

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO - CSE  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE - PPGC  
CURSO DE MESTRADO EM CONTABILIDADE

**FERNANDO RODRIGO SAGAZ**

**A CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA NA COORDENAÇÃO DA GESTÃO  
TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES DE COMPRAS.**

**Florianópolis/SC, junho de 2009.**

FERNANDO RODRIGO SAGAZ

**A CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA NA COORDENAÇÃO DA GESTÃO  
TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES DE COMPRAS.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade do Centro Sócio-Econômico da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção de título de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Prof. Rogério João Lunkes, Dr.

**Florianópolis/SC, junho de 2009.**

S129c Sagaz, Fernando Rodrigo

A contribuição da controladoria na coordenação da gestão tributária em operações de compras / Fernando Rodrigo Sagaz ; orientador Rogério João Lunkes. – Florianópolis, 2009.

143p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, 2009.

Inclui bibliografia

1. Controladoria. 2. Gestão Tributária. 3. Compras. I. Lunkes, Rogério João. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDU: 657

**FERNANDO RODRIGO SGAZ**

**A CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA NA COORDENAÇÃO DA GESTÃO  
TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES DE COMPRAS.**

Esta dissertação foi julgada aprovada para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.

Área de Concentração: Controladoria

Florianópolis, 26 de junho de 2009.

---

Profª Sandra Rolim Ensslin, Drª.  
Coordenadora do Programa

Apresentado à Comissão Examinadora composta pelos professores:

---

Prof. Rogério João Lunkes, Dr.  
Orientador

---

Prof. Auster Moreira Nascimento, Dr.  
Membro

---

Prof. Altair Borgert, Dr.  
Membro

## AGRADECIMENTOS

A Deus e São Sebastião, por sempre iluminarem meu caminho.

Aos meus pais, Altanir Carlos Sagaz (*in memoriam*) e Maria de Lourdes Sagaz, que proporcionaram toda formação e valores essenciais para minha vida.

A minha esposa, Carla Amarelho Sagaz, pelo amor, companheirismo, inspiração, apoio e muita ajuda em tudo que faço.

Aos nossos filhos, Felipe Amarelho Sagaz e Gustavo Amarelho Sagaz, por serem os nossos principais amigos e a minha mais profunda fonte de inspiração.

Aos meus sobrinhos Bruna, Paula e Eduardo, pelo carinho.

Às minhas irmãs, Carla e Cláudia, pelo apoio e torcida eterna.

Aos meus colegas de trabalho, em especial Rogério Silveira e Clair Lazare, pela substituição em várias reuniões durante o período de Mestrado.

Ao meu chefe, Rafael Boeing, pelo incentivo e apoio.

Aos meus amigos, Adriano Digiácomo e Udecir Somensi, pelo incentivo e companheirismo.

Ao Senhor José Henrique Noldin, por estar presente em momentos importantes.

Aos meus sogros, Rubens Amarelho e Maria de Lourdes Amarelho, pela amizade e apoio em todos os meus projetos.

A minha amiga Elisabete Fischer, por cuidar tão bem dos meus filhos e sempre torcer pelo sucesso da família.

Ao professor orientador, Dr. Rogério João Lunkes, pelos ensinamentos e pela compreensão dispensada na realização deste trabalho.

Aos colegas do curso de mestrado, aos professores do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e a Maura Paula Miranda Lopes pelo apoio dispensado.

A todos os meus amigos e parentes que direta e indiretamente apoiaram a conclusão deste trabalho.

*Todo ato criativo requer eliminação e simplificação.  
Simplificação resulta da realização do que é essencial.*

*Hans Hoffmann*

## RESUMO

A literatura nacional aborda a função da gestão tributária coordenada pela controladoria de forma superficial. São recentes e raros os trabalhos que descrevem de maneira abrangente a gestão tributária como função da controladoria, mesmo diante dos impactos nos resultados das organizações causados pela elevada carga tributária brasileira. Diante destes fatos, o presente estudo tem como objetivo identificar a contribuição da controladoria na coordenação da gestão tributária em operações de compras de uma organização industrial localizada no Estado de Santa Catarina. Neste contexto, a área de controladoria e a de compras da organização foram estudadas com o intuito de verificar a interação entre os setores e identificar o grau de conhecimento dos compradores sobre os aspectos tributários presentes nos processos de aquisição. Outros aspectos analisados foram a contribuição da controladoria na execução dos processos de compras e as possibilidades de redução dos custos por meio do acompanhamento das compras de insumos e bens para o ativo imobilizado. O embasamento teórico foi elaborado a partir do referencial existente sobre o tema e a metodologia utilizada foi a pesquisa descritiva, qualitativa, do tipo indireta. O levantamento de dados foi realizado por meio de questionários de perguntas fechadas e abertas, entrevistas e observação. O estudo de caso confirmou que a controladoria pode auxiliar na redução da carga tributária presente nas operações de compras, tanto que 91,30% dos compradores afirmaram que a interação entre as áreas de compras e controladoria melhoraria os resultados da organização. Por meio da pesquisa observou-se que, em geral, os compradores confundem o conhecimento prático e superficial que possuem com o conhecimento necessário que precisam dominar sobre todos os tributos incidentes nos processos de aquisição. A interação entre as áreas de controladoria e compras poderá ser facilitada pela atuação direta de um funcionário da controladoria junto a área de compras e por treinamentos internos regulares sobre aspectos tributários, presentes nos processos de aquisição de insumos e bens.

Palavras-chave: Controladoria, Gestão Tributária, Compras.

## **ABSTRACT**

The national literature on taxes approaches tax management coordinated by the controllership area of a company in a superficial way. The studies which describe in a broader way tax management as a controllership role have been recent and rare, even before the impacts on company results caused by the heavy tax burden in Brazil. Considering these facts, the present study has as its objective to identify the contribution of controllership coordinating the tax management in purchase operations of an industrial organization located in Santa Catarina State, Brazil. Within this context, the controllership and purchase areas of these companies were studied aiming at verifying the interaction between the two sectors and identifying what the buyers' knowledge on the tax aspects which take place in the acquisition processes is. Besides this, other aspects were analyzed, such as the contribution of controllership when executing the input and immobilized assets purchase processes. The theoretical basis was elaborated from the existent referential about the topic and the methodology applied was the descriptive, qualitative and indirect research. Data was collected applying a questionnaire with closed and open answers, interviews and observation. The case study confirmed that the controllership can help on the tax burden reduction which occurs on purchase operations in such a way that 91.30% of the buyers agreed that the interaction between the controllership and purchase areas would improve the results of the companies. Through this research, it was observed that it is very likely for the buyers to mix up their practical and superficial knowledge with the required knowledge on all the taxes that happen on acquisition processes. Therefore, the interaction between the controllership and purchase areas may be made easier by the direct action of a controllership employee at the purchase area and by regular internal trainings on tax aspects which take place in the input and assets acquisition.

**Key words:** Controllership, Tax Management, Purchases.



## LISTA DE QUADROS

<a href="#">Quadro 1 Controladoria como órgão administrativo.....</a>	23
<a href="#">Quadro 2 Missão da controladoria como órgão administrativo.....</a>	25
<a href="#">Quadro 3 Objetivos da controladoria como órgão administrativo.....</a>	26
<a href="#">Quadro 4 Possibilidades de subordinação da controladoria.....</a>	27
<a href="#">Quadro 5 Autoridade da controladoria na estrutura organizacional.....</a>	28
<a href="#">Quadro 6 Estrutura conceitual básica da controladoria - áreas internas.....</a>	31
<a href="#">Quadro 7 Funções da controladoria.....</a>	32
<a href="#">Quadro 8 Características essenciais presentes no conceito de tributos.....</a>	35
<a href="#">Quadro 9 Espécies de tributos previstas no CTN.....</a>	36
<a href="#">Quadro 10 Espécies de tributos previstos na Constituição Federal.....</a>	37
<a href="#">Quadro 11 Definições da contabilidade tributária.....</a>	38
<a href="#">Quadro 12 Definições de planejamento tributário.....</a>	39
<a href="#">Quadro 13 Diferenças entre sonegação fiscal e planejamento tributário.....</a>	40
<a href="#">Quadro 14 Carga tributária global das empresas brasileiras.....</a>	43
<a href="#">Quadro 15 Contabilidade fiscal e planejamento tributário.....</a>	44
<a href="#">Quadro 16 Gestão tributária com ênfase em planejamento tributário no âmbito da controladoria.....</a>	45
<a href="#">Quadro 17 Objetivos de um departamento de compras.....</a>	47
<a href="#">Quadro 18 Alíquotas de ICMS.....</a>	52
<a href="#">Quadro 19 Alíquotas internas de ICMS.....</a>	52
<a href="#">Quadro 20 Comparação dos regimes cumulativo e não-cumulativo.....</a>	60
<a href="#">Quadro 21 Tributos existentes nas aquisições de insumos no mercado nacional.....</a>	61
<a href="#">Quadro 22 Resumo dos tributos inseridos nas aquisições de insumos do mercado internacional.....</a>	68
<a href="#">Quadro 23 Tributos existentes nas aquisições de bens do ativo imobilizado no mercado nacional.....</a>	72
<a href="#">Quadro 24 Tributos existentes nas aquisições de bens do ativo imobilizado no mercado internacional.....</a>	73
<a href="#">Quadro 25 Compras de insumos de pessoas jurídicas de outros estados - impactos tributários.....</a>	113
<a href="#">Quadro 26 Diferimento do ICMS – impacto no custo financeiro.....</a>	114
<a href="#">Quadro 27 Descontos comerciais – impactos tributários.....</a>	115
<a href="#">Quadro 28 Descontos financeiros – impactos tributários.....</a>	115
<a href="#">Quadro 29 Compras de insumos sem <i>dumping</i> – impactos tributários e financeiros.....</a>	116
<a href="#">Quadro 30 Compras de insumos com medidas de <i>antidumping</i> – impactos tributários.....</a>	117
<a href="#">Quadro 31 Efeitos nos custos de produção e financeiros – medidas <i>antidumping</i>.....</a>	117
<a href="#">Quadro 32 Compras de insumos da Zona Franca de Manaus – impactos tributários.....</a>	119
<a href="#">Quadro 33 Compras de insumos no Estado de Santa Catarina – impactos tributários.....</a>	119
<a href="#">Quadro 34 Efeitos nos custos de produção e financeiros – compras de insumos – Manaus X Santa Catarina.....</a>	120
<a href="#">Quadro 35 Valores desembolsados nas aquisições de bens do ativo imobilizado do exterior.....</a>	121
<a href="#">Quadro 36 Compras de bens do ativo imobilizado em outros estados - impactos tributários.....</a>	122
<a href="#">Quadro 37 Redução dos custos de produção e financeiros.....</a>	122

## LISTA DE GRÁFICOS

<u>Gráfico 1 – Participação em treinamentos <i>versus</i> suporte tributário, por setor</u> .....	90
<u>Gráfico 2 – Tributos incidentes nas compras nacionais – controladoria <i>versus</i> compras.</u> ....	92
<u>Gráfico 3 – Tributos incidentes nas compras internacionais – controladoria <i>versus</i> compras.</u> .....	93
<u>Gráfico 4 – Regime de tributação do IR da empresa – controladoria <i>versus</i> compras.</u> .....	95
<u>Gráfico 5 – Vantagens na compra em empresas do Simples Nacional – compras <i>versus</i> controladoria</u> .....	97
<u>Gráfico 6 – Diferença tributária na aquisição de insumos – compras <i>versus</i> controladoria</u> .....	99
<u>Gráfico 7 – Resultado das respostas sobre aquisições de pessoas física e jurídica – compras <i>versus</i></u> <u>controladoria.</u> .....	100
<u>Gráfico 8 - Diferença de alíquotas de ICMS entre insumos e bens para o ativo imobilizado – compras</u> <u><i>versus</i> controladoria.</u> .....	102
<u>Gráfico 9 - Equívoco por desconhecimento da legislação tributária – compras <i>versus</i> controladoria.</u>	103
<u>Gráfico 10 – Suporte da controladoria quando solicitado pelo setor de compras</u> .....	106
<u>Gráfico 11 – Tempo de atuação no setor <i>versus</i> sugestão de treinamentos regulares.</u> .....	110
<u>Gráfico 12 – Participação em treinamento interno <i>versus</i> sugestão de treinamentos regulares.</u> .....	111

## LISTA DE FIGURAS

<a href="#"><u>Figura 1 – Organização do trabalho.</u></a> .....	21
<a href="#"><u>Figura 1 - Controladoria como órgão de linha.</u></a> .....	29
<a href="#"><u>Figura 2 - Estrutura da controladoria</u></a> .....	30
<a href="#"><u>Figura 3 - Controladoria na coordenação da gestão tributária</u></a> .....	34
<a href="#"><u>Figura 4 - Estrutura simplificada da organização</u></a> .....	83
<a href="#"><u>Figura 5 – Organograma resumido da controladoria</u></a> .....	84

## LISTA DE TABELAS

<a href="#">Tabela 1 – Curso de formação superior (compras)</a>	86
<a href="#">Tabela 2 – Curso de formação superior (controladoria)</a>	87
<a href="#">Tabela 3 – Tempo de empresa</a>	87
<a href="#">Tabela 4 – Setor da empresa em que trabalha</a>	87
<a href="#">Tabela 5 – Tempo de permanência na função</a>	88
<a href="#">Tabela 6 – Participação em treinamento interno (compras)</a>	88
<a href="#">Tabela 7 – Participação em treinamento interno (controladoria)</a>	89
<a href="#">Tabela 8 – Suporte tributário do treinamento</a>	89
<a href="#">Tabela 9 – Tempo de trabalho no setor <i>versus</i> participação em treinamentos</a>	90
<a href="#">Tabela 10 - Tributos incidentes nas compras nacionais (setor de compras)</a>	91
<a href="#">Tabela 11 - Tributos incidentes nas compras nacionais (setor de controladoria)</a>	91
<a href="#">Tabela 12 - Tributos incidentes nas compras internacionais (setor de compras)</a>	92
<a href="#">Tabela 13 - Tributos incidentes em compras internacionais (setor de controladoria)</a>	93
<a href="#">Tabela 14 – Regime de tributação do Imposto de Renda da empresa (setor de compras)</a>	94
<a href="#">Tabela 15 - Regime de tributação do Imposto de Renda da empresa (setor de controladoria)</a>	94
<a href="#">Tabela 16 – Tributos que fazem parte do custo de produção (setor de compras)</a>	95
<a href="#">Tabela 17 – Tributos que fazem parte do custo de produção (setor de controladoria)</a>	96
<a href="#">Tabela 18 – Vantagens na aquisição em empresas do Simples Nacional (setor de compras)</a>	97
<a href="#">Tabela 19 – Vantagens na aquisição em empresas do Simples Nacional (setor de controladoria)</a>	97
<a href="#">Tabela 20 – Diferença tributária na compra de insumos (setor de compras)</a>	98
<a href="#">Tabela 21 – Diferença tributária na compra de insumos (setor de controladoria)</a>	98
<a href="#">Tabela 22 – Diferença tributária entre aquisições de pessoas física e jurídica (setor de compras)</a>	100
<a href="#">Tabela 23 – Diferença tributária entre aquisições de pessoas física e jurídica (setor de controladoria)</a>	100
<a href="#">Tabela 24 – Diferença de alíquotas de ICMS entre insumos e bens para o ativo imobilizado (setor de compras)</a>	101
<a href="#">Tabela 25 – Diferença de alíquotas de ICMS entre insumos e bens para o ativo imobilizado (setor de controladoria)</a>	101
<a href="#">Tabela 26 – Equívoco por desconhecimento da legislação tributária (setor de compras)</a>	102
<a href="#">Tabela 27 – Equívoco por desconhecimento da legislação tributária (setor de controladoria)</a>	103
<a href="#">Tabela 28 – Contribuição da controladoria para execução das atividades</a>	105
<a href="#">Tabela 29 – Suporte da controladoria</a>	105
<a href="#">Tabela 30 - Suporte imediato da controladoria</a>	106
<a href="#">Tabela 31 – Quem procurar para esclarecer dúvidas na controladoria</a>	107
<a href="#">Tabela 32 - Área com necessidade de apoio da controladoria</a>	107
<a href="#">Tabela 33 – Interação controladoria e compras – facilitando as atividades</a>	108
<a href="#">Tabela 34 – Interação controladoria e compras – melhorando resultados</a>	108
<a href="#">Tabela 35 – Estrutura atual da controladoria</a>	109
<a href="#">Tabela 36 - Sugestões e/ou críticas à gestão tributária realizada pela controladoria</a>	109
<a href="#">Tabela 37 - Sugestões e/ou críticas para interação entre controladoria e compras</a>	111

## LISTA DE SIGLAS

CAMEX	Câmara de Comércio Exterior
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CF	Constituição Federal
CIF	Custo Incluído o Frete
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
DI	Documento de Importação
ECBC	Estrutura Conceitual Básica da Controladoria
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
II	Imposto de Importação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto Sobre Serviço
NCM/SH	Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
RICMS	Regulamento do ICMS
RIPI	Regulamento do IPI
RTS	Regime de Tributação Simplificada
SUFRAMA	Superintendência da Zona Franca de Manaus
TEC	Tarifa Externa Comum
TIPI	Tabela de Incidência do IPI
VA	Valor Aduaneiro

## SUMÁRIO

<b><u>1</u></b>	<b><u>INTRODUÇÃO</u></b> .....	<b>16</b>
<u>1.1</u>	<u>CONTEXTUALIZAÇÃO</u> .....	16
<u>1.2</u>	<u>QUESTÃO DE PESQUISA</u> .....	18
<u>1.3</u>	<u>OBJETIVOS</u> .....	19
<b><u>1.3.1</u></b>	<b><u>Objetivo Geral</u></b> .....	<b>19</b>
<b><u>1.3.2</u></b>	<b><u>Objetivos Específicos</u></b> .....	<b>19</b>
<u>1.4</u>	<u>JUSTIFICATIVA</u> .....	19
<u>1.5</u>	<u>ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO</u> .....	21
<b><u>2</u></b>	<b><u>REFERENCIAL TEÓRICO</u></b> .....	<b>22</b>
<u>2.1</u>	<u>CONTROLADORIA COMO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO</u> .....	22
<b><u>2.1.1</u></b>	<b><u>Missão da controladoria como órgão administrativo</u></b> .....	<b>24</b>
<b><u>2.1.2</u></b>	<b><u>Objetivos da controladoria como órgão administrativo</u></b> .....	<b>25</b>
<b><u>2.1.3</u></b>	<b><u>Funções e organização da controladoria como órgão administrativo</u></b> .....	<b>26</b>
<b><u>2.1.4</u></b>	<b><u>A controladoria na coordenação da gestão tributária</u></b> .....	<b>32</b>
<u>2.1.4.1</u>	<u>Contabilidade tributária</u> .....	35
<u>2.1.4.2</u>	<u>Planejamento tributário</u> .....	39
<b><u>2.1.5</u></b>	<b><u>Os Tributos Existentes nas Aquisições de Insumos e Bens para o Ativo Imobilizado</u></b> .....	<b>46</b>
<u>2.1.5.1</u>	<u>Aquisição de insumos no mercado nacional e internacional</u> .....	47
<u>2.1.5.1.1</u>	<u>Tributos existentes na aquisição de insumos no mercado nacional</u> .....	49
<u>2.1.5.1.2</u>	<u>Tributos existentes na aquisição de insumos no mercado internacional</u> .....	62
<u>2.1.5.2</u>	<u>Aquisição de bens para o ativo imobilizado nos mercados nacional e internacional...</u> .....	69
<u>2.1.5.2.1</u>	<u>Tributos existentes nas aquisições de bens do ativo imobilizado no mercado nacional.....</u> .....	70
<u>2.1.5.2.2</u>	<u>Tributos existentes nas aquisições de bens para o ativo imobilizado no mercado internacional</u> .....	72
<b><u>3</u></b>	<b><u>METODOLOGIA DA PESQUISA</u></b> .....	<b>75</b>
<u>3.1</u>	<u>MÉTODO DE PESQUISA</u> .....	75
<u>3.2</u>	<u>PROCEDIMENTOS DE PESQUISA</u> .....	76

<u>3.3</u>	<u>ESTRUTURA DO ESTUDO DE CASO</u> .....	77
<u>3.4</u>	<u>COLETA DE DADOS</u> .....	77
<u>3.5</u>	<u>FONTE DE DADOS</u> .....	78
<u>3.6</u>	<u>ANÁLISE DOS DADOS</u> .....	79
<u>3.7</u>	<u>LIMITAÇÕES</u> .....	80
<b><u>4</u></b>	<b><u>DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA</u></b> .....	<b>82</b>
<u>4.1</u>	<u>CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO</u> .....	82
<u>4.1.1</u>	<u>Histórico da Organização</u> .....	82
<u>4.1.2</u>	<u>Estrutura da Organização</u> .....	83
<u>4.1.3</u>	<u>Controladoria</u> .....	84
<u>4.1.4</u>	<u>Compras</u> .....	85
<u>4.2</u>	<u>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS</u> .....	85
<u>4.2.1</u>	<u>Elementos Básicos de Identificação</u> .....	86
<u>4.2.2</u>	<u>Aspectos Tributários</u> .....	90
<u>4.2.3</u>	<u>Contribuição da Controladoria</u> .....	104
<u>4.3</u>	<u>INTERAÇÃO DA CONTROLADORIA COM A ÁREA DE COMPRAS</u> .....	112
<b><u>5</u></b>	<b><u>CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES</u></b> .....	<b>124</b>
<u>5.1</u>	<u>CONCLUSÕES</u> .....	124
<u>5.2</u>	<u>RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS TRABALHOS</u> .....	127
	<b><u>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</u></b> .....	<b>128</b>
	<b><u>APÊNDICES</u></b> .....	<b>136</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A preocupação freqüente com a redução dos custos e das despesas operacionais vem estimulando e envolvendo os diversos setores organizacionais na busca por melhorias nos processos e na agregação de valor para os diversos negócios.

