) Administradores; 2 (dois) Engenheiros; e 1 (um), cuja profissão não foi informada.

Conforme a literatura, a perspectiva sistêmica, como salientam Reginato e Nascimento (2007), é necessária na gestão de tributos, devendo haver conexão entre vários departamentos da empresa, pois vários são os departamentos (ou células) que influenciam na geração de tributos, portanto devem também estar ao alcance da gestão tributária. Pohlmann (2005) corrobora esse entendimento na medida em que defende que a tributação não é tema somente do jurídico, mas tem uma finalidade distinta para cada departamento.

No que diz respeito à qualificação do empregado, é importante frisar que, à luz da gestão de tributos, é fundamental o conhecimento e a atualização da legislação, seja tributária, trabalhista, previdenciária e contratual. Em relação a essa questão, todos os participantes da pesquisa afirmaram ter o conhecimento técnico e de legislação tributária e previdenciário.

Dos respondentes, 72% afirmaram que o profissional responsável pela parte tributária tem conhecimento acerca da legislação societária que norteia a empresa que trabalha; conhecem as cláusulas pertinentes ao contrato constitutivo; tem conhecimento dos critérios de rateio de custos e contabilizações; é capaz de responder pelas atribuições do cargo; e, conhece as rotinas inerentes à legislação tributária com capacidade, inclusive de interpretar legislações. Neste tocante, verificou-se o alinhamento com o argumento de Teixeira e Zanluca (2009) de que a atualização dos profissionais envolvidos na esfera tributária é indispensável. Logo, para cumprir a lei, mediante o excesso de publicações, faz-se necessário estabelecer estratégia de manter atualizados e qualificados esses profissionais, posto que a interpretação das leis que abrange inclusive, contratos, pareceres, portaria, requer habilidade e conhecimento técnico.

5.1 Gestão de tributos nos consórcios pesquisados

Neste segmento, observa-se a estratégia dos consórcios pesquisados em relação à gestão tributária, com base na classificação proposta por Zanluca (2009).

No que se refere à espécie de Gestão Tributária – Planejamento Tributário, os entrevistados informaram que o Consórcio Beta não tem nenhuma estratégia. No caso do Consórcio Gama, verificou-se que havia desconhecimento em relação a essa questão, mas não se descartava a existência. No Consórcio Alfa, é uma atividade que faz parte do dia-a-dia.

Um aspecto que chamou atenção foi a observação de um entrevistado do Consórcio Alfa em relação ao Planejamento Tributário e Interpretação das Leis e que reforça a observação feita anteriormente: “ não é possível pensar em planejamento tributário sem contudo ter a habilidade e competência para interpretar as leis” (ENTREVISTADO 5). Essa afirmativa alinha-se ao argumento de Zalunca (2009) e Scholes (2004, apud POHLMANN 2005) de que não é possível fazer gestão de tributos dissociando as espécies uma das outras.

Pode-se constatar ainda que, o planejamento tributário, utilizado pelo Consórcio Alfa visa não somente uma economia de tributos, mas abrange, sobretudo, os três temas que reforçam a eficácia do planejamento (*all parties, all taxes e all costs*), a exemplo das importações *Drawback*.

Ainda quanto ao planejamento tributário, um ponto importante refere-se a seu aspecto temporal. Estes aspectos também reforçam, ou não, o uso dessa espécie de gestão, a exemplo, da observação feita no Consórcio Alfa: “algumas vezes a empresa só usufrui do resultado do planejamento tributário, muito tempo depois” (ENTREVISTADO 4). Argumentação similar foi a do Consórcio Gama: “o governo quando resolve incentivar ou quando aprova uma estratégia da empresa, o prazo de execução da obra já terminou ”(ENTREVISTADO 1) e completa: “ o prazo de execução de uma obra é mais rápido que as decisões do fisco”.

No que se refere à interpretação das leis, esta permite a compreensão da regra jurídica a qual determina seu sentido e alcance (BORGES; QUINTANA, 2008). A pesquisa de campo revelou que o Consórcio Alfa pelo departamento tributário/fiscal e contábil, assim como pelo departamento jurídico, tributário e contábil dos consorciados realiza a discussão e interpretação das leis. Entende-se que, devido a alta complexidade das leis e o grande quantitativo de normas tributárias publicadas diariamente, é mais fácil a compreensão quando os diversos departamentos e profissionais fazem a interpretação.