A necessidade de reduzir custos e melhorar o resultado das organizações cresce na medida em que aumentam a competitividade e as exigências dos consumidores, além de outras variáveis que fazem parte da política dos preços de compra e venda. Diante desses aspectos, qualquer vantagem oriunda da redução de custos pode representar um diferencial importante no processo de gestão das organizações.

A controladoria é responsável por diversas funções. Entre as mais evidenciadas pela escola clássica da administração estão as funções de planejamento, organização, direção e controle (SCHNORRENBARGER et al 2007, p.3). Além destas, outras podem ser executadas pela controladoria, como a gestão tributária, destaque deste trabalho, a qual pode contribuir para melhores resultados, a partir da interação com as principais áreas da organização. A presente pesquisa foca a interação da controladoria coordenando os aspectos operacionais, principalmente os aspectos tributários que afetam o resultado econômico das empresas, com a área de compras, especificamente nos processos de compras de insumos e bens para o ativo imobilizado.

Diante dessa conjuntura, a área de controladoria atua no controle operacional e no monitoramento das diversas atividades, sendo privilegiada pela visão sistêmica que possui da organização e pelo conhecimento global dos processos operacionais.

Nesse contexto, num evento de compras é comum o negociador desconhecer os impactos tributários envolvidos no processo, da mesma forma que o vendedor, do outro lado, pode deixar de concretizar uma negociação por desconhecer aspectos tributários relevantes que fazem parte das operações. O cálculo e o recolhimento dos tributos de forma equivocada, nas operações de compras, contribuem para a elevação da carga tributária e, conseqüentemente, para uma redução dos resultados econômico e financeiro da empresa.

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 118), “à controladoria, como órgão administrativo da empresa, por meio de seu gestor, cabe coordenar e participar da escolha da melhor alternativa,



no que tange a aspectos econômicos, no processo de planejamento global, de modo a garantir a eficácia da empresa”. A abordagem de estudo da gestão tributária coordenada pela controladoria é um aspecto importante em função do impacto dos tributos nas atividades operacionais das organizações.

A complexidade do sistema tributário brasileiro, que é composto por um grande número de normas atreladas aos diversos tributos cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições, pode causar insegurança para as organizações. De acordo com Amaral (2007, p.2), “a realidade tributária é notoriamente complexa, trazendo um custo financeiro enorme ao contribuinte e, ainda, causando a constante insegurança de se estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco”.

Diante desses fatos, as organizações precisam buscar alternativas concretas e legítimas que permitam a redução do custo tributário nas operações essenciais, com ênfase neste estudo para as transações de compras. Para Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 219), “o Brasil pertence à gama dos países que praticam as maiores cargas tributárias do planeta, muito próxima de 40% do seu Produto Interno Bruto”. Desta maneira, torna-se essencial priorizar os aspectos tributários originados a partir das principais operações, ou seja, compras e vendas, permitindo uma posição de destaque no ambiente competitivo em que as organizações estão inseridas.

Conforme Assef (2002), na análise da precificação de qualquer produto ou serviço, no Brasil, os tributos são considerados um componente importante, em termos de impacto, apesar de não gerarem nenhum valor agregado para o consumidor. Desta forma, nas operações de compras, os tributos incidentes no preço podem melhorar ou piorar os resultados financeiros e econômicos da organização.

As constantes alterações na legislação tributária, principalmente dos estados, representam ameaças e oportunidades para as empresas, possibilitando reflexos imediatos no processo de competitividade e nas políticas de investimento e expansão. Diante desse cenário, os aspectos que envolvem a redução da carga tributária são inseridos em uma abordagem diferenciada, a qual pode ser monitorada e coordenada pela área de controladoria, pois a relevância que os tributos representam na estrutura financeira da organização exigem um acompanhamento constante de todos os aspectos inerentes às operações que envolvem tais tributos, necessitando, inclusive, de ações diretas e precisas da controladoria.

O impacto da legislação tributária no resultado econômico da empresa tem influência em qualquer planejamento estratégico e na gestão tributária, pois frequentemente surgem novos dispositivos legais que podem impactar as operações da empresa (NASCIMENTO; REGINATO, 2007, p. 237).

Diante do exposto, a interação da área de controladoria com a área de compras pode auxiliar na redução dos custos por meio da gestão tributária nas operações de aquisição, possibilitando melhores resultados para a organização e melhorando seu posicionamento frente aos concorrentes.

## 1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

As operações de compras de insumos e bens para integrar o ativo imobilizado, realizadas pelas organizações, são essenciais e relevantes, em face das necessidades cotidianas e do volume de recursos financeiros envolvidos. Portanto, diante de um cenário competitivo e com escassez de recursos financeiros, realizar essas operações com segurança e obtendo bons resultados é condição fundamental para um desempenho ideal.

Coronado (2001, p.75) descreve de forma superficial que “a missão da área de compras pode ser entendida como a de adquirir serviços, materiais e mercadorias solicitadas por outras áreas”. No processamento das atividades industriais, os materiais são os insumos consumidos no processo produtivo; os serviços abrangem diversas situações; enquanto as mercadorias são destinadas à venda para os clientes.

Em um processo industrial, a missão da área de compras pode ser abrangente e dinâmica, dependendo do porte da organização e de seu modelo de gestão. Logo, a sinergia com as áreas de logística, de planejamento e comercial torna-se essencial para o desempenho das atividades pertinentes ao processo de aquisição.

As compras de bens para o ativo imobilizado são essenciais para os estabelecimentos, pois esses bens formam a base sustentável para um processo produtivo competitivo e eficaz. Os bens do ativo imobilizado refletem diretamente na capacidade produtiva das organizações, em função de todos os aspectos envolvidos no processo produtivo e em seus valores.

Diante desses aspectos, o presente trabalho aborda apenas as operações de compras de insumos no mercado nacional e no exterior e a aquisição de bens para o ativo imobilizado no mercado nacional e internacional, dentre as operações presentes na área de compras.

O problema de pesquisa pode ser determinado por diversas razões, tais como: experiência em relação ao fenômeno e curiosidade de ordem prática ou intelectual. Conforme Richardson (2007, p. 26), “a pergunta deve ser passível de resposta”. Em face do exposto, surge a questão: como a controladoria pode contribuir para a redução dos custos, por meio da coordenação da gestão tributária, nas operações de compras em uma organização industrial?

### 1.3 OBJETIVOS

A pesquisa pretende ampliar os principais conceitos inerentes aos reflexos dos tributos nas operações de compras de uma organização industrial, tomando como base a interação da controladoria com a área responsável pelo respectivo processo. A demonstração dos efeitos da pesquisa em referência acontece por meio de um estudo de caso como estratégia de pesquisa.

#### 1.3.1 Objetivo Geral

Este estudo tem como objetivo geral verificar como a controladoria pode contribuir para a redução dos custos, por meio da coordenação da gestão tributária, nas operações de compras em uma organização industrial, localizada no Estado de Santa Catarina.

#### 1.3.2 Objetivos Específicos

Como objetivos específicos, elaboram-se os seguintes:

- a) averiguar o nível de conhecimento dos colaboradores da área de compras da empresa estudada sobre os aspectos tributários ligados diretamente ao desenvolvimento de suas atividades;
- b) verificar qual a contribuição da controladoria na execução dos processos de compras na organização pesquisada;
- c) investigar as possibilidades de redução dos custos por meio do acompanhamento dos principais aspectos tributários inerentes às compras de insumos e bens do ativo imobilizado; e
- d) analisar os resultados das operações de compras a partir da interação com a controladoria.

### 1.4 JUSTIFICATIVA

Esta pesquisa justifica-se pela limitação de obras na literatura nacional relacionadas ao tema da gestão tributária executada pela controladoria, sendo que em um levantamento prévio identificou-se diversos trabalhos abordando a controladoria no ambiente estratégico, referenciando as funções clássicas, que se repetem. No entanto, percebe-se a necessidade de

um estudo objetivo e prático abordando as funções de gestão tributária executadas e coordenadas pela controladoria, com ênfase no âmbito operacional.

A justificativa apresenta respostas ao porquê referenciado e “explicitam-se os motivos de ordem teórica e prática que justificam a pesquisa” (RICHARDSON, 2007, p. 55). Nesse contexto, outro ponto importante para a justificativa da pesquisa refere-se à experiência profissional como funcionário da controladoria de uma empresaria, a qual contribuiu diretamente na observação de várias necessidades apresentadas pelos funcionários que atuam na área de compras. A principal carência identificada refere-se à ausência de conhecimentos contábeis, financeiros e principalmente tributários, cujos respectivos conceitos estão inseridos nos processos de aquisições dos insumos e bens do ativo imobilizado.

A compreensão dos custos e, sobretudo, dos preços e das margens de lucro requer uma análise cuidadosa dos tributos incidentes sobre as operações de aquisição e de venda (BRUNI, 2008). Os custos tributários apresentam impactos diretos no processo de competitividade organizacional. Nesse sentido, a controladoria pode exercer um papel fundamental na manutenção da posição de mercado com relação à concorrência por meio da interação com a área de compras.

Sabe-se que a legislação fiscal brasileira, principalmente no âmbito estadual, sofre alterações freqüentes e estas mudanças repercutem diretamente sobre as operações das organizações. A substituição tributária do ICMS é um exemplo. Ao municiar os operadores das áreas de compras com informações e dados atualizados, a controladoria pode contribuir significativamente no processo de redução dos custos, gerando melhores resultados econômicos e financeiros.

A partir de ações diretas nas áreas que necessitam de informações específicas e relevantes para a tomada de decisão, a controladoria passa a ter papel fundamental nos processos operacionais.

O tema proposto refere-se à coordenação do órgão administrativo controladoria sobre o processo de gestão tributária, ou seja, sobre o gerenciamento dos aspectos tributários, visando o controle das operações.

Em suma, a pesquisa justifica-se principalmente em razão dos poucos trabalhos existentes na literatura nacional sobre o tema em referência e a partir da identificação da necessidade de conhecimentos tributários específicos, presentes nos processos de aquisição da organização pesquisada. Além desses pontos, identificou-se uma interação parcial entre as áreas de controladoria e compras.

## 1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

A dissertação está organizada em cinco capítulos, o primeiro dos quais é esta introdução, aborda os seguintes tópicos: contextualização, questão de pesquisa, objetivos, justificativa e estrutura da dissertação.

No segundo capítulo aborda-se o referencial teórico com apresentação das funções e dos objetivos da controladoria, com destaque para a tarefa específica de gestão tributária, aplicada às atividades da área de compras e à evidenciação dos tributos inseridos nas aquisições de insumos e bens para o ativo imobilizado nos mercados nacional e internacional.

O terceiro capítulo aborda a metodologia de pesquisa proposta para o presente estudo.

O quarto capítulo aborda a apresentação, a análise dos dados e os resultados do acompanhamento dos processos de compras de insumos e bens pelo pesquisador a partir das informações obtidas nos questionários.

O último capítulo apresenta as conclusões a partir dos resultados obtidos com o confronto das informações nos processos de compras após a participação da controladoria, sugerindo ações diretas nos respectivos processos para a organização localizada no Estado de Santa Catarina.

A Figura 1 evidencia a organização do trabalho.

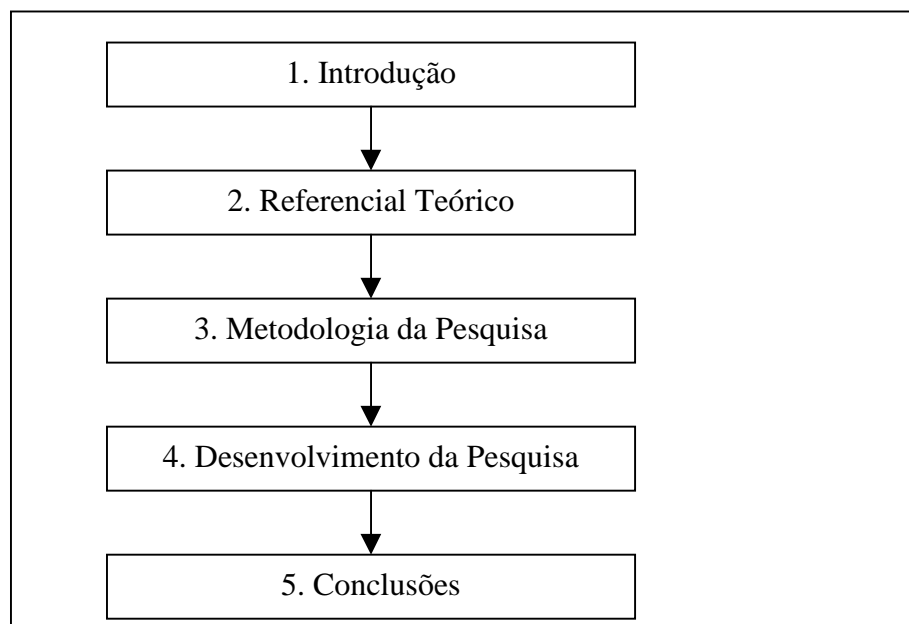


Figura 1 – Organização do trabalho.  
Fonte: autor

No último capítulo, além das conclusões, são abordadas recomendações de pesquisas futuras vinculadas ao tema deste trabalho.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O trabalho de pesquisa necessita de fundamentação teórica por meio de revisão bibliográfica. A correlação da base teórica definida no tema com a pesquisa é essencial para a consolidação do estudo.

Segundo Marconi e Lakatos (2007, p. 226), “todo projeto de pesquisa deve conter as premissas ou pressupostos teóricos sobre os quais o pesquisador (o coordenador e os principais elementos de sua equipe) fundamentará sua interpretação”.

A capacidade de gestão colabora diretamente no avanço da competitividade das organizações e na evolução dos resultados. Assim, a gestão tributária no âmbito da controladoria e o planejamento estratégico estão atrelados ao subsistema de gestão.

Este capítulo aborda a controladoria como órgão administrativo e na coordenação da gestão tributária, bem como a área de compras e os tributos inseridos nos processos de aquisição de insumos e de bens para o ativo imobilizado.

### 2.1 CONTROLADORIA COMO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO

A definição de controladoria como órgão administrativo está presente na literatura nacional; no entanto, as diferenças conceituais são evidentes de um autor para outro. Diante deste fato, a controladoria como órgão administrativo tem a finalidade de gerar as informações adequadas ao processo decisório e contribuir com os gestores. Em algumas empresas, o órgão administrativo é denominado controladoria, no entanto as atividades são simplesmente de contabilidade. Desta forma, o presente trabalho pretende discorrer sobre o órgão administrativo e as atribuições a ele pertinentes.

A visão da controladoria como órgão administrativo pode ser evidenciada no Quadro 1.

Autores	Definições
Kanitz (1976, p.5)	O profissional da controladoria foi recrutado "entre os homens responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa".
Tung (1993, p.34)	A controladoria funciona como órgão de observação e controle da cúpula administrativa.
Oliveira (1998, p.19)	Pode-se entender controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas.

Mosimann e Fisch (1999, p.88)	O órgão administrativo controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.
Almeida et al. (in CATELLI, 2001, p. 344)	Responde pela disseminação de conhecimento, modelagem e implementação de sistema de informações.
Peleias (2002, p.13)	É uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão.
Padoveze (2004, p. 31)	É a unidade administrativa dentro da empresa que, através da Ciência Contábil e do Sistema de Informação de Controladoria, é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema empresa.
Ribeiro (2005, p.42)	Como órgão administrativo, o seu desenvolvimento direciona-se para o melhor desempenho da empresa com a responsabilidade de integrar de forma direta e efetiva os procedimentos entre os departamentos, para que se cumpra a missão da empresa com o melhor resultado.
Borinelli (2006, p. 198)	Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão - planejamento, execução e controle - buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.
Nascimento e Reginato (2007, p. 15)	A área de controladoria tem função de interagir, constantemente, com o processo decisório da empresa, buscando dados e informações econômico-financeiras em suas áreas de apoio, utilizando-se, principalmente, dos sistemas de mensuração, informação e de controles internos.

Quadro 1 Controladoria como órgão administrativo.

Fonte: baseado na obra de Borinelli e definições extraídas dos textos dos respectivos autores.

Analisando as definições apresentadas no Quadro 1, relacionadas em ordem cronológica de publicação, verifica-se ter ocorrido uma evolução dos conceitos a partir do final da década de 90, quando a ênfase maior passa a ser o processo de gestão empresarial e integração das informações operacionais.

Mosimann e Fisch (1999) descrevem que uma das finalidades da controladoria é garantir informações adequadas ao processo decisório, assegurando eficácia empresarial, principalmente por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Borinelli (2006) inova em termos de definições da controladoria como órgão administrativo, incluindo a responsabilidade de geração de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, com o objetivo de assessorar as demais unidades organizacionais e também os agentes externos que se relacionam com a empresa, facilitando o processo de tomada de decisões.

A definição de Nascimento e Reginato (2007) apresenta uma característica importante na controladoria como órgão administrativo, ou seja, a relevância de interagir,

constantemente, com o processo decisório da empresa, buscando dados e informações econômico-financeiras em suas áreas de apoio.

Borinelli (2006) alerta que é preciso tomar cuidado com um aspecto presente em algumas definições que limitam a abrangência de atuação da controladoria. Além desse fato, o autor ressalta que, dos textos sobre controladoria pesquisados, escritos por autores no âmbito internacional, em poucos se encontrou uma definição de controladoria explicitamente apresentada. Esse destaque do autor evidencia limitação de sua pesquisa, a qual provavelmente ficou concentrada no território americano.

As definições sobre controladoria como órgão administrativo apresentadas no Quadro 1 evidenciam de forma abrangente e moderna uma conceituação objetiva e de fácil entendimento. Desta forma, a partir do conceito de controladoria como órgão administrativo, o presente estudo aborda, na seqüência, sua missão e os seus objetivos, completando suas principais características conceituais.

### **2.1.1 Missão da controladoria como órgão administrativo**

A literatura que trata na íntegra do conceito de missão define este como a razão de ser da empresa, ou, de maneira mais abrangente, como propósito norteador, uma vez que as organizações comunicam sua visão por meio da missão.

A missão é importante para a empresa na consolidação do seu processo de gestão, principalmente para dar direcionamento às metas e objetivos a serem alcançados, bem como os ajustes que devem ser realizados para a manutenção dos propósitos definidos.

Figueiredo e Caggiano (2004, p.24) descrevem que “missão significa a finalidade, objetivo ou propósito básico permanente da existência de uma empresa; está sempre ligada ao oferecimento de produtos e serviços para satisfação das necessidades do consumidor”.

Neste contexto, o presente estudo apresenta, na seqüência, a missão da controladoria como órgão administrativo, descrevendo o seu propósito. Com o objetivo de facilitar o entendimento e a comparação das definições pelos autores referenciados, no Quadro 2 estão relacionados, em ordem cronológica, as mais recentes conceituações sobre a missão da controladoria como órgão administrativo.



Autores	Missão da Controladoria
Perez Júnior et al (1997, p.37)	A missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão.
Mosimann e Fisch (1999, p.90)	A missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.
Figueiredo e Caggiano (1997, p. 41)	O papel da controladoria como órgão administrativo é zelar pelo bom desempenho da empresa, administrando as sinergias existentes entre as áreas em busca de maior grau de eficácia empresarial.
Oliveira (in CATELLI, 2001, p. 173)	Viabilizar e otimizar a aplicação dos conceitos de gestão econômica dentro da empresa e otimizar os resultados da organização.
Andrade e Peleias (2003, p. 30)	Assegurar a otimização do resultado econômico global da empresa, conduzindo os gestores, com objetivos e anseios diferentes, à conversão dos seus esforços para um objetivo comum: alcançar a eficácia da empresa.
Ribeiro (2005, p. 44)	A missão definida para a controladoria preconiza a potencialização do resultado econômico da empresa e principalmente da continuidade dos processos. Em função das mudanças constantes no ambiente empresarial e da evolução dos Modelos de Gestão, a controladoria deve desenvolver uma missão calcada em perenidade, uma existência contínua em relação aos gestores, independente de pessoas. O processo de missão tem valor desde que tenha objetivo claro e bem definido para todo o escopo da controladoria.
Borinelli (2006, p. 204)	A missão da unidade organizacional denominada controladoria, ou seja, sua razão de existência clara é: zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade.
Nascimento e Reginato (2007, p. 7)	A área de controladoria tem como missão estabelecer as conexões do processo de gestão, elemento central da dimensão de controle de gestão, com as informações por ele requeridas, obtidas a partir do uso de um sistema de informações que possibilite a ela exercer essa atividade.

Quadro 2 Missão da controladoria como órgão administrativo.

Fonte: adaptado da obra de Borinelli com as definições dos autores referenciados.

As conceituações sobre a missão da controladoria como órgão administrativo apresentadas por Ribeiro (2005) e Borinelli (2006) consolidaram os principais pontos pertinentes à missão da controladoria no processo de gestão.

A partir das definições da controladoria como órgão administrativo e da missão desta unidade organizacional, podem-se definir os objetivos da controladoria e suas principais funções diante dos desafios demonstrados em sua missão.

### 2.1.2 Objetivos da controladoria como órgão administrativo

Os objetivos são os propósitos operacionais pré-definidos para cada área ou setor da organização, os quais devem ser realizados para cumprir os desafios inseridos a partir da definição da sua missão.

Para Ribeiro (2005, p.44), “os objetivos definem o fim quantitativo e até mesmo qualitativo do resultado efetivo que a empresa pretende. Nesse sentido, para o cumprimento efetivo da missão, os objetivos devem ser estabelecidos de forma clara”.

Mantendo a forma de apresentação demonstrada nos Quadros 1 e 2, que abordaram respectivamente as definições e a missão do órgão administrativo, o Quadro 3, apresenta os objetivos da controladoria, no entendimento dos autores referenciados, em ordem cronológica para facilitar a comparação entre os conceitos e os autores.

Autores	Objetivos da Controladoria
Peleias (2002, p.17)	Os objetivos da controladoria integram todo o processo de gestão com a visão sistêmica da empresa, inserido em um contexto amplo de organização voltado para o resultado global e a gestão econômica.
Figueiredo e Caggiano (2004, p.27)	Garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.
Borinelli (2006, p. 209)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases;</li> <li>- garantir informações adequadas ao processo decisório;</li> <li>- monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores;</li> <li>- colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área;</li> <li>- administrar as sinergias existentes entre as áreas;</li> <li>- zelar pelo bom desempenho da organização;</li> <li>- viabilizar a gestão econômica;</li> <li>- criar condições para se exercer o controle;</li> <li>- contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos; e</li> <li>- desenvolver relações com os <i>stakeholders</i> que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização.</li> </ul>

Quadro 3 Objetivos da controladoria como órgão administrativo.

Fonte: adaptado da obra de Borinelli com as definições dos autores referenciados.

Os principais objetivos destacados pelos autores estão relacionados diretamente com o processo de gestão e a produção de informações adequadas, visando auxiliar os gestores no processo decisório.

### 2.1.3 Funções e organização da controladoria como órgão administrativo

A partir das definições da missão e dos objetivos é possível visualizar que a controladoria pode ter funções diversas, dependendo da sua estrutura e posição hierárquica, além do porte da empresa.

#### a) Organização e posição hierárquica da controladoria como órgão administrativo

A grande discussão na literatura em relação a posição hierárquica deste órgão está vinculada à estrutura organizacional das entidades. A discussão se concentra em duas

abordagens distintas: a primeira ressalta a subordinação dentro do organograma das organizações, enquanto a segunda questiona se a controladoria exerce autoridade de linha ou se é um órgão de *staff*.

Órgão de *staff* é aquela unidade organizacional que desempenha atividades e funções de apoio e assessoria. É importante entender que a questão do posicionamento do órgão controladoria na estrutura organizacional e o grau de autoridade atribuído ao seu gestor dependem de vários fatores (BORINELLI, 2006).

A pesquisa de Borinelli (2006) evidencia que a controladoria como órgão administrativo pode ser subordinada à presidência da empresa, à alta administração ou ao próprio conselho de administração. Os estudos realizados por Borinelli (2006) evidenciam essa relação, conforme exposto no Quadro 4.

Autores	Subordinação da Controladoria
Kanitz (1976, p.6), Yoshikawa (1997, p.24), Santos (2004, p.148) e Donnelly (1981, p.14)	Presidência/CEO ( <i>chief executive officer</i> )
Hassler e Harlan (1958, p.1)	Presidência ou Vice-Presidência de Finanças
Padoveze (2004, p.32)	Diretoria ou Vice-Presidência Administrativa e Financeira
Tung (1993, p.6), Horngren et al. (2004, p.15) e Scheumann (1999, p.34)	Vice-Presidência de Finanças/CFO ( <i>chief finance officer</i> )
Santos (2004, p.174)	Conselho de Administração
Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.148)	Quanto à classificação hierárquica, não há consenso na literatura. Existe uma corrente de autores que defende que ela deva ser órgão de assessoria ligado diretamente à presidência. Outra corrente entende que ela deva ser órgão de linha, com posição intermediária, subordinada ao diretor de finanças e contabilidade

Quadro 4 Possibilidades de subordinação da controladoria.

Fonte: adaptado de Borinelli (2006, p.210) e autores.

A subordinação da controladoria como unidade organizacional apresentada na pesquisa de Borinelli (2006) demonstra que esse órgão está vinculado diretamente à alta administração; no entanto, essa subordinação vai depender de vários aspectos, como, por exemplo, a estrutura da organização e, principalmente, o processo de gestão.

A Estrutura Conceitual Básica da Controladoria (ECBC) pode considerar que esse órgão deve estar subordinado diretamente à presidência. Entretanto, na prática as organizações podem optar por um arranjo diferente, tendo em vista as definições do seu modelo de gestão e outros aspectos (BORINELLI, 2006).

No aspecto relacionado à autoridade da controladoria, faz-se necessário entender a organização desta unidade, de acordo com a segunda abordagem, ou seja, se a controladoria exerce autoridade de linha ou se é um órgão de *staff*.

Borinelli (2006, p. 213) descreve que “os órgãos de linha participam das tomadas de decisões e, portanto são co-responsáveis por elas. Os órgãos de *staff*, por outro lado, apenas oferecem subsídios para que se tomem decisões, sem participar destas”.

A autoridade da controladoria exercida como unidade organizacional vem sendo discutida ao longo dos anos, como se pode observar na análise da literatura sobre o assunto. O Quadro 5 apresenta o que dizem alguns autores sobre a controladoria como órgão de *staff* e de linha, em ordem cronológica.

Autores	Aspectos Conceituais	Linha	Staff
Oliveira (1998, p.28)	A controladoria é um órgão de linha e como tal responsável pela execução de diversos trabalhos rotineiros.	X	
Mosimann e Fisch (1999, p.89)	Vários autores qualificam a controladoria como um órgão de <i>staff</i> , já que cada gestor tem autoridade para controlar suas áreas e se responsabiliza por seus resultados.		X
Anthony e Govindarajan (2001,p.156)	O <i>controller</i> é o gestor do sistema de informações, mas os executivos de linha é que fazem uso delas.		X
Beuren (in SCHMIDT, 2002)	Não é atribuição do <i>controller</i> dirigir a organização, pois essa tarefa é dos gestores, mas é de sua competência mantê-los informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa.		X
Padoveze (2004, p.33)	Possui missão específica e objetivos a serem alcançados.	X	
Horngren et al (2004, p.14)	Não exerce autoridade direta sobre os departamentos de linha.		X
Padoveze (2004, p.IX)	Possui missão específica e objetivos a serem alcançados.		X
Borinelli (2006, p.217)	No que diz respeito à ECBC, visando à consistência com os demais itens de tal estrutura, entende-se que a unidade organizacional controladoria deve funcionar como órgão de linha, fazendo acontecer o processo de gestão e de tomada de decisão juntamente com os demais órgãos e funções da organização. Para tanto, deve estar subordinada diretamente à Presidência.	X	
Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.155)	Atua como órgão de <i>staff</i> , assessorando as áreas, e como órgão de linha, atuando na tomada de decisão em pontos relacionados à avaliação de desempenho.	X	X

Quadro 5 Autoridade da controladoria na estrutura organizacional.

Fonte: adaptado de Borinelli (2006, p.214).

Na pesquisa realizada na literatura sobre este tema é possível verificar que alguns autores admitem que a controladoria pode assumir as duas posições, ou seja, como órgão de linha e como órgão de *staff*. Borinelli (2006), em sua pesquisa, cita alguns autores que adotam essa postura, como, por exemplo, Souza (1993), Oliveira (1998) e Padoveze (2004). O autor considera essa postura incorreta e demonstra os conflitos de conceitos gerados.

A discussão *staff versus* linha não é aqui abordada em detalhes em função dos propósitos desta pesquisa. Assim, o presente trabalho se limita a apresentar os principais conceitos sobre a autoridade da controladoria na estrutura organizacional, bem como comentários sobre a pesquisa recente de Borinelli (2006). O conceito apresentado por esse autor está mais próximo da realidade nacional, ou seja, aquele em que a controladoria deve funcionar como um órgão de linha, porém subordinada à Diretoria Financeira, conforme comprova a sua pesquisa, segundo a qual verificou-se que em aproximadamente 34% das empresas pesquisadas a controladoria era subordinada ao Diretor Administrativo Financeiro.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) apontam que estudos indicam falta de consenso sobre a posição mais adequada em que a controladoria deva estar. Os autores entendem que a controladoria deve estar numa posição que melhor atenda as necessidades e objetivos da organização.

De acordo com esse entendimento, a controladoria no organograma empresarial está vinculada aos diversos fatores dimensionais, como por exemplo, estrutura, porte, atividades, centralização ou descentralização de processos e outros, em conformidade com o modelo de gestão das empresas. Para ilustrar o resultado da pesquisa de Borinelli, a Figura 1 apresenta o organograma da obra de Schmidt Neto (2004).

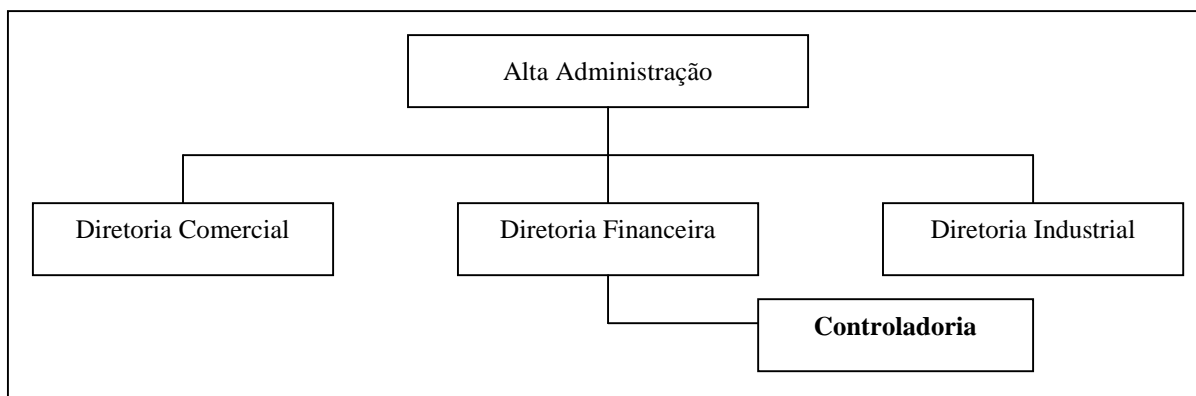


Figura 1 - Controladoria como órgão de linha.  
Fonte: Schmidt Neto (2004, p.54)

Ressalta-se que o nível de autoridade (*staff* ou linha) não está vinculada necessariamente à sua posição na estrutura organizacional. No entanto, estudos comprovam que a controladoria deve estar ligada ao primeiro ou ao segundo nível da alta administração.

#### b) Estrutura da controladoria como órgão administrativo

Com o intuito de atender às necessidades de planejamento, controle e suportes para as decisões, assegurando informações confiáveis e em tempo real aos gestores e à alta

administração, é imprescindível que a controladoria tenha uma estrutura consolidada. Diante destes desafios, a controladoria pode ter funções diversas.

Oliveira et al. (2005, p.15) ressaltam que “a estruturação da controladoria deve estar ligada aos sistemas de informações necessárias à gestão, tanto dos aspectos rotineiros como dos gerenciais e estratégicos”. Os autores descrevem que se pode visualizar a controladoria estruturada em dois grandes segmentos: contábil e fiscal; planejamento e controle. A Figura 2 apresenta a estrutura da controladoria no entendimento dos autores.

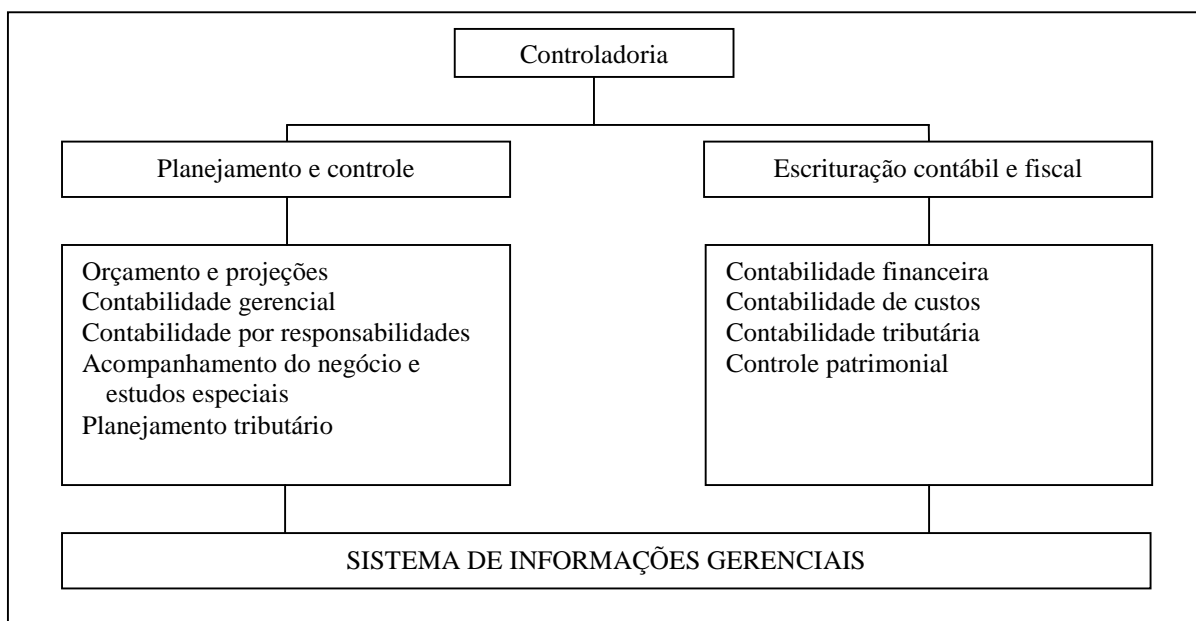


Figura 2 - Estrutura da controladoria  
Fonte: Oliveira et al (2005, p.16)

A opção pela apresentação da estrutura da controladoria proposta por Oliveira et al (2005, p.16) foi em função de estar na primeira obra nacional a incluir planejamento tributário no âmbito dos segmentos estruturais da controladoria. Outro ponto importante se refere ao alinhamento da estrutura da controladoria apresentada pelos autores com a presente pesquisa.

Para Borinelli (2006), as áreas internas de uma unidade organizacional são definidas com base nas atividades e funções que realizam. Desta forma, as áreas que integram o órgão controladoria, em termos de Estrutura Conceitual Básica da Controladoria, são as evidenciadas no Quadro 6.

Áreas Internas da Controladoria	Função
Contabilidade Geral ou Financeira	Contábil
Contabilidade Societária	Contábil
Contabilidade Gerencial	Gerencial - Estratégica

Planejamento, Orçamento e Controle	Gerencial - Estratégica
Contabilidade de Custos	Custos
Contabilidade Fiscal ou Tributária	Tributária
Seguros e Controle Patrimonial	Proteção e Controle dos Ativos
Controles Internos	Controle Interno
Riscos	Controle de Riscos
Sistemas de Informações	Gestão da Informação

Quadro 6 Estrutura conceitual básica da controladoria - áreas internas.

Fonte: adaptado de Borinelli (2006, p.222).

O autor reduziu as áreas internas da controladoria na Estrutura Conceitual Básica da Controladoria para 10 (dez), enquanto que os autores pesquisados por Borinelli apontaram 28 áreas internas na controladoria, sendo que algumas foram incorporadas, enquanto outras não apareceram como áreas internas da Controladoria no entendimento de Borinelli (2006).

#### c) Funções da Controladoria como órgão administrativo

A literatura apresenta diversas funções para a controladoria. No presente estudo serão abordadas alguns dos clássicos da literatura nacional, os trabalhos mais recentes e os conceitos vinculados aos objetivos empresariais.

Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 13) descrevem que “a escola clássica da administração trata como principais funções as de planejamento, organização, direção e controle [...]”.

O Quadro 7 apresenta em ordem cronológica os autores e as principais funções da controladoria como órgão administrativo.

Autores	Conceitos
Kanitz (1976, p.7-8)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Informação: compreende os sistemas contábeis e financeiros da empresa;</li> <li>- coordenação: através de suas funções, de certa forma centralizadora de informações, o controlador é o primeiro a tomar conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa;</li> <li>- planejamento: assessorar a direção no plano de metas, objetivos e direções;</li> <li>- acompanhamento: consiste em acompanhar de perto a evolução dos planos traçados.</li> </ul>
Oliveira (1998, p.29)	Sua função básica é suprir seus clientes internos de informações adequadas para a gestão econômica, financeira e operacional da empresa.
Almeida, Parisi e Pereira (2001)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Subsidiar o processo de gestão;</li> <li>- apoiar a avaliação de desempenho;</li> <li>- apoiar a avaliação de resultado;</li> <li>- gerir os sistemas de informação.</li> </ul>
Oliveira et al (2005, p.18)	<p>Em suma, a controladoria deve prestar-se para a contínua assessoria, no sentido de contribuir para o aprimoramento da empresa, por meio de críticas construtivas e inteligentes. Ciclo de aprimoramento contínuo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- conscientização da empresa para o aprimoramento contínuo;</li> <li>- análise das atividades e processos;</li> <li>- identificação das oportunidades para o aprimoramento;</li> <li>- eliminação de falhas e desperdícios.</li> </ul>

Borinelli (2006, p.225)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contábil;</li> <li>- gerencial-estratégica;</li> <li>- custos</li> <li>- tributária;</li> <li>- proteção e controle dos ativos;</li> <li>- controle interno;</li> <li>- controle de risco e;</li> <li>- gestão da informação.</li> </ul>
Nascimento e Reginato (2007, p. 15)	A área de controladoria tem a função de interagir constantemente com o processo decisório da empresa, buscando dados e informações econômico-financeiras em suas áreas de apoio, utilizando-se, principalmente, dos sistemas de mensuração, informação e de controles internos.

Quadro 7 Funções da controladoria.

Fonte: adaptado de Machado (2008, p.73) e autores.

Conforme Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 167), “na prática, pesquisas mostram que a atividade principal da área tem sido voltada à contabilidade e controles financeiros, mas tarefas mais ligadas à gestão e ao planejamento estão cada vez mais presentes”.

As funções da controladoria como órgão administrativo devem ser executadas com segurança e conhecimento, em função das necessidades dos gestores e da alta administração no processo de decisão.

Neste contexto, Ribeiro (2005, p.57) descreve que

a informação na controladoria apóia todo o processo de produção para a tomada de decisão, para a melhoria da escolha, da visão e da geração de conhecimento específico para o *controller* apoiar os gestores com a inteligência necessária para a tomada de decisão com o menor risco possível.

A partir das definições, missão e objetivos desse órgão, o presente estudo se limita a abordar as funções da controladoria vinculadas ao planejamento tributário e à gestão tributária, focos deste trabalho.

#### **2.1.4 A controladoria na coordenação da gestão tributária**

A literatura nacional e internacional ao longo dos anos abordou de forma muito superficial a gestão tributária com ênfase no planejamento tributário como função da controladoria no âmbito do órgão administrativo, uma vez que as áreas internas e as funções referenciadas evidenciam sempre as atividades de contabilidade fiscal ou tributária e impostos, e são raros os trabalhos que sugerem a gestão tributária com ênfase no planejamento tributário.

De acordo com Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.70), “a importância da controladoria na execução, coordenação e acompanhamento da gestão tributária é fundamental para garantir o sucesso da estratégia a ser adotada [...]”.



As diferenças entre contabilidade tributária e gestão tributária com ênfase no planejamento tributário são relevantes, principalmente no aspecto relacionado ao gerenciamento dos tributos por meio do conhecimento aprofundado da legislação tributária nacional e internacional, visando a redução da carga tributária e melhores resultados para a organização.

Teixeira e Zanluca (2009) discorrem sobre o conceito de gestão tributária a partir do gerenciamento dos aspectos tributários, com a finalidade de adequação e planejamento, controlando as operações que tenham relação direta com tributos.

Os autores ressaltam que um erro muito comum nas empresas é focalizar demais o processo tributário no departamento de impostos, esquecendo-se de que outros departamentos também geram rotinas fiscais. Atualmente, com diversas alterações na legislação tributária, é preciso focar aspectos de gerenciamento e planejamento de forma sistêmica.

Dessa forma, o planejamento tributário está inserido no processo de gestão tributária por meio da implementação de alternativas lícitas de economia tributária, redução dos custos e maximização dos recursos.

A preocupação da moderna controladoria com a eficácia organizacional, dando uma maior ênfase na função de gestão tributária, vem contribuindo na busca pela eficiência nas práticas tributárias e em todo o processo de gestão dos tributos que fazem parte das atividades da empresa. Neste sentido, alguns autores que abordam esse tema especificam tarefas e conhecimentos necessários no âmbito da gestão tributária.

Segundo Nascimento e Reginato (2007, p.237), a controladoria tem como competências principais as seguintes tarefas:

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

Oliveira, Perez Júnior e Silva (2005, p.207) enfatizam que, para que o *controller* alcance êxito nessa atividade, precisa ter sólidos conhecimentos sobre:

- os diversos incentivos fiscais existentes que permitem a redução de tributos federais ou estaduais;
- as áreas incentivadas pelos governos municipais, estaduais ou federal para instalação de novas indústrias;
- todas as situações em que é possível o crédito tributário, principalmente em relação aos chamados impostos não cumulativos (ICMS e IPI);

- todas as situações em que é possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo um melhor gerenciamento do fluxo de caixa; e
- todas as despesas e provisões aceitas pelo fisco como dedutíveis da receita.