No Consórcio Beta, a interpretação das leis ocorre pela participação dos funcionários em seminários, cursos e palestras. Dessa forma, conseguem agregar *expertise* para entender a legislação. Entretanto, o departamento responsável pela elucidação das leis é exclusivamente o Setor Contábil, representado pelo contador que discute e orienta os colaboradores sobre as alterações legais. No Consórcio Gama, é diferente, pois a elucidação das leis ocorre através do Jurídico e Fiscal dos consorciados.

No que tange a estratégia de monitoramento das leis, ou seja, cumprir a legislação tributária face às mudanças e complexidade das leis, se observou a consistência entre os

respondentes para o Consórcio Alfa. Este mantém uma estrutura de consultores tributários na planta, os quais são suportados por consultores da área jurídica e tributária da empresa líder do empreendimento, os quais se reúnem semestralmente para discutir a aplicabilidade das leis.

Quanto ao Consórcio Beta, literalmente foi informado que:

Não existe uma estratégia definida. Nesse caso, o Contador tem a responsabilidade de manter-se atualizado no tocante a qualquer alteração. Nas situações que o mesmo não tenha condição de interpretar a lei, a diretoria da empresa líder é informada para tomar todas providências que achar necessárias, nela incluindo a contratação de uma consultoria externa (ENTREVISTADO 1).

A contratação de uma consultoria para interpretação de uma lei, muito tempo depois da sua vigência, pode trazer passivos tributários ao contribuinte, haja vista a lacuna entre a publicação/vigência da lei e o efetivo cumprimento desta.

No Consórcio Gama, toda a estratégia é discutida e mantida entre os consortes. Não há divulgação dessa estratégia, mas sim o resultado da discussão, ou seja, é divulgada a forma de execução da tarefa, sendo a mesma monitorada por auditorias dos consorciados.

Observou-se que, as espécies e ferramentas de gerenciamento de tributos predominantemente utilizados pelos consórcios, convergem para minimizar ou excluir as contingências fiscais através da execução tempestiva das obrigações acessórias; para acompanhar as alterações na legislação tributária e a definição dos conteúdos das leis, posto que os passivos tributários sucedam das obrigações tributárias que podem ser principal ou acessória (CTN, Artigo 113). A observância da lei, nesse caso, sucede da orientação de profissionais habilitados. Nessas circunstâncias, a espécie de gestão de tributos que melhor se aplica a esse contexto é o Monitoramento das leis, que é executado, em regra geral, através do uso de instrumentos externos, como treinamento, seminários, debates e leituras de periódicos.

Para essa espécie de tributos, a percepção absorvida dos entrevistados, é que com a execução ordenada das obrigações acessórias (Monitoramento das Leis), a empresa não ganha fiscalmente. Ela gera um custo de conformidade a tributação, porém não perde com eventuais multas por descumprimento da lei, que passa a ser vista como custo evitado. A empresa não sofreria os efeitos dos fatores conjunturais, no que concerne a pressão do fisco.

A espécie de gestão de tributos classificada como Interpretação das Leis, quando utilizada, é feita em alguns casos em conjunto com diversos departamentos ou por um único profissional. Requer ainda maior concentração de recursos humanos, habilitados tecnicamente quanto ao aspecto jurídico e contábil. A decisão de envolver outros profissionais para compreender a lei, corrigir erros de interpretação ou ainda enquadrar as empresas no cumprimento das obrigações acessórias, depende da estrutura organizacional, cultural ou de estratégia de cada Consórcio.

Já o planejamento tributário foi considerado por vários entrevistados a espécie mais complexa de ser implementada, além de exigir vasto conhecimento do negócio e de normas regulamentadoras como, leis, jurisprudência etc. Provavelmente, este tenha sido o motivo de ter sido evidenciado em um único, o Consórcio Alfa, que tem essa atividade incorporada no plano estratégico da empresa e do departamento tributário.

Quanto aos aspectos operacionais, fiscais e tributários que tem relação direta com a espécie de gestão tributária, Monitoramento das Leis. Observou-se que as respostas para os três Consórcios demonstram adequação ao referencial teórico.

O Consórcio Alfa possui sistemática de acompanhamento de novas publicações através dos periódicos, Diário Oficial, treinamento e outros, além de manter criteriosamente processo de auditoria interna e externa, indicadores de performance e reconciliações.

O Consórcio Beta informou dos periódicos especializados, atualizações através de treinamento constante, obrigatoriedade do cumprimento tempestivo da entrega das declarações além de atuar de forma conservadora no que se refere a pagamento de tributos e

entrega de declarações. Observou-se, na oportunidade, divergência no que tange a Assistência de Consultoria Externa. Alguns respondentes informaram que “a empresa não faz uso da Consultoria Externa” (ENTREVISTADO 3); outros informaram que: “a empresa utiliza dessa ferramenta” (ENTREVISTADO 1). O Consórcio Gama informou que há auditorias periódicas realizadas pelas consorciadas, reconciliações bancárias e reconciliações de tributos, além de treinamento e assinaturas de periódicos.

Via de regra, os três consórcios utilizam todas as ferramentas argüidas para acompanhar as mudanças na legislação. Da mesma forma, todos cumprem no prazo as obrigações acessórias pertinentes a eles, e possuem rotina para a retenção dos tributos na fonte e controle quanto à vigência das CND's. Tal postura se faz necessária para evitar contingências fiscais, além de assegurá-los no cumprimento das obrigações secundárias evitando desembolsos por sanções, como adverte Zanluca (2009).

Designadamente no item que trata das obrigações acessórias, o SPED, por exemplo, foi consensual o prazo de enquadramento dos Consórcios nessa obrigação, inclusive sobre as penalidades previstas na lei para o não cumprimento da mesma. Resende (2009) avalia sobre a violação da Lei 8.137/90 daquelas empresas que não se adaptarem ao SPED, ou seja, foi evidenciado que todos os consórcios conhecem o prazo que a sua categoria econômica deva transmitir essa obrigação. É legítimo ressaltar que, pelo fato dos consórcios não terem personalidade jurídica, conforme proposição de Teixeira e Guerreiro (1989 apud XAVIER, 2001) não faturam, nem apuram lucro, não contratam e, portanto, não podem ser contribuintes de tributos logo há presunção da anistia pela entrega do SPED..

Com relação às reconciliações das contas de tributos, no Consórcio Alfa, é feita antes do pagamento dos tributos, obedecendo ao prazo legal para o recolhimento, ou seja, a liquidação da exigibilidade tributária ocorre somente após a conciliação contábil. Já para o Consórcio Gama, o recolhimento independe das reconciliações, mas há obediência ao prazo legal. Cabe considerar que durante a pesquisa foi observado por um dos entrevistados do Consórcio Gama “Recolhemos o ISSQN em duplicidade.” (ENTREVISTADO 2).

No que diz respeito ao Comitê Tributário, o único que possui esta prática é o Consórcio Alfa, denominado de *Tax Committee*. O Consórcio Gama respondeu que, quando necessário, os tributaristas dos Consortes se reúnem para discutir assuntos relacionados a essa área, mas não há periodicidade, obrigatoriedade e envolvimento direto do Consórcio.

Para a transação com o Comercio Exterior, o Consórcio Alfa informou que não há transações no que tange às operações de exportação, salvo as operações consideradas como de “valor baixo”, tais como as remessas para amostra, sem retorno e sem variação cambial. As demais operações são de responsabilidade integral de cada Consorciado, não transitando pela contabilidade do Consórcio. A operação de importação, com raras exceções, ocorre em nome de um membro, ainda que o bem importado seja consumido pelo Consórcio. A DI – Documento de Importação ocorre em nome do membro importador, porém o registro contábil e financeiro ocorre em nome do Consórcio.

Em contrapartida a essa estrutura, os Consórcios Beta e Gama não realizam nenhum tipo de transação internacional, muito embora, os Consortes de Gama sejam exportadores. Outro aspecto destacado por esse último, é que essa operação nunca foi realizada por não haver precisão. No caso de uma necessidade futura, essa situação poderá ocorrer após decisão do Lider, isso poderá depender de um cenário econômico que sucede uma premissa.

Neste contexto de estratégia, as premissas orçamentárias auxiliam na tomada de decisão quanto à mudança de cenários. A empresa opta por uma alternativa ou outra (planejamento tributário definitivo ou não-definitivo), de forma a ponderar a viabilidade econômica do projeto, como argumenta Galdino (2008).

Na resposta do Consórcio Alfa, foi evidenciada uma participação ativa do departamento tributário tanto na elaboração do orçamento operacional, quanto no plano

estratégico. Foi ressaltado, inclusive, por um dos entrevistados que “o departamento tributário tem uma participação importante na formação e execução do plano estratégico da empresa, ele sugere novas práticas e eliminam possíveis práticas que para aquele ano não reforçam a missão da organização” (ENTREVISTADO 5). Essa observação reforça as colocações feitas por Reginato e Nascimento (2007) sobre essa questão.