Sendo assim, para que a controladoria possa exercer as competências envolvidas na coordenação da gestão tributária de uma organização, torna-se imprescindível o conhecimento dos aspectos relacionados à área tributária e aos diversos processos executados nos setores que influenciam a geração de tributos. A Figura 3 apresenta o referido fluxo.

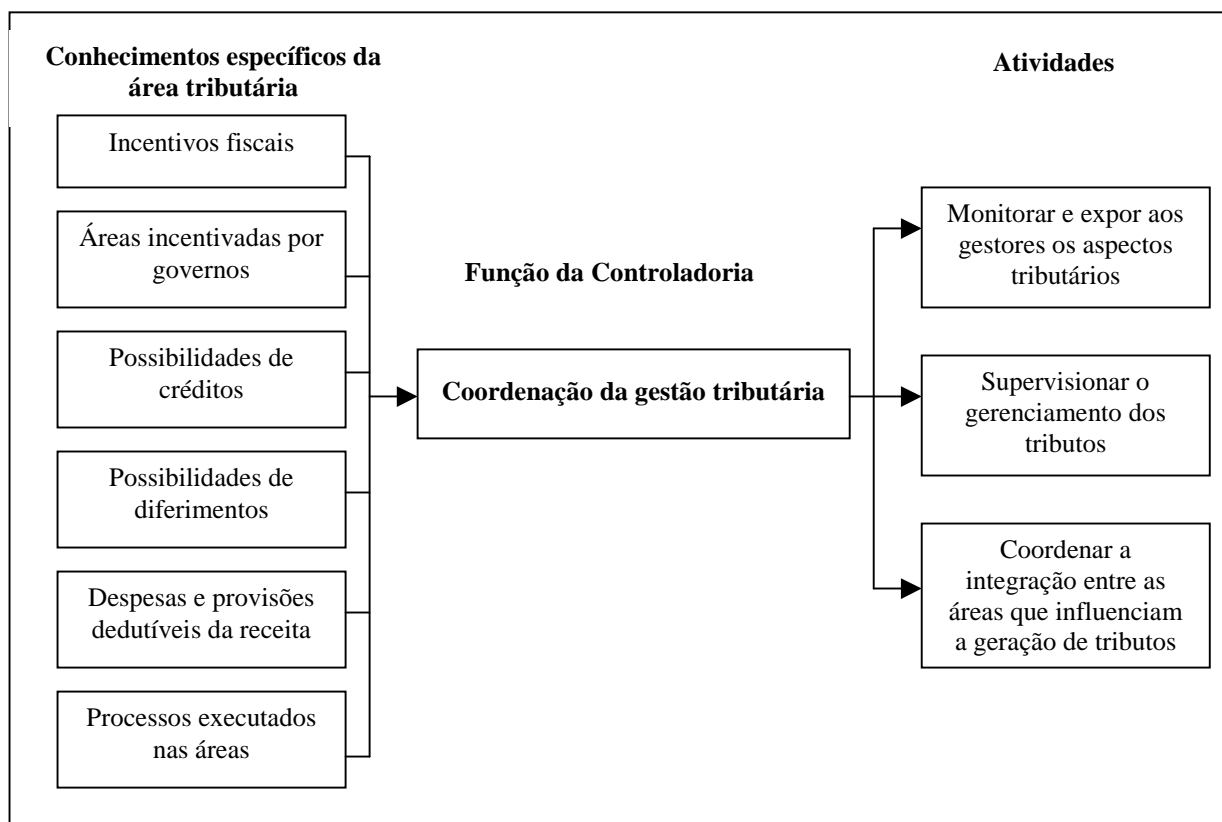


Figura 3 - Controladoria na coordenação da gestão tributária  
 Fonte: autor

A literatura nacional que aborda temas vinculados à contabilidade tributária, também conhecida como contabilidade fiscal, geralmente faz referência apenas à importância de aplicar na prática os conceitos, princípios e todos os dispositivos legais que fazem parte da legislação tributária e contábil nacional. Sendo assim, a principal diferença entre gestão tributária e contabilidade tributária é o aspecto estratégico, ou seja, enquanto a contabilidade tributária atua na aplicação da legislação tributária, a gestão tributária tem como foco a economia tributária por meio de práticas legais.

#### 2.1.4.1 Contabilidade tributária

Os primeiros aspectos importantes a serem abordados são as definições das fontes do direito tributário, o conceito e as espécies de tributos e as definições de tributos indiretos e diretos.

As principais fontes do direito tributário são, em ordem de importância, a Constituição Federal, as Emendas à Constituição Federal, as Leis Complementares à Constituição, as Leis Ordinárias, as Medidas Provisórias, as Leis Delegadas, o Decreto Legislativo, as Resoluções e os Tratados e Convenções Internacionais.

As fontes secundárias do direito são aquelas que não podem inovar na ordem jurídica, e são, respectivamente: Decreto Regulamentar; Jurisprudência (conjunto de decisões proferidas pelos tribunais); Normas Complementares das Leis, Tratados e Decretos; e os Usos e Costumes (práticas adotadas na ausência de lei).

O Código Tributário Nacional (CTN) conceitua tributo em seu artigo 3º:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Conforme Oliveira et al (2007, p. 23), para melhor entendimento sobre a definição de tributo, é possível decompor sua definição nas características apresentadas no Quadro 8.

Características	Definições
Prestação Pecuniária	Significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento <i>in natura</i> ou <i>in labore</i> , ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou em prestação de serviço.
Compulsória	Obrigação independente da vontade do contribuinte.
Em moeda ou cujo valor se possa exprimir	Os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores (ORTN, BTN, Ufir)
Que não constitua sanção de ato ilícito	As penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento da lei
Instituída em Lei	Só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação
Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada	A autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

Quadro 8 Características essenciais presentes no conceito de tributos

Fonte: adaptado dos autores supracitados.

O Código Tributário Nacional (CTN) define em seu artigo 4º que a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificar a natureza jurídica do tributo:

- a) a denominação legal do tributo de sua arrecadação e;
- b) a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Desta forma, tributo é genérico, sendo classificados como impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais. Alguns tributaristas ressaltam que, após a Constituição Federal de 1988, devem ser considerados também como tributos o Empréstimo Compulsório previsto no artigo 148 da Constituição e as Contribuições Sociais previstas no artigo 149 da Constituição Federal.

Assim, as espécies de tributos previstas no Código Tributário Nacional (CTN) são os Impostos, as Taxas e as Contribuições de Melhoria. Estas são definidas de forma objetiva por Pêgas (2006, p. 34 e 35), conforme o Quadro 9.

Tributos	Definições
Impostos	Diz o Artigo 16 do CTN: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa aos contribuintes”. O imposto é de competência privativa, atribuída pela Constituição Federal, ou seja, é de competência exclusiva da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios.
Taxas	A definição de taxa está no Artigo 77 do CTN: “as taxas [...] têm como fato gerador o exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte, ou posto à sua disposição”. Seu parágrafo único completa: “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idêntico ao imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas”.
Contribuição de Melhoria	A contribuição de melhoria, cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, pode ser instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária para o contribuinte. Em virtude de exigências burocráticas, a contribuição de melhoria raramente tem sido cobrada no Brasil.

Quadro 9 Espécies de tributos previstas no CTN

Fonte: adaptado do autor supracitado.

As três espécies de tributos mencionadas no Quadro 10 foram complementadas por mais duas instituídas pela Constituição Federal de 1988: as Contribuições Especiais e os Empréstimos Compulsórios. Essas espécies de tributos são objetivamente definidas por Pessoa (2008, p.13 e 14), conforme demonstra o Quadro 10.

Tributos	Definições
Contribuições Especiais	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contribuições Sociais: consistem em instrumentos gerais e para a Seguridade Social;</li> <li>- contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE): intervenção no Domínio Econômico em razão do descompasso efetivo ou potencial do mercado;</li> <li>- contribuição no interesse das categorias econômicas e profissionais: pode ser profissional, econômica ou de serviço social; contribuição compulsória destinada às entidades privadas (sindicatos, Sesi, Senai, Sebrae, etc.);</li> <li>- contribuição para custeio da iluminação pública: destinada ao custeio da iluminação pública, de competência dos Municípios e do Distrito Federal;</li> <li>- contribuição previdenciária dos servidores: é o tributo cobrado dos servidores</li> </ul>

	pelos Estados, Distrito Federal e Municípios para custeio da respectiva previdência social.
Empréstimos Compulsórios	Podem ser constituídos quando motivados por: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência. Não obedecem, nesse caso, ao princípio da anterioridade;</li> <li>b) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Obedece ao princípio da anterioridade.</li> </ul>

Quadro 10 Espécies de tributos previstos na Constituição Federal.

Fonte: adaptado do autor supracitado.

Os tributos são fundamentados por vários Princípios Constitucionais Tributários, tais como: o Princípio da Legalidade, o da Isonomia, o da Anterioridade, entre outros. Esses princípios não são abordados neste estudo em função dos objetivos da pesquisa. Os elementos fundamentais do tributo são o fato gerador, o contribuinte ou responsável, a base de cálculo e a alíquota, elementos estes que também não são abordados de forma detalhada, pois os conceitos não são relevantes para as finalidades da pesquisa.

Os tributos indiretos são aqueles repassados no preço do produto. A classificação é mais econômica do que jurídica. Para Fabretti (2007, p. 168), “são considerados tributos indiretos aqueles que a cada etapa econômica são repassados para o preço do produto/mercadoria/serviço. Em Ciência das Finanças, essa técnica tem o nome de repercussão”.

Os tributos diretos não podem ser objeto de repercussão, ou seja, não podem ser repassados para o preço do produto. Fabretti (2007, p. 201) esclarece que “tributos diretos são os que recaem definitivamente sobre o contribuinte que está direta e pessoalmente ligado ao fato gerador. Assim, a mesma pessoa é o contribuinte de fato e de direito”.

Diante do exposto, faz-se necessário visualizar alguns conceitos mais recentes sobre contabilidade tributária, presentes na literatura nacional, como segue no Quadro 11.

Autores	Definição
Oliveira et al (2007, p. 36)	Pode-se entender contabilidade tributária como: - especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e das normas básicas da legislação tributária; - ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.
Fabretti (2007, p. 29)	É o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.
Pêgas (2008, p. 20)	Da associação do direito tributário com a ciência contábil, surge a contabilidade tributária, que representa o ramo da contabilidade cujo objetivo é aplicar e adaptar conceitos e princípios contábeis à legislação tributária, de forma adequada, simultânea e, principalmente, integrada.

Quadro 11 Definições da contabilidade tributária.

Fonte: adaptado dos autores supracitados.

A partir das definições demonstradas no Quadro 11, é possível constatar que o principal objetivo da contabilidade tributária é a aplicação da legislação tributária vigente e o gerenciamento dos tributos de forma adequada e simultânea, com a missão de evitar sanções fiscais e legais. Em função desses aspectos e da complexa legislação tributária nacional, os profissionais que atuam na contabilidade tributária executam inúmeras atividades operacionais.

A realidade tributária brasileira é notoriamente complexa, trazendo um custo financeiro enorme ao contribuinte e, ainda, causando a constante insegurança de se estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco. Esse fato deve-se, primeiramente, em função do excesso de tributos cobrados no Brasil; em segundo lugar, pela quantidade elevada de normas que regem o sistema tributário nacional; em terceiro, em virtude das inúmeras obrigações acessórias que as empresas devem cumprir; e, por último, da multiincidência sobre uma mesma base de cálculo (AMARAL, 2007).

Nesse cenário, as atividades exercidas pela contabilidade tributária no âmbito da controladoria ficam limitadas ao cumprimento das obrigações principais, ou seja, a apuração e o recolhimento dos tributos nos termos da legislação tributária vigente, e ao cumprimento das diversas obrigações acessórias, ou seja, entregar declarações, formulários, livros e guias, etc. Dessa forma, a gestão tributária com ênfase no planejamento tributário, visando à redução da carga tributária e a melhores resultados para a organização, fica em segundo plano.

#### 2.1.4.2 Planejamento tributário

A gestão tributária com ênfase no planejamento tributário vem ocorrendo com frequência nas empresas – mas geralmente vinculada aos tributos diretos, principalmente o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – quase sempre assessoradas por empresas de consultoria. Neste contexto, faz-se necessário visualizar algumas definições do conceito de planejamento tributário, presentes na literatura nacional, como segue no Quadro 12.

Autores	Definição
Oliveira et al (2005, p. 206)	Entende-se por planejamento tributário estratégico o conjunto do 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. É uma maneira lícita de reduzir a carga fiscal.
Sillos (2005, p.10)	O planejamento tributário é a expressão utilizada para representar o conjunto de procedimentos adotados pelo contribuinte com o objetivo de eliminar, reduzir ou diferir para o momento mais oportuno a incidência de tributos.
Young (2006, p. 94)	Podemos entender que planejamento tributário é um artifício utilizado de forma preventiva, buscando a economia tributária, onde especialistas analisarão as opções dadas no ordenamento jurídico e indicarão a melhor, menos onerosa.
Nascimento e Reginato (2007, p. 239)	O planejamento tributário consiste em uma técnica gerencial que visa avaliar até que ponto as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços são impulsionadores das obrigações e dos encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes, para que, mediante meios e instrumentos legítimos, se possa adotar aquele que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.
Chaves (2008,p.5)	O planejamento tributário é o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos.
Borges (2008, p. 36)	A ação empresarial que visa, mediante meios e instrumentos legítimos, harmonizar as transações futuras ao objetivo de excluir, minimizar ou adiar o correspondente débito fiscal vem ocupando, dia a dia, uma posição de vanguarda na estratégia global das organizações.

Quadro 12 Definições de planejamento tributário.

Fonte: adaptado dos autores supracitados.

A questão tributária tem sido alvo de preocupação por parte das organizações nacionais, uma vez que o custo tributário presente nas atividades operacionais afeta diretamente e de forma relevante o resultado financeiro e econômico.

As oportunidades de redução da carga tributária de forma legal existem e podem ser utilizadas com responsabilidade e conhecimento profundo da legislação tributária vigente. Contudo, as atividades de elisão fiscal não devem ser confundidas com as ilegalidades oriundas da sonegação fiscal. A sonegação fiscal ou evasão fiscal está vinculada a práticas ilegais de redução do ônus tributário, por meio de simulação ou fraude.

A evasão fiscal difere da elisão fiscal, pois enquanto a evasão fiscal reduz a carga tributária de forma ilícita, por meio de simulação ou fraude, a elisão fiscal ou planejamento tributário possibilita a redução de carga tributária utilizando-se de alternativas legais e não vedadas pela legislação vigente.

De acordo com Amaral (2007, p. 57), “a elisão decorre, sempre, de ato jurídico lícito. Em contraponto podemos afirmar que o ilícito poderá surgir evasão, nunca elisão”. A doutrina tributária não deixa dúvida com relação às diferenças entre elisão fiscal ou planejamento tributário e evasão fiscal ou sonegação fiscal; portanto, na prática, não deve haver equívocos com relação aos referidos conceitos.

As diferenças existentes entre evasão fiscal e elisão fiscal podem ser expressas de forma objetiva, conforme demonstra o Quadro 13.

Sonegação fiscal (Evasão fiscal)	Planejamento tributário (Elisão fiscal)
Ilegal (contrária às leis)	Legal
Passível de sanção penal (crime de sonegação fiscal)	Não é passível de sanção
Medidas adotadas após a ocorrência do fato gerador	Medidas adotadas antes da ocorrência do fato gerador
Deve ser combatida	Deve ser estimulada

Quadro 13 Diferenças entre sonegação fiscal e planejamento tributário.

Fonte: adaptado de Amaral (2007, p. 7)

De acordo com Amaral (2007), no Reino Unido o direito reconhece a distinção entre evasão fiscal (prática ilegal) e elisão fiscal (procedimentos lícitos), utilizando-se dos conceitos assemelhados de *tax evasion* e *tax avoidance*.

O planejamento tributário deve ser abrangente, de tal modo que se leve em consideração todos os tributos incidentes na operação empresarial. Assim, será possível definir indicadores de desempenho que confrontem a redução da carga tributária de forma individualizada por tributo.

A principal finalidade do planejamento tributário é reduzir a carga tributária e, conseqüentemente, melhorar o resultado da organização. Neste sentido, Amaral (2007) expõe que são três as finalidades do planejamento: a) evitar a incidência do tributo; b) reduzir o montante do tributo; e c) retardar o pagamento do tributo.

A aplicação do planejamento tributário torna-se efetivamente abrangente, pois, todos os tributos que fazem parte das operações da organização precisam ser estudados de forma detalhada, sendo que os principais aspectos necessitam ser analisados minuciosamente.

Ao se adotar um sistema de economia fiscal, faz-se necessária a análise de quatro aspectos, conforme descritos por Amaral (2007, p. 22):



- a) Análise econômica-financeira: adotar procedimentos que visem maximizar o resultado do planejamento. Ex.: o depósito judicial na maioria das vezes é prejudicial à empresa, pois além do descaixe do valor, a empresa não pode aproveitar da dedutibilidade da despesa e poderá ainda ter de reconhecer a variação monetária ativa na base de cálculo do PIS e COFINS.
- b) Análise jurídica: deve haver fundamento jurídico a ser alegado. Com a modificação do CTN, estabelecendo que a compensação somente pode operar-se após o trânsito em julgado da ação, é necessário muito cuidado nesta análise.
- c) Análise fiscal: é necessário que as obrigações acessórias estejam cumpridas e em ordem de forma a não desencadear um processo de fiscalização. Dois preceitos constitucionais protegem a adoção da economia legal: Princípio da Ampla Defesa e do Devido Processo Legal.
- d) Análise fisco-contábil: adotar procedimentos que permitam a economia de outros tributos, buscando a maximização do lucro e minimização do risco. Para tanto, a contabilidade reveste-se de importância fundamental, pois na maior parte das vezes os lançamentos contábeis é que dão suporte às operações.

Assim, na análise fisco-contábil ressalta-se que os tributos sujeitos ao regime de apuração não-cumulativo, ou seja, aqueles que permitem desconto de créditos nas aquisições, abatidos dos débitos das respectivas saídas, representam alternativas de redução do ônus tributário.

Os tributos sujeitos ao regime não-cumulativo no Brasil são: o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, sendo apenas as duas últimas contribuições aquelas recolhidas pelas empresas enquadradas no regime de apuração do Imposto de Renda com base no Lucro Real.

Fabretti (2007, p. 298) esclarece que “tanto no PIS como na COFINS passaram a vigorar e a conviver dois sistemas: o não-cumulativo e o cumulativo, fato que torna a legislação cada vez mais complexa”.

Esse comentário se torna pertinente pelo fato desses tributos sofrerem um regime de não-cumulatividade parcial, ou seja, as empresas que não estão enquadradas no regime de tributação do Imposto de Renda pelo Lucro Real não estão sujeitas a apuração não-cumulativa. Desta forma, inúmeras pessoas jurídicas permanecem no sistema anterior, o cumulativo.

O ICMS e o IPI são impostos não-cumulativos e seletivos, ou seja, a não-cumulatividade permite que os impostos pagos em etapas anteriores (compras) do processo produtivo possam ser compensados com os impostos incidentes nas saídas (vendas), enquanto a seletividade define as alíquotas de acordo com a essencialidade dos produtos.

Borges (2001, p. 56) descreve que o princípio da não-cumulatividade “determina que, do imposto devido por determinada operação, deve ser abatido o montante cobrado nas operações anteriores, com a finalidade de ser evitada a superposição do imposto, a incidência em cascata”.

Ressalta-se que é de suma importância o conhecimento profundo da legislação tributária vigente, pois as alterações que ocorrem são frequentes e, em geral, não são acompanhadas em tempo real, refletindo em pagamentos de tributos indevidos e em resultados operacionais equivocados.

Gorges (2005, p.469) entende que no âmbito do ICMS, “trata-se de princípio consagrado pela Constituição Federal. Um dos mais importantes na sistemática tributária do ICMS”. Os contribuintes desses tributos não-cumulativos e os profissionais que atuam na área tributária conhecem essa regra, mas a complexidade da legislação desses tributos acaba limitando o aproveitamento dos créditos previstos na legislação.

A economia legal de tributos, segundo Amaral (2007), pode operar em três esferas:

- a) No âmbito da própria empresa, através de medidas gerenciais que possibilitem a não ocorrência do fato gerador do tributo, que diminua o montante devido ou que adie o seu vencimento.
- b) No âmbito da esfera administrativa, que arrecada o tributo, buscando a utilização dos meios previstos em lei que lhe garantam uma diminuição legal do ônus tributário.
- c) No âmbito do poder judiciário, através da adoção de medidas judiciais, com o fim de suspender o pagamento (adiamento), diminuição de base de cálculo ou alíquota e contestação quanto à legalidade da cobrança.

As três esferas de operacionalização do planejamento tributário evidenciam as alternativas que possibilitam a redução da carga tributária. Desta maneira, as que oferecem menor risco são as esferas da própria empresa e a esfera administrativa, enquanto a esfera do poder judiciário demanda um maior esforço e um risco maior em função da insegurança jurídica demonstrada pelos tribunais em casos concretos de mudança de posicionamento, relacionada aos processos que envolvem os tributos existentes na legislação tributária nacional.

A relevância dos tributos no resultado das organizações não é novidade. Portanto, para se obter sucesso na economia lícita de tributos por meio do planejamento tributário, este deverá ser compartilhado com os departamentos estratégicos da organização. Ao elaborar diversos estudos e criar alternativas lícitas de redução da carga tributária, as pessoas que fazem parte do processo precisam ser envolvidas nas fases pertinentes ao planejamento tributário.

Para demonstrar o impacto da carga tributária global das empresas brasileiras, o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) constatou por meio de pesquisas que a carga tributária global dessas empresas, em 2007, pode ser distribuída da seguinte forma, conforme demonstra o Quadro 14.

Descrição	%
Carga tributária sobre o faturamento	33,25
Carga tributária sobre o total de custos/despesas	47,14
Carga tributária sobre o lucro	52,23
Carga tributária sobre o valor agregado	45,00

Quadro 14 Carga tributária global das empresas brasileiras.

Fonte: adaptado de Amaral (2007, p. 3 e 4)

Diante deste cenário, a controladoria torna-se importante na execução do planejamento tributário, pois faz parte da sua missão a coordenação dos esforços para o alcance global do resultado.

Apesar da evidente importância da controladoria nesse processo, a literatura nacional principalmente a impressa, vem tratando do tema sobre planejamento tributário no âmbito da controladoria como unidade organizacional de forma muito superficial, sendo raros os livros nacionais que abordam o tema de forma abrangente.

O propósito desta pesquisa é focar as funções de controladoria sob a ótica da gestão tributária com ênfase no planejamento tributário, visando redução da carga tributária. Neste sentido, o estudo se limita aos autores nacionais que abordam o assunto, em função das diferenças tributárias nacionais em relação aos demais países, pois a maioria destes já apura há algum tempo os tributos de forma simplificada por meio de percentual sobre o valor agregado.

Oliveira (1998) foi um dos primeiros autores de livros sobre controladoria no Brasil que vinculou a atividade de planejamento tributário como função da moderna controladoria. Neste tópico, o autor inicia o tema contabilidade fiscal de forma superficial, descrevendo sobre a responsabilidade do *controller* no gerenciamento dos impostos. O Quadro 15 demonstra os comentários do autor sobre contabilidade fiscal e planejamento tributário.

Contabilidade Fiscal	
Autor	Responsabilidades
Oliveira (1998, p. 24 e 25)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher, conforme os Princípios Fundamentais de Contabilidade;</li> <li>- orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de impostos;</li> <li>- controle dos prazos de recolhimento dos diversos tributos;</li> <li>- orientação fiscal para as demais unidades da empresa (filiais, fábricas, departamentos) ou das empresas coligadas e controladas.</li> </ul>

<b>Planejamento Tributário</b>	
Conhecimentos	
Oliveira (1998, p. 24 e 25)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Todas as situações em que é possível o crédito tributário, principalmente em relação aos chamados impostos não-cumulativos (ICMS, IPI);</li> <li>- todas as situações em que é possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo um melhor gerenciamento do fluxo de caixa;</li> <li>- todas as despesas e provisões aceitas pelo fisco como dedutíveis da receita.</li> </ul>

Quadro 15 Contabilidade fiscal e planejamento tributário.

Fonte: adaptado de Oliveira (1998, p. 24 e 25).

O autor ressalta a importância do planejamento tributário como função da controladoria, porém, de forma muito superficial, ou seja, faz apenas comentários, sem entrar nos conceitos e exemplos de redução da carga tributária por meio do planejamento tributário e da gestão tributária.

Assim, após as referências superficiais sobre as atividades de gestão tributária com ênfase no planejamento tributário no âmbito da controladoria realizadas por Oliveira em 1998, os próximos livros de controladoria que abordaram esse tema são mais recentes. Os autores apresentam conceitos modernos e mais amplos, relacionados em ordem cronológica no Quadro 16.

Autores	Definição
Ribeiro (2005, p. 117)	<p>A abordagem de estudo da área fiscal na controladoria é quesito importante pelo reflexo na estrutura financeira que ela gera e pelo impacto que a carga tributária no Brasil interfere na competitividade das empresas.</p> <p>O impacto tributário no Brasil é uma preocupação constante dos gestores, cuja interferência pode gerar grandes problemas na cadeia de valor da organização.</p>
Oliveira et al (2005, p. 205 a 207)	<p>Mais do que quaisquer outros profissionais das áreas administrativas ou financeiras, o <i>controller</i> precisa conhecer com grande profundidade a legislação tributária, em virtude de suas responsabilidades quanto à eficácia e eficiência nesse gerenciamento. É preciso, portanto, que o <i>controller</i> esteja sempre sintonizado com as mudanças econômicas e tributárias, trabalhando com o presente, revendo o passado e analisando o futuro.</p> <p>A correta orientação fiscal e tributária para as demais unidades ou empresas do grupo pode representar relevante economia com os impostos.</p> <p>Para o correto planejamento tributário, o <i>controller</i> precisa conhecer profundamente a legislação tributária, para, a partir desse conhecimento, planejar com bastante antecedência a melhor alternativa para a empresa executar suas operações industriais e comerciais.</p> <p>A finalidade principal de um bom planejamento tributário é, sem dúvida, a economia de impostos sem infringir a legislação.</p>
Nascimento e Reginato (2007, p. 236 a 238)	<p>Os conceitos de Gestão Tributária no âmbito da controladoria são recentes, haja vista que nas décadas de 70 e 80 a controladoria não prestava a devida atenção aos custos tributários, tendo como principal foco promover informações para as matrizes localizadas no exterior (TUNG, 1974).</p> <p>Pode-se conceituar a Gestão Tributária como sendo o conjunto de ações e os processos utilizados para o controle dos aspectos tributários de uma organização social.</p> <p>A controladoria deve implementar um modelo de gestão que efetivamente permita aos gestores da organização:</p> <p>a) fazerem uma adequada interpretação e execução no cumprimento das obrigações e rotinas fiscais da empresa;</p>

	<p>b) não optarem por procedimentos que possam expor a empresa a contingências fiscais, bem como o pagamento indevido de tributos;</p> <p>c) adotarem formas lícitas de economia tributária; e</p> <p>d) darem atenção às normas do ambiente externo em que a entidade está inserida.</p> <p>A controladoria tem de estar atenta para não cometer equívocos no que tange às atividades de apuração de tributos e, principalmente, atentar-se para as possibilidades de diminuição da carga tributária da organização.</p> <p>As práticas de planejamento tributário, contudo, são complexas, mas nem por isso a controladoria deve deixar de considerar as possibilidades de minimização da carga tributária, na medida em que tal prática tem reflexo direto na dimensão de controle físico-financeiro da organização.</p>
--	---

Quadro 16 Gestão tributária com ênfase em planejamento tributário no âmbito da controladoria.

Fonte: adaptado dos autores supracitados.

Diante do exposto, fica evidente que a gestão tributária com ênfase em planejamento tributário é uma função importante na controladoria como unidade organizacional, sendo que no Brasil o reflexo é maior em função das complexidades do Sistema Tributário Nacional. Por essa razão, os autores referenciados no Quadro 16 ressaltaram a importância dessa função da controladoria, contribuindo diretamente na redução da carga tributária a partir da correta orientação fiscal para as demais unidades da empresa, possibilitando melhores resultados.

Borinelli (2006) demonstrou que a controladoria participa do processo de elaboração do planejamento tributário como responsável, coordenadora, consolidadora e executora em, aproximadamente, 50% das organizações pesquisadas, sendo estas as 100 (cem) maiores empresas privadas que operam no País.

Já Machado (2008) demonstrou que, das unidades subordinadas à controladoria, o planejamento tributário aparece com 65,63% das indicações.

Na mesma pesquisa, ficou evidenciado que a controladoria é responsável por todo o processo e elaboração do planejamento tributário das organizações.

No tópico sobre as dificuldades na gestão da informação e os caminhos a superar, um dos principais problemas evidenciados é a mudança de legislação, sendo que o caminho apontado para superar essa dificuldade é o acompanhamento diário destas alterações. A pesquisa demonstrou ainda que, das atividades da controladoria, as de gestão e controle de impostos, de orientação fiscal e de planejamento tributário apresentaram 71,88% das indicações das empresas pesquisadas, enquanto a gerência de impostos (registro, recolhimento e supervisão) aparece com 70%.

Atualmente, os gestores de empresas brasileiras sabem que a redução da carga tributária é uma necessidade primordial, a qual, inclusive, está vinculada à sobrevivência do negócio e, portanto, deve ser realizada de forma lícita, visando racionalizar os custos tributários, sem afrontar os dispositivos legais que regem o sistema tributário nacional. Assim,

o envolvimento da controladoria na coordenação das atividades inerentes ao processo de gestão tributária está tornando-se cada vez mais determinante e abrangente.

Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.71) descrevem que “a controladoria torna-se essencial em todo o processo de gerenciamento das obrigações tributárias, principais e acessórias, coordenando e controlando as atividades inerentes e determinantes da gestão tributária [...]”.

Diante dessa realidade, na seqüência deste estudo são detalhados os processos de compras e a evidenciação dos tributos inseridos nestes processos, demonstrando o impacto destes nos custos de produção e financeiros, para, em outro momento do estudo, demonstrar como a controladoria pode contribuir por meio da gestão tributária para a redução dos impactos tributários nesses processos e melhorar os resultados das organizações.

### **2.1.5 Os Tributos Existentes nas Aquisições de Insumos e Bens para o Ativo Imobilizado**

As operações de compras são essenciais para todas as empresas que praticam operações mercantis, principalmente se o segmento for industrial, sendo que, neste caso, as compras dos diversos insumos para o processo produtivo representam impacto direto nos custos de produção.

Neste contexto, Dias (2007, p. 259) ressalta que:

em todo sistema empresarial, para se manter um volume de vendas e um perfil competitivo no mercado e, conseqüentemente, gerar lucros satisfatórios, a minimização de custos deve ser perseguida e alcançada, principalmente os que se referem aos materiais utilizados, já que representam uma parcela por demais considerável na estrutura de custo total.

As demais compras realizadas pelos estabelecimentos industriais (de mercadorias para revenda, materiais de consumo e bens para integrar o ativo imobilizado) também são essenciais e relevantes, em face das necessidades cotidianas e do volume de recursos financeiros envolvidos. Dessa forma, realizar as compras com segurança e atingir os resultados esperados é condição fundamental para qualquer organização, independente do segmento em que atua.

Sob esse aspecto, Baily et al (2000, p. 16) afirmam que a compra é vista pela organização bem-sucedida como uma atividade de importância estratégica considerável. Os autores complementam que o papel e a contribuição das compras têm crescido consideravelmente durante a segunda metade do século XX, sendo que o maior interesse pela atividade vem ocorrendo em anos recentes.

Os principais objetivos de um departamento de compras, visando atender às solicitações das áreas produtivas e das demais áreas da organização, são demonstrados no Quadro 17, em ordem cronológica e por autores.

Autores	Objetivos
Baily et al (2000, p. 31)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Suprir a organização com um fluxo seguro de materiais e serviços para atender as necessidades;</li> <li>- assegurar continuidade de suprimento para manter relacionamentos efetivos com fontes existentes, desenvolvendo outras fontes de suprimentos alternativas, ou para atender a necessidades emergentes ou planejadas;</li> <li>- comprar eficiente e sabiamente, obtendo por meios éticos o melhor valor por centavo gasto;</li> <li>- administrar estoques para proporcionar melhor serviço possível aos usuários e ao menor custo;</li> <li>- manter relacionamentos cooperativos sólidos com outros departamentos, fornecendo informações e aconselhamentos necessários para assegurar a operação eficaz de toda a organização;</li> <li>- desenvolver funcionários, políticas, procedimentos e organização para assegurar o alcance dos objetivos previstos.</li> </ul>
Coronado (2001, p. 75)	Cabe ao gestor da área de compras os acordos junto ao mercado, buscando fornecedores que ofereçam as vantagens relacionadas na cadeia de suprimentos, para proporcionar, dessa maneira, agregação de valor à organização, o que reflete economicamente no resultado da área e no global.
Dias (2007, p. 259)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Obter um fluxo contínuo de suprimentos a fim de atender aos programas de produção;</li> <li>- coordenar esse fluxo de maneira que seja aplicado um mínimo de investimento que afete a operacionalidade da empresa;</li> <li>- comprar materiais e insumos aos menores preços, obedecendo padrões de quantidade e qualidade definidos;</li> <li>- procurar sempre dentro de uma negociação justa e honesta as melhores condições para empresa, principalmente em condições de pagamento.</li> </ul>

Quadro 17 Objetivos de um departamento de compras.

Fonte: adaptado dos autores supracitados.

Este estudo aborda os principais aspectos dos processos de aquisição de insumos no mercado nacional e internacional e as compras de bens para o ativo imobilizado no mercado nacional e internacional, evidenciando os principais tributos inseridos nesses processos.

#### 2.1.5.1 Aquisição de insumos no mercado nacional e internacional

O processo de aquisição de insumos é de suma importância para os estabelecimentos industriais, em função do custo de fabricação, o qual é composto pelos gastos necessários ao processo de produção, tais como matéria-prima, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação.

O conceito de insumos foi apresentado pela Secretaria da Federal do Brasil em seu site para facilitar a apropriação dos créditos de PIS/COFINS. Entende-se como insumos o que for utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, as matérias-primas, os

produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Para Nepomuceno (2004, p. 247), “entende-se por matérias-primas as matérias (bens) principais que entram na composição dos produtos que se fabrica. Assim, o conceito de matéria-prima relaciona-se, diretamente, com o produto que a incorpora”.

A maioria dos compradores conhece os componentes que formam o preço de aquisição de insumos. No entanto, existe um fator de extrema relevância nos preços de venda que são alvo de desconhecimento por grande parte dos compradores, em função da complexidade do tema. Esse fator complexo chamado “tributo” é responsável por reflexos relevantes nos resultados. O IBPT apresentou um estudo referente ao primeiro trimestre de 2009 que demonstrou que a carga tributária brasileira nesse período totalizou 38,45% do Produto Interno Bruto – PIB.

A limitação de indústrias e o elevado custo da produção nacional são fatores relevantes no processo logístico que contribuem para que as empresas do segmento tecnológico sejam as principais importadoras de insumos. A esse respeito, Baily et al (2000, p. 309) observam que seria difícil encontrar alguma organização que não adquira pelo menos parte de seus materiais de fornecedores estrangeiros.

A literatura nacional aponta algumas razões para a realização de compras no exterior, sendo a principal a ausência de itens importados no mercado nacional. Outras destacadas são exigências tecnológicas, custos reduzidos e produtos inovadores. Por outro lado, as principais dificuldades são oriundas das oscilações da moeda estrangeira em relação ao real e as dificuldades logísticas em função das distâncias.

Para Lopez e Gama (2008, p. 317), “pode-se denominar importação a entrada de mercadoria em um país, procedente do exterior, a qual se configura, perante a legislação brasileira, no momento do desembarço aduaneiro”.

Neste contexto, a maioria das empresas que atuam nesse ramo importa um percentual relevante da sua produção, aumentando de forma significativa o volume de intercâmbio internacional. A partir desse fato, surgem necessidades de redução dos diversos custos existentes nas operações de importação de insumos.

No entendimento de Ashikaga (2005), o comércio exterior é uma alternativa que poderia ser denominada imprescindível às atividades empresariais, pois a importação de



insumos é importante na elaboração dos produtos nacionais, assim como a venda para o exterior.

A partir desse cenário, torna-se necessário descrever de forma objetiva os principais tributos existentes no Brasil quando das aquisições de insumos no mercado nacional e internacional e os efeitos sobre preços e custos. Ressalta-se que, nas importações, o Imposto de Importação impacta diretamente os custos de produção, aumentando-os significativamente.

#### 2.1.5.1.1 Tributos existentes na aquisição de insumos no mercado nacional

Nas aquisições de insumos no mercado nacional, os principais tributos inseridos nos preços de venda dos fornecedores são: o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Além destes, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é somado ao valor total da aquisição nas compras feitas de estabelecimentos industriais, pelo fato desse tributo ser calculado por fora.

Apesar de não evidenciar oscilações nos custos de produção, esses tributos apresentam impactos financeiros e em várias situações poderão afetar o resultado econômico em função do desconhecimento, por parte dos compradores, em relação aos principais efeitos tributários presentes no processo de aquisição.

a) Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

O Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é um imposto de competência estadual que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Incide, também, sobre operações de importação, qualquer que seja a sua finalidade, cabendo o imposto ao estado onde estiver situado o domicílio do destinatário da mercadoria.

A legislação que regulamenta o ICMS no âmbito nacional é composta em ordem hierárquica pela Constituição Federal, pela Lei Complementar nº 24/75, pela Lei Complementar nº 87/96 e pela Lei Complementar nº 102/00. Em Santa Catarina, a legislação referenciada é complementada pela Lei Estadual nº 3.938/66, pelo Decreto nº 22.586/84

(Normas Gerais de Direito Tributário do Estado de SC), pela Lei nº 10.297/96 e pelo Decreto nº 2.870/01 (Regulamento do ICMS de SC).

O ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Borba (2006) ressalta que, enquanto a Constituição Federal exige a seletividade para o IPI, apenas a autoriza para o caso do ICMS. As normas gerais relativas ao imposto estão previstas na Lei Complementar nº 87/96, já mencionada, conhecida como Lei Kandir. Esta Lei Complementar tem abrangência nacional e regulamenta esse imposto. Contudo, por ser de competência dos estados, estes regulamentam aspectos gerais, por meio de Decretos.

O ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços do montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

A não-cumulatividade, já abordada neste estudo, é essencial na apuração do ICMS. Segundo Paulsen e Melo (2006), esse princípio representa uma técnica de tributação que visa impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica, ora como insumo, ora como integrante de outro insumo ou de um produto final.

Nas operações não tributadas pelo ICMS, ou seja, operações isentas, casos de não incidência, imunidade e outras situações em que não existe a incidência do imposto, os contribuintes que estiverem adquirindo mercadorias ficam impedidos de aproveitar os créditos de ICMS para compensar com o montante devido nas operações ou prestações seguintes.

Para Melo (2008) contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

- importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento;
- adquira em licitação mercadorias apreendidas ou abandonadas;
- adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

O fato gerador do ICMS corresponde à circulação de mercadorias ou à prestação de determinados serviços. Para Oliveira et al (2007, p.80), “o ICMS é um imposto que possui

muitas particularidades no que diz respeito ao fato gerador que envolve a circulação de mercadorias”. O artigo 12 da Lei Complementar nº 87/96 define o momento em que fato gerador do ICMS ocorre:

- I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II – do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III – da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV – da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V – do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI – do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII – das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- VIII – do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
  - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
  - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto da competência estadual, como definido na lei complementar aplicável,
- IX – do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;
- X – do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
- XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;
- XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
- XIII – da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Após a concretização do fato gerador do imposto, é importante conhecer as alíquotas do ICMS. A alíquota é o percentual aplicado sobre a base de cálculo para fins de determinação do valor do ICMS em cada operação. As alíquotas interestaduais são definidas pelo Senado Federal, sendo que também é facultado a este órgão estabelecer as alíquotas internas máximas e mínimas dos estados. Gorges (2008, p. 110) descreve que “a CF/88 (art. 155, § 2º,V) faculta ao Senado Federal, poder para fixação de alíquotas máximas e mínimas do ICMS em operações internas”.

Desta forma, o Senado define as alíquotas de ICMS interestaduais. As Resoluções do Senado Federal nº 22/89 e 95/96 fixam alíquotas interestaduais e de transporte aéreo (cargas).

As alíquotas de ICMS nas saídas interestaduais de mercadorias da região Sul para os Estados da região Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo, são de 12%, enquanto que, nas saídas da região Sul para as demais regiões do País, as alíquotas de ICMS são de 7%. As vendas interestaduais para consumidor final são tributadas pela alíquota interna geral do estado remetente.

Neste contexto, por exemplo, em Santa Catarina a alíquota de ICMS aplicada em uma venda interestadual para uma pessoa física é de 17%. O Quadro 18 apresenta um resumo das alíquotas de ICMS nas operações em que o remetente está localizado no Estado de Santa Catarina.

Estado Remetente	Estado Destinatário	Alíquotas do ICMS
Santa Catarina	São Paulo; Minas Gerais; Rio de Janeiro; Paraná; Rio Grande do Sul	12%
	Santa Catarina	17%
	Demais estados	7%
	Não contribuinte em qualquer outro estado	17%

Quadro 18 Alíquotas de ICMS.

Fonte: autor.

As alíquotas internas são definidas pelos estados; assim, as tributações são diferentes de um estado para outro. Pêgas (2008, p. 137) explica que, “as alíquotas internas são aplicadas livremente pelos estados, sendo que a menor alíquota aplicada não poderá ser inferior à alíquota interestadual. Assim, teoricamente, a menor alíquota aplicada pelos estados seria de 7%”. No Quadro 19 são apresentadas as alíquotas internas dos estados.

Estado	%
Rio de Janeiro	19
Minas Gerais	18
Paraná	
São Paulo	
Demais estados	17

Quadro 19 Alíquotas internas de ICMS.

Fonte: autor.