Alguns respondentes do Consórcio Beta informaram não participar das premissas orçamentárias, porém foi ressaltado por outro entrevistado que “toda carga que incide sobre os contratos é discutido previamente com a contabilidade” (ENTREVISTADO 1). Infere-se que não foi observada durante a pesquisa a missão, visão e ou valores organizacionais deste Consórcio, muito menos da empresa Líder ou de quaisquer outras consorciadas. No Consórcio Gama, informaram que não participam das premissas orçamentárias, entretanto analisam os impactos do orçamento proposto na formação de preço. De acordo com o Entrevistado 1: “as premissas orçamentárias são feitas pelo consorciado Líder”.

O último tópico dos questionários e entrevista aborda a participação da tributação como vantagem na constituição do Consórcio. Eles abordam os Consórcios como uma aliança estratégica entre duas ou mais empresas que dividem seus recursos e capacitações, a fim de desenvolver uma vantagem competitiva e com isso manter-se contínuo e crescente, mesmo diante das intempéries do mercado.

6 Considerações finais

O aporte fomentado pela gestão de tributos às sociedades em forma de consórcio, em São Luis do Maranhão, é de grande relevância, pois permite o conhecimento de métodos que minimizam o efeito da tributação.

A análise de resultado apontou que a principal espécie de gestão tributária utilizada por essas sociedades é o Monitoramento das Leis, que ocorre através da entrega em tempo hábil das obrigações acessórias pertinentes a cada uma dessas sociedades. Muito embora essa espécie de gestão não traga ganhos reais, ou seja, diminuição do ônus tributário, ela possui a função de deixar a empresa em conformidade com a legislação.

A pesquisa identificou que a gestão de tributos nos consórcios é incorporada à cultura organizacional, missão e valores (fatores internos), pois estes, quando bem definidos estabelecem metas que reforçam o crescimento e continuidade operacional. Destarte, mediante o que foi teorizado, não há como uma sociedade prosseguir funcionalmente sem que haja perspectiva de retorno do capital aplicado e, considerando o peso da carga tributária nas empresas, faz-se necessário compor no plano estratégico da empresa (plano operacional) uma política definida de proteção ao patrimônio.

Coaduna-se a essa prerrogativa o tempo de execução do empreendimento. Este é fator importante para determinar também a gestão de tributos. O Consórcio Alfa, que atendeu aos preceitos da gestão de tributos, possui uma estimativa de duração no empreendimento de, aproximadamente, setenta anos. Sua expectativa operacional esta prevista até 2050 e é dono de uma política clara de sustentabilidade, missão e crescimento operacional. O Consórcio Gama também possui missão, valores, e política definidas, embora o tempo de execução de seu objetivo não ultrapasse a doze anos. O Consórcio Beta tem estimativa de encerramento de atividade operacional inferior a esse tempo e a sua missão não foi evidenciada na pesquisa.

Em síntese, as Sociedades em forma de Consórcio em São Luis do Maranhão, utilizam a gestão de tributos da seguinte forma:

- minimizando ou eliminando desembolso decorrentes do descumprimento e cumprimento intempestivo das obrigações acessórias. Não tem a finalidade de diminuição dos emolumentos tributários, entretanto reconhecem que há um custo de conformidade. Essa atividade é prerrogativa de todos os Consórcios estudados;

- compreendendo o alcance da norma, com fim a contextualização da empresa dentro dos ditames da lei, algumas ocasiões corrige erros de interpretações, posto a complexidade das normas brasileiras, ocasião que, obrigatoriamente, outros profissionais, externos ou não, são acionados para dirimir as dúvidas. Na maioria das vezes, é feita em conjunto com outros departamentos, entretanto há Consórcio em que a interpretação da lei é feita exclusivamente por um único profissional. Esta espécie de gestão prerrogativa mais premente de dois Consórcios;
- planejando a economia tributária, analisando possíveis operações com intuito de postergar, diminuir ou anular a incidência dos tributos. Essa atividade, pontualmente, ocorre dentro do marco da ordem jurídica e é desenvolvida por um corpo de profissionais especializados, sendo em determinadas circunstância, planejada junto aos agentes estruturais (fornecedores e clientes) ou ainda os agentes conjunturais (governo). Por fim, tem uma dimensão estratégica, pois serve de balizador para as tomadas de decisões, foi uma prerrogativa identificada unicamente no Consórcio Alfa.