A base de cálculo para aplicação da alíquota constitui aspecto fundamental na estrutura de todos os tributos, sendo que, no caso do ICMS, ela é evidenciada nas respectivas notas fiscais que consolidam as operações. Para Melo (2008, p. 214), “no caso específico do ICMS, a base de cálculo deve representar a quantificação compreendida na operação mercantil, e na prestação de serviços de transporte interestadual/intermunicipal, e de comunicação, ou seja, o valor das mercadorias e o preço dos serviços, respectivamente”. A Lei Complementar nº 87/96, ou Lei Kandir, define todos os aspectos relacionados à Base de Cálculo do ICMS nos artigos 13 a 18. Do artigo 13, o qual define a base de cálculo do imposto, destacam-se os principais pontos:

- I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

- II - na hipótese do inciso II do art.12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;
- III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;
- IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12:
- a) o valor da operação, nas hipóteses da alínea "a";
- b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea "b";
- V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:
- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação;
- b) imposto de importação;
- c) imposto sobre produtos industrializados;
- d) imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;
- VI - na hipótese do inciso X do art.12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;
- VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;
- VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;
- IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.
- Parágrafo 1º - Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do "caput" deste artigo:
- I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;
- II - o valor correspondente a:
- a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
- b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.
- Parágrafo 2º - Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

Tão importante quanto a alíquota do ICMS e sua base de cálculo é identificar o local da operação para efeitos de cobrança do imposto. Esse tópico é definido pelo artigo 11 da Lei Complementar nº 87/96, conforme segue:

- Artigo 11 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:
- I – tratando-se de mercadoria ou bem:
- a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;
- d) importado do exterior, a do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
- e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;
- f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria importada do exterior e apreendida;
- g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

- h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;
  - i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;
- II – tratando-se de prestação de serviço de transporte:
- a) onde tenha início a prestação;
  - b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
  - c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;
- III – tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:
- a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;
  - b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;
  - c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;
  - c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite;
  - d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos.
- IV – tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário.

A base de cálculo do ICMS e o local da operação ou da prestação são essenciais para a aplicação da alíquota do imposto e a definição do ICMS a ser recolhido pelas empresas, sendo que a não observação da legislação vigente impacta diretamente no cálculo do respectivo tributo.

O ICMS é considerado por especialistas na área tributária o imposto mais complexo do Sistema Tributário Nacional, em função das legislações específicas de cada estado. Outro ponto importante desse imposto refere-se aos diversos incentivos fiscais presentes nas legislações e diferentes de um estado para outro, sendo estes responsáveis pela conhecida guerra fiscal entre os entes da federação.

Os estados vêm aumentando o rol de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária para o ICMS, com o objetivo de diminuir a sonegação e aumentar a arrecadação do imposto.

Gorges (2009) aponta que a substituição tributária tem previsão constitucional, sendo que ora atribui ao destinatário da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário, ora atribui ao remetente.

O mecanismo de implantação do regime de substituição tributária para o ICMS em regra geral ocorre por meio de convênio entre os estados. No entanto, vários estados – como, por exemplo, São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul – estão incluindo novos produtos nessa sistemática de recolhimento a partir de decretos internos, em que a

responsabilidade pelo recolhimento do imposto é do próprio contribuinte localizado nesses estados.

Outra situação que vem ocorrendo com frequência é a publicação de protocolos entre os estados, definindo a responsabilidade pelo cálculo e pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária.

O presente trabalho não aborda os impactos do ICMS por substituição tributária em função desse imposto não afetar os principais insumos da indústria pesquisada, ou seja, são raros os insumos sujeitos a esse regime nos processos industriais daquela organização.

Os principais benefícios fiscais no âmbito do ICMS são ferramentas importantes utilizadas pelos estados para atrair investimentos. Neste sentido, são concedidos diferimentos, créditos presumidos, reduções de base de cálculo e de alíquotas.

Conforme Gorges (2009), o diferimento é a figura jurídica que prevê a transferência da responsabilidade do recolhimento para a etapa seguinte da circulação da mercadoria, sendo aplicado, em regra geral, nas operações internas, enquanto que o crédito presumido é um benefício fiscal concedido para operações ou prestações, ou para determinadas atividades econômicas.

O crédito presumido não altera as alíquotas do imposto destacadas nas respectivas notas fiscais. É um benefício calculado diretamente na apuração do ICMS e, portanto, não fica evidenciado nas operações comerciais. Outro ponto relevante refere-se ao fato de esse benefício ser estendido para as operações interestaduais.

#### b) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros. Suas disposições estão regulamentadas pelo Decreto nº 4.544 de 2002 (Regulamento do IPI de 2002- RIPI/02).

O IPI segue o princípio da não-cumulatividade; portanto, os valores pagos nas aquisições de insumos ou produtos importados geram créditos que serão compensados com os débitos das respectivas vendas.

O Regulamento do IPI (RIPI) define que o estabelecimento industrial é quem executa quaisquer operações consideradas industriais de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento. Desta forma, equiparam-se a estabelecimento industrial:

- os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira que derem saída a esses produtos;

- os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;
- as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese anterior;
- os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos e outros em situações específicas definidas no RIPI.

Os contribuinte do IPI, conforme o Regulamento do Imposto, são:

- o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;
- o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;
- o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar.

O IPI tem como fato gerador:

- o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;
- a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Já as alíquotas do IPI são definidas de acordo com a classificação fiscal dos produtos, uma vez que, conforme a respectiva classificação fiscal, incidirá uma alíquota de IPI específica, relacionada na Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

A classificação fiscal de mercadorias é definida em uma lista de produtos por código numérico composto por 8 (oito) dígitos e algumas particularidades, como atributos e recursos técnicos, essenciais para correta classificação do produto.

Conforme Bizelli (2003, p. 11), “com a evolução do comércio e a necessidade de estabelecer um nível diferenciado de tributação para cada item em termos de classificação, as referidas listas tiveram de ser ampliadas”. A partir dessa necessidade, surgiu a Tarifa Externa



Comum (TEC), que define a classificação fiscal e a respectiva tributação do Imposto de Importação (II) e do IPI nas importações de mercadorias.

Quanto à base de cálculo do IPI, o Regulamento desse imposto (RIPI) define que o valor tributável não poderá ser inferior:

- ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência;
- a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto na situação anterior, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo;
- ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparados a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor;
- a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a comerciante varejista que possua atividade acessória de moagem.

Mascarenhas (2003, p. 182) esclarece que, “salvo disposição especial, constitui valor tributável dos produtos nacionais e dos produtos estrangeiros na saída do estabelecimento importador e outros equiparados, o valor total da operação de que decorrer o fato gerador do imposto”.

Neste contexto, nos termos do RIPI/02, o valor da operação a ser considerado como tributável compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

O IPI deve ser analisado de forma minuciosa pela área tributária das organizações, em função das alterações constantes das alíquotas, por meio de decretos, nem sempre observados em tempo real pelos fornecedores.

Outro fator crítico refere-se à autorização de créditos nas aquisições de insumos de estabelecimentos comerciais atacadistas, previstos no RIPI/02, em que o crédito do IPI pode ser aproveitado de forma parcial, ou seja, cinquenta por cento do valor desse imposto pode ser compensado diretamente na apuração do tributo, não ocorrendo destaque do imposto nos

respectivos documentos fiscais, dificultando a visualização desses créditos no momento das aquisições.

c) Programa de Integração Social (PIS)

O Programa de Integração Social é uma contribuição social que incide sobre o faturamento das empresas em três modalidades: PIS Cumulativo, para empresas enquadradas no Regime de Tributação do Imposto de Renda pelo Lucro Presumido; PIS Não-Cumulativo, para as empresas enquadradas no Regime de Tributação do Imposto de Renda pelo Lucro Real; e PIS Folha de pagamento, para as empresas sem fins lucrativos.

São contribuintes do PIS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional.

As alíquotas são de 0,65% no regime cumulativo; 1,65% no regime não-cumulativo; e 1% sobre a folha de salários, nos casos de entidades sem fins lucrativos. As alíquotas são aplicadas sobre as respectivas bases de cálculo.

Para Santos (2008), as pessoas jurídicas sujeitas ao regime cumulativo da contribuição para o PIS devem calculá-la na modalidade cumulativa mediante a aplicação da alíquota de 0,65%, enquanto que a alíquota para a incidência não-cumulativa é de 1,65%, sendo que há exceções à regra geral.

A legislação que inseriu o regime de apuração do PIS pela sistemática não-cumulativa não obrigou todas as Pessoas Jurídicas enquadradas no Lucro Real a apurar a contribuição por esse regime. Desta forma, existem vários segmentos, e algumas receitas, que continuam sendo apuradas pelo regime cumulativo do PIS.

A base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Santos (2008, p. 29) explica que “o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

A legislação que regulamenta a contribuição para o PIS permite várias exclusões da base de cálculo. Assim, as principais exclusões admitidas na legislação são:

- o IPI, nas empresas contribuintes desse imposto;

- as vendas canceladas e os descontos concedidos incondicionalmente;
- o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou pelo prestador de serviços na condição de substituto tributário;
- as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;
- a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente;
- as receitas da exportação de mercadorias para o exterior.

As exclusões admitidas para a contribuição do PIS são estendidas para a contribuição da COFINS. Assim, aplicam-se de forma integral tanto para uma quanto para a outra.

A legislação das contribuições para o PIS e para a COFINS sofreram muitas alterações nos últimos anos, dificultando o entendimento desses tributos, os quais impactam diretamente nos resultados financeiros e econômicos.

Esses tributos apresentam várias semelhanças e, neste sentido, todos os aspectos relacionados ao regime de apuração não-cumulativo para essas contribuições são complexos em razão das diversas alterações e de algumas indefinições presentes na legislação vigente.

#### d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social é uma contribuição social que incide sobre o faturamento das empresas em duas modalidades: COFINS cumulativa, para empresas enquadradas no regime de tributação do imposto de renda pelo lucro presumido; e COFINS não-cumulativa, para as empresas enquadradas no regime de tributação do imposto de renda pelo lucro real.

A COFINS segue as mesmas regras da contribuição para o PIS em termos de apuração do tributo, base de cálculo e contribuintes. A principal diferença entre as duas contribuições está na alíquota, sendo que, a da COFINS muito mais representativa em termos de impacto financeiro.

Os contribuintes são as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional. Assim, fica evidente que a incidência sobre o faturamento alcança um número expressivo de empresas.

As alíquotas da COFINS são de 3% para as empresas sujeitas ao regime cumulativo de apuração da contribuição e de 7,6% para as empresas sujeitas ao regime não-cumulativo de apuração. Pinto (2008) ressalta que existem várias situações previstas na legislação em que as alíquotas do PIS e da COFINS estão reduzidas à zero, dentre estas, a produção de papel destinado a impressão de jornais e a comercialização de defensivos agropecuários e computadores incluídos no programa de inclusão digital, entre outras.

A base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Diante das semelhanças existentes entre a COFINS e o PIS, o principal aspecto operacional que causa dúvidas é com relação ao regime de apuração das contribuições, ou seja, os regimes de apuração cumulativo e não-cumulativo. Para facilitar esse entendimento, Pinto (2008, p. 242) estabelece distinções expostas no Quadro 20.

	<b>Incidência Cumulativa</b>	<b>Incidência Não-Cumulativa</b>
Alíquota	0,65% para o PIS 3% para a COFINS	1,65% para o PIS 7,6% para a COFINS
Utilização de créditos	Não se pode utilizar créditos	Permitida a utilização de créditos
Contribuintes	Aplica-se a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado e não se aplica a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, exceto nos casos específicos previstos em lei.	Não se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, arbitrado e optantes pelo Simples Nacional.

Quadro 20 Comparação dos regimes cumulativo e não-cumulativo.  
Fonte: adaptado do autor supracitado.

Na aquisição de insumos para a fabricação de produtos, a legislação que regulamenta o ICMS, o IPI e as contribuições para o PIS e a COFINS permite o crédito dos tributos que foram pagos nas respectivas aquisições. Desta forma, os custos de produção são menores.

Para creditar-se do ICMS e do IPI, é necessário preencher alguns requisitos:

- a) o ICMS e o IPI devem estar destacados em Nota Fiscal;
- b) a Nota Fiscal deve ser emitida por contribuinte em situação regular perante o fisco;
- c) a Nota Fiscal deve ser escriturada no livro registro de entradas.

Fabretti (2007, p.169) informa que “é assegurado ao contribuinte, salvo disposição expressa de lei em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado relativo a mercadoria entrada (real ou simbolicamente) em seu estabelecimento, em razão de operações regulares e tributadas”.

Esse processo de aproveitamento de créditos nas aquisições é assegurado na Constituição Federal pelo princípio da não-cumulatividade, mas durante muitos anos foi

aplicado somente para o ICMS e para o IPI. A partir da instituição do regime de apuração não-cumulativo para as contribuições do PIS e da COFINS, esses tributos também passaram a ser creditados nas aquisições.

Pêgas (2008, p.473) esclarece que “apesar do sistema de créditos de PIS e COFINS não ser igual ao sistema de créditos do ICMS, é fundamental seu registro contábil em contas de ativo denominadas COFINS a Recuperar e PIS a Recuperar, quando da entrada dos itens que a lei permite crédito”.

As empresas que podem abater os créditos de ICMS e IPI são as contribuintes desses impostos, enquanto que as empresas que podem aproveitar os créditos de PIS e COFINS são apenas as sujeitas ao regime de apuração não-cumulativo. Os créditos de ICMS e IPI são, em regra geral, aqueles destacados nas notas fiscais. Com relação aos créditos de PIS e COFINS, como não existe o destaque nas notas fiscais, o aproveitamento é por meio da aplicação das alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS sobre os valores expressamente determinados em lei.

No estudo de custos e preços, a análise de tributos deve-se iniciar com a distinção entre tributos cumulativos (que não geram crédito fiscal) e não-cumulativos (que permitem o aproveitamento posterior do imposto pago, não devendo ser incorporado ao custo dos produtos) (BRUNI, 2008).

É importante ressaltar que os tributos pagos nas aquisições de insumos nacionais passíveis de créditos não fazem parte do custo de produção. Desta forma, pode existir o custo financeiro do desembolso, mas este será compensado com os débitos oriundos das respectivas saídas. O Quadro 21 demonstra os tributos inseridos nas aquisições de insumos no mercado nacional e a respectiva composição nos custos de produção.

<b>Tributos</b>	<b>Alíquotas</b>	<b>Fazem parte do Custo de Produção</b>
ICMS	7%, 12%, 17%(SC) e 18%(PR)	Não
IPI	Depende da classificação fiscal do produto	Não
PIS	0,65% (lucro presumido) 1,65% (lucro real)	Não
COFINS	3% (lucro presumido) 7,6% (lucro real)	Não

Quadro 21 Tributos existentes nas aquisições de insumos no mercado nacional.

Fonte: autor.

Os tributos inseridos nas aquisições de insumos no mercado internacional apresentam um forte impacto tributário e principalmente financeiro, em função das recentes oscilações na

moeda internacional em relação ao real. Em função desses fatores, o próximo tópico aborda os principais aspectos relacionados aos tributos presentes nas importações de insumos.

#### 2.1.5.1.2 Tributos existentes na aquisição de insumos no mercado internacional

A importação de insumos representa uma saída de divisas, enquanto a exportação de produtos representa uma entrada de divisas. Por esta razão, as importações sofrem forte tributação, enquanto as exportações são desoneradas de tributos para facilitar a entrada de divisas e o equilíbrio da balança comercial.

Ashikaga (2008, p.29) descreve que a:

importação é a entrada, no território nacional, de mercadoria oriunda de país estrangeiro, é fazer vir para o País mercadoria importada. Para que isso ocorra, há que se processar o despacho aduaneiro, que é o procedimento fiscal mediante o qual se efetiva o desembaraço aduaneiro de mercadoria procedente do exterior, seja ela importada a título definitivo ou não.

Os tributos inseridos nas aquisições de insumos no mercado internacional apresentam um efeito cascata, ou seja, existe uma múltipla incidência tributária. Assim, por exemplo, ao cálculo do IPI, o Imposto de Importação é acrescido em sua base de cálculo, aumentando os valores financeiros que serão desembolsados no desembaraço aduaneiro.

Lopez e Gama (2008, p.319) esclarecem que “os tributos de importação incidem cumulativamente, numa ordem seqüencial, sobre o valor resultante da aplicação do tributo anterior, provocando o chamado efeito cascata no resultado final”.

Diante desta situação, o impacto financeiro dos tributos inseridos nas aquisições de insumos no mercado internacional acaba sendo muito relevante, podendo afetar, em função dos volumes, o fluxo de caixa das empresas.

Ashikaga (2008, p.23) expõe que “numa importação de bens estrangeiros, ocorrerá fato gerador do imposto de importação (I.I), do IPI, do ICMS, além de Pis/Pasep e Cofins-Importação, instituídos pela Lei nº 10.865/04”.

Na aquisição de insumos e outras mercadorias ou bens do exterior, o primeiro tributo calculado é o Imposto de Importação (II); após o cálculo do II, calcula-se o IPI, em seguida o ICMS e, na seqüência, as contribuições para o PIS e COFINS importação, conforme segue:

##### a) Imposto de Importação (II)

O Imposto de Importação é um imposto de competência federal que incide sobre a entrada de produtos no território nacional. O conceito de produto é amplo e abrange tanto mercadorias (finalidade comercial) como outros bens destinados ao consumo, tais como os

insumos para o processo produtivo. Esse imposto é considerado extrafiscal, podendo sua alíquota ser alterada por simples decreto do Poder Executivo, vigorando a partir da data de publicação do decreto no Diário Oficial da União.

Conforme Paulsen e Melo (2006, p. 33), “as alíquotas do Imposto sobre a Importação, por sua vez, sempre foram estabelecidas de forma seletiva, conforme os interesses comerciais brasileiros”.

A partir de janeiro de 1995 entrou em vigor a Tarifa Externa Comum (TEC). Na TEC os produtos são relacionados conforme uma classificação fiscal específica formada por oito dígitos, a qual define a alíquota do Imposto de Importação.

Pêgas (2006, p. 339) conta que “desde a edição da Decisão nº 22 do Conselho do Mercado Comum, foi adotada a Tarifa Externa Comum – TEC, na qual estão fixadas, de comum acordo entre os participantes do Mercosul, as alíquotas vigentes para o Comércio extra- bloco”.

O Decreto nº 6.759, de 06 de fevereiro de 2009, regulamenta todos os aspectos que envolvem a tributação pelo Imposto de Importação (II), sendo esse Decreto conhecido como Regulamento Aduaneiro.

O cálculo do Imposto de Importação consiste na aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria, variável de produto a produto, conforme detalhamento contido na TEC, já mencionada. Para a apuração do valor aduaneiro, utiliza-se o valor da mercadoria, declarado para a transação comercial.

Lopez e Gama (2008) relatam que pode ser concedida a redução da alíquota de Imposto de Importação (II) para bens de capital e bens de informática e de telecomunicações na condição de “Ex-Tarifário”, quando observados os procedimentos determinados pela Câmara de Comércio Exterior (Camex).

Existe, também, o Regime de Tributação Simplificada (RTS), aplicável às remessas postais internacionais e às encomendas aéreas internacionais. Contudo, esse regime, apresenta uma tributação mais elevada que a de um processo normal. O percentual de tributação nesse regime é de 60%.

O fato gerador do Imposto de Importação é o registro da Declaração de Importação (DI), cuja alíquota depende da classificação fiscal constante na Tarifa Externa Comum (TEC), e a base de cálculo é o valor aduaneiro da mercadoria mais as despesas acessórias, de transporte e seguro.

O valor do II, de acordo com Ashikaga (2008, p. 37), “é o resultado da multiplicação do valor aduaneiro pela alíquota constante na TEC (Tarifa Externa Comum do Mercosul) para

o produto importado, devidamente classificado na NCM/SH (Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado)”.  
O IPI, já abordado neste estudo, quando incidente na importação de insumos é um tributo seletivo em função da essencialidade do produto, ou seja, quanto mais importante for o produto para a economia, menor será sua alíquota. Esta será definida por meio da classificação fiscal do produto na TEC (Tarifa Externa Comum do Mercosul) e Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

Os valores do Imposto de Importação pagos nas aquisições de insumos adquiridos no exterior não são passíveis de créditos. Assim, diferentemente do ICMS, IPI, PIS e COFINS, esse tributo integra o custo de produção, de forma que o valor recolhido apresenta impacto direto nos custos de fabricação.

#### b) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Nas importações, o IPI também pode ser compensado. Assim, no lançamento fiscal das aquisições efetuadas pelo importador de insumos, esse tributo será escriturado como crédito, sendo abatido do valor do tributo devido nas vendas de produtos ocorridas no mesmo período. As demais características são as mesmas aplicadas ao mercado nacional.

O IPI incide na importação de insumos, de bens para o ativo imobilizado, de mercadorias e de materiais de consumo. Na importação, o fato gerador do IPI é o desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira. O valor tributável é o mesmo que serviu de base de cálculo para o imposto de importação, acrescido do montante do próprio imposto de importação.

Paulsen e Melo (2006, p. 114) complementam que

na importação, a base de cálculo é o valor que serve de base para o cálculo do imposto de importação (o preço CIF, ou seja, o preço do produto em condições de livre concorrência para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no país, incluindo, pois, os custos de seguro e de frete), acrescido do montante do próprio Imposto sobre a Importação e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou deste exigíveis.

O IPI, assim como o II, é um imposto não submetido ao princípio da anterioridade, de modo que suas alíquotas podem ser alteradas a qualquer momento, inclusive durante o próprio exercício financeiro por meio de decreto do Poder Executivo.

#### c) Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)



O ICMS, já abordado neste estudo, incide sobre as operações de importação, sendo que o principal aspecto a ser destacado nesse processo está vinculado à base de cálculo do imposto, a qual sofre um acréscimo significativo.

O imposto incidente sobre as operações de importação, qualquer que seja a sua finalidade, é devido ao estado onde estiver situado o domicílio do destinatário da mercadoria e, portanto, será aplicada a alíquota interna deste mesmo estado.

Gorges (2005, p. 416) define que a base de cálculo do ICMS é:

a soma das seguintes parcelas: o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação; o imposto de importação; o imposto sobre produtos industrializados; o imposto sobre operações de câmbio; quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas devidas às repartições alfandegárias e o montante do próprio imposto.

Percebe-se uma múltipla incidência tributária, em que um imposto entra na base de cálculo do outro de forma cumulativa, ou seja, o II entra na base de cálculo do IPI; e o II, o IPI e o próprio ICMS fazem parte da base de cálculo do ICMS.

Na importação, o ICMS mantém a característica principal de imposto não-cumulativo, ou seja, seguindo a mesma lógica do IPI, as aquisições geram créditos que serão compensados com as saídas de mercadorias. A alíquota do ICMS corresponde ao percentual determinado na legislação tributária estadual, aplicado à base de cálculo, resultando no valor do tributo a ser recolhido. No Estado de Santa Catarina, por exemplo, a alíquota de ICMS aplicada nas importações de mercadorias é 17% (dezessete por cento) como regra geral, enquanto no Paraná e em São Paulo, a alíquota de ICMS aplicada nas importações é de 18% (dezoito por cento).

As demais situações relacionadas ao ICMS já foram abordadas e são idênticas às aplicáveis para o mercado interno. Desta forma, na importação, os principais impactos estão evidenciados na base de cálculo do imposto e na aplicação da alíquota interna do estado que receber a mercadoria importada.

#### d) PIS – IMPORTAÇÃO e COFINS - IMPORTAÇÃO

A Lei nº 10.865/04 instituiu as contribuições para o PIS e a COFINS incidentes nas importações de mercadorias ou serviços (PIS-importação e COFINS-importação). A cobrança desses tributos nas importações começou em 01/05/2004 e resultou em mais um desembolso financeiro para os importadores de insumos sujeitos ao regime de apuração das contribuições pelo método não-cumulativo, enquanto que os contribuintes sujeitos ao regime de apuração

pelo método cumulativo e os estabelecimentos enquadrados no Simples Nacional tiveram um aumento nos custos de produção.

Alguns autores entendem que os tributos PIS e COFINS incidentes nas importações são novas contribuições, com fatos geradores, base de cálculo e contribuintes diferentes do PIS e da COFINS apuradas no regime não-cumulativo, pois as anteriores incidem sobre o faturamento e estas sobre importações.

Fabretti (2007) entende que na verdade são novas contribuições, com fatos geradores, base de cálculo e contribuintes diferentes e, portanto, só poderiam ser instituídas por lei complementar, conforme disposto expressamente no art. 149 da CF.

Essas novas contribuições provocaram um aumento da carga tributária e prejudicaram as empresas de médio e pequeno porte que importavam insumos e produtos do exterior, em razão do aumento dos custos pela não compensação desses tributos.

Pêgas (2008, p. 505) explica que:

“a razão alegada pela exposição de motivos da Medida-Provisória que instituiu o PIS e a COFINS sobre a importação de bens e serviços foi estabelecer a isonomia entre os produtos nacionais e importados na incidência destas contribuições, de forma a eliminar uma distorção existente no sistema tributário nacional que cria uma vantagem do produto importado sobre o nacional”.

O fato gerador do PIS-importação e da COFINS-importação está previsto na Lei que instituiu os tributos, a qual considera:

- a) a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou
- b) o pagamento, crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviços prestados.

Os contribuintes de PIS e COFINS nas importações são quaisquer pessoas físicas ou jurídicas que promovam a entrada de bens estrangeiros no território nacional. Como contribuintes desses tributos, Campos (2006, p.5) define que é “o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional; a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior”.

A base de cálculo das contribuições, segundo a Lei nº 10.865/2004, é o valor aduaneiro que servir ou que serviria de base para o cálculo do Imposto de Importação, acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor das próprias contribuições (PIS/COFINS), na hipótese de entrada de bens estrangeiros no território nacional ou o valor pago ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto Sobre Serviços (ISS) e do valor das próprias contribuições, na hipótese de importação de serviços.

Segundo Pinto (2007, p. 496), “as contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo, das alíquotas de: 1,65% para o PIS/PASEP-Importação e 7,6% para a COFINS-Importação”.

Os valores das contribuições de PIS e COFINS recolhidos nas importações podem ser creditados nas entradas dos estabelecimentos adquirentes; portanto, seguem as regras básicas do princípio da não-cumulatividade.

A Lei nº 10.865/2004 define:

Artigo 15 - as pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na modalidade de incidência não-cumulativa, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das mesmas contribuições.

O crédito desses tributos será apurado, conforme explica Pinto (2007, p. 508),

mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS, sobre o valor que serviu de base de cálculo das referidas contribuições, incidentes sobre a importação, acrescido do valor das próprias contribuições (PIS/COFINS) e, quando integrante do custo de aquisição, do IPI vinculado a importação.

As empresas que não apuram as contribuições pelo regime da não-cumulatividade para o PIS e a COFINS não poderão aproveitar os tributos pagos nas importações, resultando em aumento dos custos de produção.

Pêgas (2008) alerta que as empresas tributadas pelo lucro presumido estarão pagando PIS e COFINS sobre as importações, sem possibilidade de uso do crédito por ocasião da venda, pelo fato de estarem obrigadas ao cálculo pelo método cumulativo.

As contribuições para o PIS e a COFINS sobre as importações refletem diretamente no fluxo de caixa das empresas importadoras, pois o desembolso financeiro é imediato, enquanto o crédito ocorrerá somente no recolhimento das respectivas contribuições incidentes sobre o faturamento das empresas.

Os tributos inseridos nas aquisições de insumos do exterior representam um impacto relevante nos custos financeiros das empresas importadoras, além do impacto nos custos de produção, causados pelo Imposto de Importação que não pode ser compensado. Os contribuintes sujeitos ao regime cumulativo de apuração das contribuições do PIS e da COFINS (Lucro Presumido) e empresas do Simples Nacional também são afetados pelo impacto das contribuições (PIS e COFINS Importação) nos custos de produção.

O Quadro 22 apresenta um resumo dos principais aspectos relacionados aos tributos inseridos nas aquisições de insumos do exterior.

Tributos	Fato Gerador	Recolhimento	Base de Cálculo	Alíquota
II	registro da DI	registro da DI	Valor Aduaneiro (VA)	TEC
IPI	desembaraço	registro da DI	VA + II	TIPI/TEC
ICMS	desembaraço	desembaraço	VA + II + IPI + demais despesas aduaneiras, Impostos e Taxas.	Alíquota Interna de cada Estado. Em SC = 17% , no PR = 18%.
PIS	registro da DI	registro da DI	VA + ICMS + PIS+ COFINS	1,65%
COFINS	registro da DI	registro da DI	VA + ICMS + PIS+ COFINS	7,60%

Quadro 22 Resumo dos tributos inseridos nas aquisições de insumos do mercado internacional.

Fonte: autor

Nas aquisições de bens para o ativo imobilizado, os tributos existentes no mercado nacional e internacional são semelhantes, com exceção do Imposto de Importação presente nas compras internacionais. Como existem algumas particularidades em relação ao aproveitamento de créditos, no próximo tópico serão abordados os principais aspectos do processo de aquisição de bens para o ativo imobilizado nos mercados nacional e internacional e os tributos existentes nos respectivos processos.

Os incentivos fiscais beneficiam também as importações e, nesse sentido, existem benefícios fiscais específicos que podem reduzir os impactos financeiros e econômicos presentes nessas aquisições.

As operações de *drawback* constituem um incentivo relevante nos processos de importação de insumos, visto que possibilita a entrada destes no território nacional com isenção ou suspensão dos tributos existentes nessas compras.

Conforme Ashikaga (2008), o *drawback* é um regime aduaneiro que possibilita às indústrias exportadoras importar insumos destinados a integrar produtos industrializados que serão reexportados. Esse incentivo poderá ser operacionalizado em três modalidades: suspensão, isenção e restituição.

A suspensão deverá ser solicitada antes da importação dos insumos que serão utilizados na industrialização do produto destinado ao exterior. As modalidades de isenção e restituição serão solicitadas após a exportação do produto industrializado que utilizou insumos importados tributados em seu processo produtivo na entrada em território nacional.

A restituição é a solicitação ao fisco federal em espécie dos valores recolhidos nos respectivos processos de importação, enquanto que nas modalidades de isenção e suspensão os importadores ficarão dispensados do recolhimento dos tributos incidentes nas aquisições de insumos do exterior.

Para Lopez e Gama (2008), o objetivo principal do *drawback* é promover o incremento das exportações, ou seja, na medida em que há redução de custos, aumenta a possibilidade de colocação do produto nacional no mercado externo.

Ressalta-se que haverá uma redução dos custos financeiros, pois não serão recolhidos o IPI, o ICMS, o PIS e a COFINS, assim como ocorrerá, também, uma redução dos custos de produção em função do não recolhimento do II. Esse incentivo fiscal aplica-se somente aos processos de industrialização, ou seja, transformação, beneficiamento, montagem, renovação ou recondicionamento e acondicionamento ou reacondicionamento.

As regras para utilização do incentivo fiscal do *drawback* estão estabelecidas no Regulamento Aduaneiro e em Portarias específicas da Secretaria de Comércio Exterior, inclusive os prazos de vigência dos respectivos atos concessórios das modalidades de isenção e suspensão.

#### 2.1.5.2 Aquisição de bens para o ativo imobilizado nos mercados nacional e internacional

O ativo imobilizado é formado pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa, caracterizados por apresentar-se na forma tangível (edifícios, terrenos, máquinas, equipamentos, móveis e utensílios, veículos etc.). O imobilizado abrange, também, os custos das benfeitorias realizadas em bens locados ou arrendados.

Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p.190), “subentende-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade”.

Os bens de grande porte adquiridos para o ativo imobilizado, como, por exemplo, as máquinas e equipamentos, geralmente apresentam um desembolso relevante, impactando no fluxo de caixa das empresas. Esses bens de grande porte são conhecidos como bens de capital. Conforme Oliveira et al (2007, p. 140), “os itens classificados como imobilizado são aqueles que terão a capacidade de gerar receita futura para a empresa durante vários exercícios”.

Baily et al (2000) entendem que a compra de bens de capital difere de várias formas da compra de outros bens. Os bens de capital não são comprados para as necessidades correntes, para uso a curto prazo, mas, geralmente, para necessidades de longo prazo.

As etapas para a efetivação da compra de bens do ativo imobilizado são praticamente idênticas às que foram abordadas nas aquisições de insumos, com exceção do volume de

recursos financeiros envolvidos em uma única compra. Desta forma, os efeitos tributários devem ser corretamente analisados antes da concretização dessas aquisições.

#### 2.1.5.2.1 Tributos existentes nas aquisições de bens do ativo imobilizado no mercado nacional

Os principais tributos existentes nas aquisições de bens para o ativo imobilizado no mercado nacional, são o IPI, se a aquisição for realizada de estabelecimento industrial, o ICMS, o PIS e a COFINS.

A grande diferença em relação aos processos de aquisição de insumos está vinculada ao aproveitamento de créditos dos tributos. A legislação do IPI não permite o crédito na aquisição de bens para o ativo imobilizado. Os créditos de ICMS são aproveitados em 48 meses, ou seja, em aproveitamento parcelado. As contribuições para o PIS e a COFINS também geram créditos parcelados, os quais podem ser aproveitados de várias maneiras, tais como depreciação, 12 meses, 24 meses e 48 meses, dependendo de alguns fatores.

Borges e Reis (2006, p.506) esclarecem que “quanto ao IPI, em princípio, só geram direito ao crédito as aquisições ou recebimento de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que forem aplicados ou utilizados na industrialização de produtos tributados na saída de estabelecimento industrial”. Não é permitido, portanto, o aproveitamento do crédito nas aquisições de mercadorias quando destinadas ao ativo imobilizado do adquirente ou recebedor.

Desta forma, sem o aproveitamento dos créditos de IPI, o valor desembolsado financeiramente no processo de aquisição de bens do ativo será incluído no custo de aquisição do bem. Portanto, dependendo da alíquota do imposto, o custo financeiro e de imobilização poderá representar um impacto relevante no processo de aquisição.

A legislação do ICMS permite o direito de créditos do ativo imobilizado, mas não de forma integral, apenas parcelado em 48 meses. A partir da publicação da Lei Complementar nº 87/96, as aquisições de ativo permanente passaram a gerar créditos de ICMS de forma integral, com o valor destacado na respectiva nota fiscal de aquisição.

De acordo com Melo (2008, p. 282),

a LC nº 87/96 introduziu novidade no âmbito eminentemente legal da não-cumulatividade, ao conferir ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica no estabelecimento, de mercadoria destinada ao ativo permanente, a partir de 01/11/96.

Esse crédito de ICMS integral vigorou até a publicação da Lei Complementar nº 102/2000. Desta forma, a partir de 01/01/2001, em virtude do Princípio da Anterioridade, os créditos de ICMS oriundos das aquisições de bens para o ativo imobilizado passaram a ser apropriados em 48 meses, sem atualização desses valores no tempo, gerando uma nova perda financeira.

Complementando, Pêgas (2008, p.133) esclarece que “a legislação permite a utilização do ICMS pago sobre as compras de bens para o ativo imobilizado, podendo o crédito ser utilizado no prazo de 48 meses, a partir da data de aquisição. Entretanto, sua utilização está condicionada às receitas tributadas pelo contribuinte”.

Neste contexto, se a empresa vender produtos não tributados (isentos), poderá utilizar o crédito apenas sobre o percentual de saídas tributadas em relação ao montante total de vendas. A legislação do ICMS considera as vendas de produtos para o exterior (exportação) como saídas tributadas, mesmo não incidindo o ICMS nessa operação.

As contribuições para o PIS e a COFINS também geram créditos nas aquisições de bens do ativo imobilizado. Contudo, esses créditos não são aproveitados de forma integral, pelo valor de aquisição, no momento da entrada do respectivo bem no estabelecimento adquirente.

As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS e para a COFINS fazem jus ao aproveitamento de créditos sobre os encargos de depreciação calculados sobre os bens do ativo imobilizado. Desta forma, a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 457/2004 regulamenta que podem ser aproveitados os créditos calculados sobre:

- a) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; e
- b) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa.

O contribuinte, para fins de apuração da contribuição para o PIS e a COFINS, pode, segundo Santos (2008), opcionalmente, calcular créditos sobre o valor de aquisição dos bens permitidos pela legislação, no prazo de:

- a) 4 anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado; ou
- b) 2 anos, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados em Decretos específicos.

A Lei nº 11.774 de 2008 autorizou as pessoas jurídicas a descontar os créditos de PIS/COFINS em 12 meses (1 ano). Antes, esses créditos de PIS e COFINS eram autorizados

em 24 meses (2 anos), sobre os bens relacionados em Decretos específicos, os quais definem os produtos beneficiados, conforme as respectivas classificações fiscais.

Os créditos são apurados mediante a aplicação, a cada mês, da alíquota de 1,65% em relação ao PIS e 7,6% em relação à COFINS, sobre o valor correspondente a 1/48 ou 1/12, dependendo da classificação fiscal do bem.

Diante das informações apresentadas, o Quadro 23 apresenta um resumo dos tributos inseridos nas aquisições de bens para o ativo imobilizado no mercado nacional, nos termos da legislação vigente.

<b>Tributos</b>	<b>Alíquotas</b>	<b>Créditos</b>
ICMS	7%, 12%, 17%(SC) e 18%(PR)	1/48
IPI	Depende da Classificação Fiscal do Produto	Não gera Créditos
PIS	0,65% (lucro presumido) 1,65% (lucro real)	1/48 ou 1/12 ou Depreciação
COFINS	3% (lucro presumido) 7,6% (lucro real)	1/48 ou 1/12 ou Depreciação

Quadro 23 Tributos existentes nas aquisições de bens do ativo imobilizado no mercado nacional.

Fonte: autor.

O valor do IPI não é passível de recuperação por meio de crédito e, portanto, faz parte do custo de aquisição. Os valores do ICMS, do PIS e da COFINS são creditados, mas de forma parcelada e não atualizada, gerando uma perda financeira ao longo da vida útil dos bens.

#### 2.1.5.2.2 Tributos existentes nas aquisições de bens para o ativo imobilizado no mercado internacional

Os tributos inseridos nas aquisições de bens do ativo imobilizado no mercado internacional são os mesmos que foram demonstrados nas aquisições de insumos no mercado internacional, ou seja, II, ICMS, IPI, PIS e COFINS, além das demais despesas aduaneiras, seguros e fretes que fazem parte de todos os processos de importação, mas que não foram detalhadas neste estudo, em função da não relevância dos valores envolvidos.

A grande diferença em relação aos insumos está vinculada ao aproveitamento de créditos dos tributos. A legislação do IPI não permite o crédito na aquisição de bens para o ativo imobilizado nos mercados nacional e internacional. Os créditos de ICMS nas importações de bens do ativo imobilizado também são aproveitados em 48 meses, ou seja, com aproveitamento parcelado. As contribuições para o PIS e a COFINS incidentes nas



aquisições por meio de importação de bens para o ativo imobilizado também geram créditos parcelados, os quais podem ser aproveitados de várias maneiras, tais como depreciação, 12 meses e 48 meses, conforme já demonstrado nas aquisições no mercado nacional.

Desta forma, os mesmos critérios de creditamento dos tributos (ICMS, PIS e COFINS) nas aquisições de bens para o ativo imobilizado no mercado nacional se aplicam na íntegra para as importações desses bens. O IPI também segue o mesmo critério aplicado nas aquisições de bens no mercado nacional, ou seja, a legislação desse imposto não permite o aproveitamento dos créditos, de modo que esse tributo faz parte do custo de aquisição nas importações de bens do exterior.

A principal diferença tributária na aquisição de bens para o ativo imobilizado do exterior em relação à aquisição no mercado nacional é o acréscimo do Imposto de Importação (II) e dos efeitos da múltipla incidência tributária que esse imposto representa na base de cálculo dos demais tributos inseridos nas importações. Esses reflexos já foram demonstrados nos processos de importação de insumos.

As importações de bens para o ativo imobilizado podem ser beneficiadas com tratamento tributário diferenciado quando os bens não apresentam similar nacional. Esse benefício é estimulado em função do desenvolvimento industrial e tecnológico. Nesse caso, as alíquotas do IPI e do II são reduzidas; o ICMS, dependendo do estado onde o bem é desembaraçado, pode ser diferido ou suspenso; e as contribuições para o PIS e a COFINS são aproveitadas num prazo menor. Esses benefícios acabam gerando maior conforto financeiro para as empresas importadoras.

Diante das informações apresentadas, o Quadro 24 apresenta um resumo dos tributos inseridos nas aquisições de bens para o ativo imobilizado no mercado internacional, nos termos da legislação vigente.

Tributos	Alíquotas	Créditos
II	Depende da Classificação Fiscal do Produto	Não gera Créditos
ICMS	7%, 12%, 17%(SC) e 18%(PR)	1/48
IPI	Depende da Classificação Fiscal do Produto	Não gera Créditos
PIS	1,65%	1/48 ou 1/12 ou Depreciação
COFINS	7,6%	1/48 ou 1/12 ou Depreciação

Quadro 24 Tributos existentes nas aquisições de bens do ativo imobilizado no mercado internacional.

Fonte: autor.

Os valores do II e do IPI não são passíveis de recuperação por meio de créditos e, portanto, fazem parte dos custos de aquisição. Os valores do ICMS, do PIS e da COFINS são creditados, no entanto, de forma parcelada e não atualizada, gerando uma perda financeira ao

longo da vida útil dos respectivos bens. Os valores do PIS e da COFINS não são passíveis de créditos quando as empresas que efetuarem as importações estiverem sujeitas ao Regime de apuração cumulativa, ou empresas enquadradas no Simples Nacional.

Diante do exposto nesta fundamentação teórica, percebe-se que, em função dos impactos financeiros e econômicos, a controladoria possui papel fundamental na gestão tributária de uma organização, com ênfase no planejamento tributário. O capítulo seguinte aborda a metodologia de pesquisa utilizada no presente estudo.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo apresenta-se a metodologia da pesquisa adotada no trabalho, para o qual optou-se por realizar um delineamento do tipo estudo de caso, de natureza qualitativa, descritiva e interpretativa. Assim, inicialmente, evidencia-se o método de pesquisa e, na seqüência, os procedimentos de pesquisa, a coleta de dados, as fontes e análise de dados, a estrutura do estudo de caso e, por fim, as limitações da pesquisa.

#### 3.1 MÉTODO DE PESQUISA

A metodologia empregada na elaboração do presente estudo foi a pesquisa qualitativa, em função das características e da natureza do problema, ressaltando a compreensão detalhada dos processos pesquisados e uma forma adequada de compreender a natureza de um fenômeno social.

Neste contexto, Richardson (2007, p.90) descreve que

A pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos.