Sendo assim, conclui-se que a principal característica das Sociedades em forma de Consórcio é a execução de atividades de maneira diferente, portanto aqueles que não determinam de forma precisa sua missão e o seu objetivo, não possuem instrumento de gestão e sim a execução mecânica de atividades impostas pelo poder público. Muitas das vezes, essas atividades são realizadas por receio de uma fiscalização e não como instrumento de gestão. Logo, a gestão de tributos nas sociedades em forma de Consórcio em São Luis é uma estratégia que está diretamente relacionada à missão e prazo de execução do empreendimento.

Recomenda-se que novos estudos sejam realizados, estendendo a abrangência desta pesquisa, como abordagem direcionada a cultura organizacional, missão e valores, os quais se relacionam com os fatores internos da gestão de tributos nesse tipo de sociedade.

Referências

BEUREN, Ilse M.; RAUPP, Fabiano M. Metodologia da pesquisa aplicada às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse M. (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BORGES, Fabio D.; QUINTANA, Alexandre C. Gestão de tributos: um enfoque na economia tributária. **Revista CRCRS**, p. 1, n. 6, abril 2008.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. **Lei nº. 5.172 de 1966**. Dispõe sobre Sistema Tributário Nacional. Código Tributário Nacional. 1966.

_____. **Lei Federal nº. 6.404/76**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações § artigos 278 e 279.

_____. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.

_____. **Instrução Normativa RFB nº. 834 de 2008**. Dispõe Procedimentos fiscais dispensados aos consórcios constituídos nos termo dos artigos 278 e 279 da Lei 6.404/76.

FABRETTI, Lúdio C. **Contabilidade Tributária**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GALDINO, Wilson. **Planejamento tributário em 2008**. Disponível em:

<<http://dcss.com.br>>. Acesso em 06 out. 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - IBPT. **Estudos do IBPT**. Disponível em:

<http://ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13854&pagina=0>. Acesso em: 09 fev. 2010.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: Imposto de Renda das Empresas**. Atualizado até 31-12-99 por Rutnéa Navarro Guerreiro e Sérgio Murilo Zalona Latorraca. São Paulo: Atlas, 2000.

MAIA, Glavany L. et al. Custos de conformidade à tributação: uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento. **Revista da ABCustos**. v. 3, n.3, p. 45-67. set/dez. 2008. ISSN 1980-4814

MAIA, Daniela Lobo. **A gestão Estratégica do ICMS nas empresas distribuidoras de gás liquefeito de petróleo**. 175 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria). UFC – Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2006.

MEIRELES, Herly L. **Direito administrativo brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

NUNES, A.; ANTUNES, J.; ANTUNES, G. Aspectos tributários nos consórcios empresariais. **Revista de Informação Contábil**, v.4, n.1, p.94-108, jan-mar,2010.

POHLMANN, Marcelo. **Contribuição ao estudo da classificação interdisciplinar da pesquisa tributária e do impacto da tributação na estrutura de capital das empresas no Brasil**. n. 322. Tese (Doutorado em Controladoria) USP - Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005.

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

RESENDE, Vanessa. Os dez mandamentos da tributação eletrônica. **Revista FENACOM**, p. 27, Ano XIII, ed. 133 – Maio/Junho, 2009.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2007.

SFREDDO, João Carlos. Gestão de tributos no país está cada vez mais complexa. **Revista TAX View – Ernest & Young**, n .13, pagina 4-5. Maio de 2007.

SILVA, Tânia N. et al. O impacto do planejamento tributário na gestão de agroindústrias leiteiras: Avipal/Elegê e COSUEL. In: CONGRESSO DA SOCIEDADE BRASILEIRA DE ECONOMIA E SOCIOLOGIA RURAL – SOBER, 48, 2005, Ribeirão Preto-SP. **Anais...** Ribeirão Preto: SOBER, 2005, 1 CD ROM.

TEIXEIRA, Paulo Henrique; ZANLUCA, Júlio César. **Manual prático de gestão tributária nas empresas**. São Paulo: Portal Tributário, 2009.

XAVIER, A. Consórcio: natureza jurídica e regime tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 64, p. 1-23. 2001.

ZANLUCA, Júlio César. **Planejamento tributário**. São Paulo: Portal Tributário, 2009.