Com base na utilização da pesquisa descritiva, o estudo pretende demonstrar os principais aspectos teóricos que fundamentam o tema em referência a partir da abordagem em livros, teses, dissertações e artigos sobre o assunto.

Neste aspecto, Gil (2002, p. 42) afirma que

As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relação entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionário e observação sistemática.

A técnica utilizada na obtenção dos propósitos desta pesquisa é do tipo indireta, sobre a qual Marconi e Lakatos (2007, p.176) esclarecem que “é a fase da pesquisa realizada com o intuito de recolher informações prévias sobre o campo de interesse”.

O presente estudo utiliza o referencial publicado sobre os temas correlacionados aos processos de compras, à controladoria, à gestão tributária e ao planejamento tributário, referenciados no âmbito nacional em função das particularidades presentes na pesquisa.

A pesquisa aborda os processos da área de compras, analisando de forma mais aprofundada os aspectos tributários inerentes aos respectivos processos e a interação da controladoria com esta área.

### 3.2 PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

O procedimento técnico para este trabalho é o estudo de caso, o qual, conforme Martins (2006), possibilita a penetração na realidade social, não conseguida plenamente pela avaliação quantitativa, uma vez que a construção de uma pesquisa a partir de um estudo de caso exige mais atenção e habilidades do pesquisador do que na condução de uma pesquisa com abordagem metodológica convencional.

Para Yin (2005, p.20), “como estratégia de pesquisa, utiliza-se o estudo de caso em muitas situações, para contribuir com o conhecimento que temos dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais, políticos e de grupo, além de outros fenômenos relacionados”.

Neste contexto, a presente pesquisa se utiliza do procedimento técnico do estudo de caso para contribuir com o conhecimento a partir de experiências organizacionais vinculadas ao tema proposto. As dificuldades de levantamentos de dados específicos e muitas vezes confidenciais das organizações em relação aos processos estratégicos conduziram para o método de pesquisa em referência.

Nessa pesquisa optou-se por realizar o trabalho em uma organização industrial, facilitando a coleta de dados e informações pertinentes aos processos de compras e à controladoria.

Martins (2006, p.3) afirma que “o sucesso de um Estudo de Caso, em muito, depende da perseverança, criatividade e raciocínio crítico do investigador para construir descrições, interpretações, enfim, explicações originais que possibilitem a extração cuidadosa de conclusões e recomendações”.

Sobre esse aspecto, de o fato do pesquisador trabalhar durante muito tempo na organização estudada realizando a presente pesquisa pessoalmente, mas com total isenção sobre as informações e opiniões coletadas, contribuiu para a consistência entre a metodologia de pesquisa adotada e a unidade em estudo - uma organização empresarial de grande porte.

Assim, a modalidade de estudo de caso é a institucional, em que a investigação se inicia a partir de informações já existentes sobre a instituição estudada. Conforme Mezzaroba e Monteiro (2003, p. 123), “parte-se, então, para a coleta de todo o material disponível que possa fornecer informações sobre sua criação, evolução e história [...]”. O objetivo

fundamental está relacionado ao conhecimento mais profundo da instituição objeto do estudo, inclusive dos principais processos operacionais.

Conforme Yin (2005), as estratégias de pesquisas para o estudo de caso podem apresentar três propósitos: (1) exploratório, em que o objetivo principal é detalhar uma área de conhecimento; (2) explanatório, em que a principal tentativa é relacionar causas e efeitos e (3) descritivo, visando à observação de um fenômeno e à narração dos eventos.

O presente estudo busca descrever a organização estudada e os principais aspectos que envolvem as atividades exercidas pelos setores de compras e controladoria nos processos de aquisição de insumos e bens para o ativo imobilizado, o que conduz a pesquisa para o propósito descritivo.

### 3.3 ESTRUTURA DO ESTUDO DE CASO

A percepção do problema identificado está relacionada à falta de interação entre as áreas de compras e controladoria. A unidade de pesquisa é uma organização industrial do segmento eletroeletrônico localizada no Estado de Santa Catarina, e as atividades do estudo de caso foram realizadas nos anos de 2007 e 2008, facilitadas pelo acesso irrestrito do pesquisador nas áreas foco da pesquisa.

Com relação à delimitação, a escolha da empresa foi motivada pelo acesso às informações e pela estrutura de grande porte da organização, onde existe, de fato, um setor de controladoria que exerce atividades pertinentes a esse órgão nos termos do referencial teórico apresentado. Foram entrevistados os funcionários e gestores das áreas de compras e controladoria, sendo que os perfis desses respondentes estão detalhados no Capítulo 4 deste trabalho.

### 3.4 COLETA DE DADOS

A confidencialidade solicitada pela organização foi respeitada, omitindo-se nomes e endereços que pudessem facilitar a identificação. O faturamento bruto da organização pesquisada, em 2008, ficou próximo de 350 milhões de reais, caracterizando-a como organização de grande porte nos termos da Lei nº 11.638/2007.

O levantamento de dados foi desenvolvido por meio de questionários de perguntas fechadas, que conforme Richardson (2007, p.191), “são aqueles instrumentos em que as perguntas ou afirmações apresentam categorias ou alternativas de respostas fixas e

preestabelecidas”, e de pergunta aberta que, de acordo com o mesmo autor “caracterizam-se por perguntas ou afirmações que levam o entrevistado a responder com frases ou orações”.

Além da aplicação dos questionários, o pesquisador utilizou a técnica de entrevista, que, conforme Marconi e Lakatos (2007), alguns autores consideram como o instrumento por excelência da investigação social. Na entrevista despadronizada o entrevistador tem liberdade para aprofundar os assuntos.

Os sujeitos de análise compreendem os seguintes funcionários: 10 (dez) compradores de insumos nacionais, 6 (seis) compradores de insumos importados, 4 (quatro) compradores de bens do ativo imobilizado no mercado nacional e internacional, 1 (um) supervisor de compras, 1 (um) gerente de logística e 1 (um) gerente de compras. Na controladoria, 17 (dezesete) funcionários que atuam nas áreas de custos, contabilidade financeira, gerencial, patrimonial e fiscal tributária, 1 (um) supervisor de controladoria e 1 (um) gerente de controladoria.

A aplicação dos questionários nos setores de compras e controladoria na organização localizada no Estado de Santa Catarina foi realizada durante o exercício de 2008.

Os questionários aplicados nas áreas de controladoria e compras, embora diferentes, possibilitam um confronto das respostas. Conforme esperado, todos em ambas áreas foram respondidos.

### 3.5 FONTE DE DADOS

As principais fontes de dados utilizadas foram entrevistas despadronizadas ou não-estruturadas, que, conforme Marconi e Lakatos (2007), permitem maior liberdade para desenvolver cada situação em qualquer direção, facilitando a exploração de questões, que podem ser respondidas dentro de uma conversação informal. Os entrevistados foram os gestores e colaboradores dos setores de compras e controladoria da organização.

Além das entrevistas, observações, questionários de perguntas fechadas e abertas, foram consultados os registros em arquivos eletrônicos (planilhas), os documentos fiscais, os sistemas de informações dos setores e o sistema corporativo da organização em estudo.

Essas técnicas de pesquisas combinadas permitiram a identificação de várias situações que contribuíram para este estudo, as quais são demonstradas no capítulo seguinte. As entrevistas aplicadas e a obtenção de 100% dos questionários respondidos contribuem para a validade da pesquisa, pois demonstra a evidência das fontes. Os questionários foram formados por três blocos:

- a) Bloco I – Elementos Básicos de Identificação;
- b) Bloco II – Aspectos Tributários;
- c) Bloco III – Contribuição da Controladoria.

No Bloco I – Elementos Básicos de Identificação – procurou-se levantar informações sobre a formação dos colaboradores da área de compras e controladoria, o tempo na respectiva função e os treinamentos que já foram oferecidos aos colaboradores dos setores em estudo.

O Bloco II – Aspectos Tributários – visou levantar as necessidades de conhecimentos tributários pertinentes às atividades desenvolvidas pelos colaboradores do setor de compras, e o entendimento dos colaboradores da controladoria sobre esse conhecimento dos colaboradores do setor de compras.

O Bloco III – Contribuição da Controladoria – buscou evidenciar se a controladoria interage com o setor de compras apresentando suporte em tempo real para as necessidades tributárias presentes nos processos de aquisição de insumos e bens para o ativo imobilizado.

Os apêndices deste trabalho apresentam na íntegra os questionários aplicados nas áreas de compras (Apêndice I) e controladoria (Apêndice II), com todas as perguntas formuladas nos três blocos existentes.

### 3.6 ANÁLISE DOS DADOS

Para analisar os dados levantados numa pesquisa é preciso que haja consistência para não comprometer os resultados desta. Assim a pesquisa deve inspirar confiança.

Para Yin (2005, p. 137), “análise de dados consiste em examinar, categorizar, classificar em tabelas, testar ou, do contrário, recombinar as evidências quantitativas e qualitativas para tratar as proposições iniciais de um estudo de caso”.

Por se tratar de uma pesquisa qualitativa, a análise de dados obtidos por meio de questionários e observação direta intensiva foi feita através de análise descritiva interpretativa, enfatizando a análise de conteúdo. As respostas dos questionários padronizados foram compiladas em planilhas eletrônicas.

Segundo Yin (2005), o procedimento metodológico por meio do estudo de caso recomenda a triangulação de evidências. Três princípios podem ajudar o pesquisador a fazer frente ao problema de estabelecer a validade do constructo e a confiabilidade de um estudo de caso. Os princípios são os seguintes:

- a) utilizar várias fontes de evidência;

- b) criar um banco de dados para o estudo de caso;
- c) manter o encadeamento de evidências.

Seguindo esses princípios, o presente estudo utilizou questionários padronizados para as áreas de compras e controladoria, os quais permitiram a comparação de algumas respostas. O estudo não confiou apenas nos questionários, mas também examinou documentos e adotou a técnica de observação e entrevista. Dessa forma, foram utilizadas várias fontes de evidência.

O segundo princípio relacionado à criação de um banco de dados para o estudo de caso foi respeitado e aplicado durante a coleta de dados, facilitando a organização dos dados coletados. O terceiro princípio, o da manutenção do encadeamento de evidências, foi seguido para facilitar a confiabilidade das informações, confrontando-se as respostas dos questionários das áreas de compras e controladoria com as observações diretas intensivas (observações e entrevistas) do pesquisador no levantamento das informações.

A estratégia adotada para analisar os dados do estudo de caso é uma estratégia geral, baseada em proposições teóricas e estruturas descritivas em função do problema de pesquisa deste estudo. Os dados levantados são resultados da combinação das técnicas.

### 3.7 LIMITAÇÕES

O presente trabalho limitou-se a estudar uma organização industrial do ramo de eletroeletrônicos localizada no Estado de Santa Catarina. Sendo assim, as conclusões aqui levantadas dizem respeito ao estudo desse caso, não sendo possível a generalização dos resultados. A escolha do procedimento metodológico do estudo de caso pelo pesquisador o faz consciente dessa restrição em função da natureza qualitativa do método, a qual está sujeita à interpretações do mesmo.

Contudo, mesmo estando o diagnóstico limitado à situação da empresa estudada, o presente trabalho pode contribuir para pesquisas posteriores nas áreas de compras, controladoria, ou outras, tais como vendas e pós-vendas (assistência técnica), em função das semelhanças dos processos nas organizações de grande porte.

Outro ponto limitante pode ser oriundo de conteúdos omissos ou não verídicos, repassados pelos respondentes dos questionários e entrevistados, por receio ou desconhecimento das operações, sujeitando a pesquisa a vieses interpretativos.

O fato de o estudo não abranger as demais funções que podem fazer parte de uma área de controladoria limita o escopo da pesquisa.



Este estudo não aborda aspectos relacionados às taxas e demais tributos que não incidem de forma direta e impactante nos processos de aquisição de insumos e bens para o ativo imobilizado, praticados pela organização pesquisada.

Há que ressaltar que os compradores possuem autonomia para executar e concretizar os processos de aquisições de insumos e bens para o ativo imobilizado e, portanto, torna-se essencial o conhecimento dos principais aspectos tributários presentes nos processos de compras.

Antes do desenvolvimento do estudo de caso na organização pesquisada, os processos de compras de insumos e bens para o ativo imobilizado no mercado nacional e internacional eram conduzidos diretamente pelos compradores sem o suporte da controladoria no que se refere aos aspectos tributários presentes nas respectivas operações. Após a análise dos resultados, o pesquisador propõe maior interação entre as áreas de controladoria e compras, objetivando alternativas adequadas relacionadas aos tributos existentes nos processos de aquisição de insumos e bens para o ativo imobilizado.

## **4 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA**

O presente capítulo foi organizado em três partes. Na primeira, apresenta-se a caracterização da organização pesquisada. A segunda parte aborda a análise dos resultados coletados por meio de questionários. A terceira e última parte discorre sobre a proposta de interação entre a área de controladoria e a área de compras.

### **4.1 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO**

A organização pesquisada está enquadrada no segmento de empresas de grande porte nos termos da Lei nº 11.638/07, que alterou a Lei das Sociedades Anônimas, sendo, portanto, auditada de forma independente e seguindo a legislação contábil em vigor.

#### **4.1.1 Histórico da Organização**

A organização localizada no Estado de Santa Catarina pertence ao segmento industrial, na fabricação de produtos de telecomunicação. A produção de aparelhos e equipamentos acontece no parque fabril situado na Grande Florianópolis. A organização está presente no Estado desde o final da década de 70.

Esse estabelecimento compra insumos nos mercados nacional e internacional, sendo que mais de 70% desses insumos são adquiridos no exterior, em função dos aspectos econômicos e tecnológicos. Os fatores econômicos estão relacionados diretamente à redução dos custos de produção, enquanto os fatores tecnológicos estão relacionados à ausência de produção no mercado nacional.

As principais aquisições de bens para o ativo imobilizado também são feitas no exterior, em razão, principalmente, dos fatores tecnológicos, ou seja, da ausência de equipamentos e máquinas de alta tecnologia no mercado nacional.

Os produtos fabricados por essa indústria são comercializados, em sua maior parte, no Brasil, em todos os estados da Federação. O percentual de exportações não é representativo, atingindo aproximadamente 3% do faturamento total.

O foco do estudo de caso é a interação da área de controladoria com a área de compras, a qual movimenta um volume expressivo de recursos financeiros.

A maioria dos produtos fabricados pela organização está enquadrada na Lei Federal de Informática nº 8.248/91, a qual permite a redução do IPI e, em alguns estados, concede benefícios fiscais específicos para o ICMS.

O faturamento da organização no ano de 2008 ficou próximo dos 350 milhões de reais. Os valores das aquisições de insumos e bens para o ativo imobilizado não foram revelados. Porém, representaram valores relevantes em função do porte da organização.

Diante do exposto, as áreas de controladoria e compras são consideradas essenciais no processo de gestão da organização industrial pesquisada. A proposta de interação plena destas áreas foi motivada pela pesquisa em referência, em função dos vários fatores observados ao longo da realização desta pesquisa.

#### 4.1.2 Estrutura da Organização

A estrutura da organização pode ser visualizada de forma resumida no organograma abaixo (Figura 4), facilitando a evidenciação da subordinação das áreas de compras e controladoria.

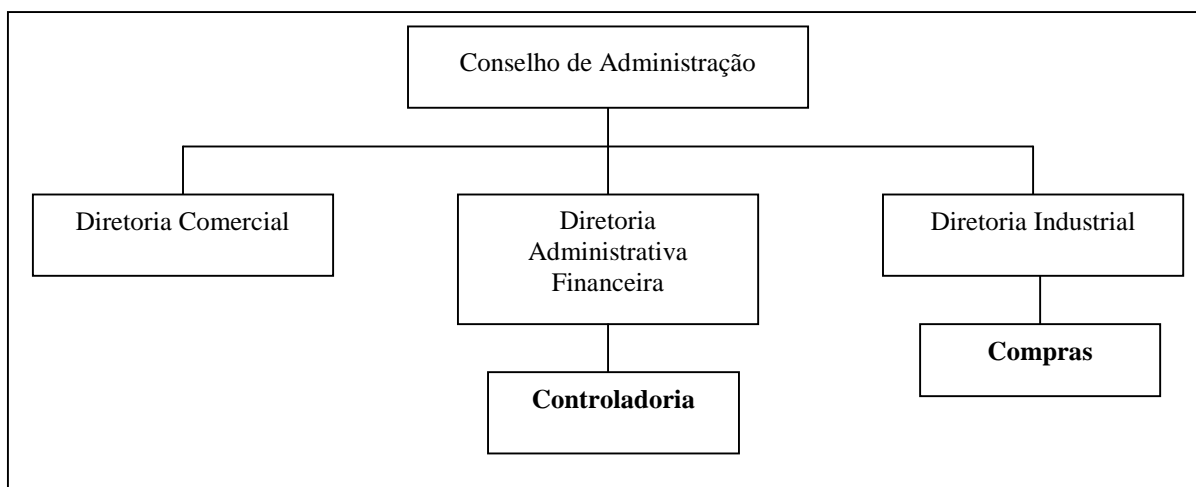


Figura 4 - Estrutura simplificada da organização  
Fonte: autor

A estrutura apresentada na Figura 4 demonstra a ligação da área de compras com a Diretoria Industrial, em função das necessidades de aquisições de insumos para o processo produtivo, enquanto a controladoria está subordinada diretamente à Diretoria Administrativa Financeira da organização.

### 4.1.3 Controladoria

A área de controladoria da organização industrial pesquisada está estruturada com 1 (um) Gerente de controladoria, 1 (um) Supervisor de controladoria, 8 (oito) colaboradores responsáveis pelas atividades de Contabilidade Fiscal/Tributária e Planejamento Tributário, 3 (três) colaboradores responsáveis pelas atividades de Contabilidade de Custos e Gerencial, 3 (três) colaboradores responsáveis pelas atividades de Contabilidade Financeira, 1 (um) colaborador responsável pelo Controle Patrimonial e 2 (dois) colaboradores responsáveis pelas atividades de Orçamento e Projeções, Estudos Especiais e Contabilidade por Unidade de Negócios. Na Figura 5 é apresentado o organograma resumido da controladoria na organização pesquisada.

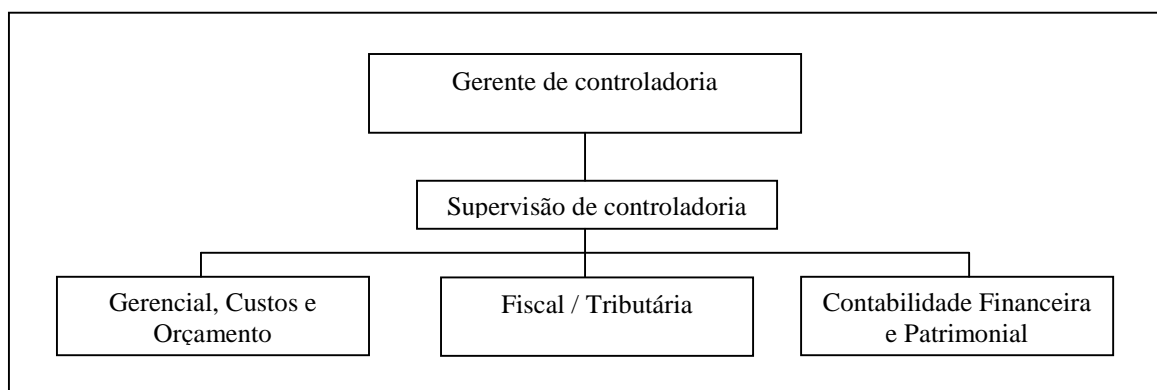


Figura 5 – Organograma resumido da controladoria  
Fonte: autor

Dessa forma, a estrutura da controladoria da organização estudada segue a literatura clássica nacional, conforme Oliveira et al, demonstrada no capítulo 2 deste trabalho, em que destacam as principais atividades executadas pela controladoria:

- Contabilidade Financeira;
- Contabilidade de Custos;
- Contabilidade Tributária;
- Controle Patrimonial;
- Orçamento e Projeções;
- Contabilidade Gerencial;
- Estudos Especiais;
- Contabilidade por Unidade de Negócios e;
- Planejamento Tributário.

As atividades relacionadas representam uma demanda de trabalho intensa para a controladoria, dificultando a interação total e pró-ativa com as demais áreas da organização pesquisada. Esse fato pode ocasionar impacto direto nos resultados econômicos e financeiros da organização.

#### **4.1.4 Compras**

A área de compras da organização industrial pesquisada está estruturada com 1 (um) Gerente de Compras, 1 (um) Supervisor de Compras, 10 (dez) compradores de insumos nacionais, 6 (seis) compradores de insumos importados e 4 (quatro) compradores de bens do ativo imobilizado no mercado nacional e internacional. Além destes, participou da pesquisa 1 (um) Gerente de Logística. Os demais compradores de materiais de uso e consumo e produtos para revenda não participaram da pesquisa e, portanto, não foram incluídos na estrutura da área de compras.

As atividades executadas pelos colaboradores das áreas de compras seguem um fluxo de atribuições vinculadas aos processos de aquisição nos mercados nacional e internacional, sendo que as negociações são alimentadas a partir das necessidades de compras, conforme definido e aprovado pelo planejamento da organização.

O pesquisador identificou que o processo de compras é dinâmico em função das diversas particularidades presentes, tais como, entre outras, urgência na aquisição de insumos para o processo produtivo, ocasionada por algum erro no processo de planejamento das vendas ou de compras e de insumos importados, em função das dificuldades logísticas vinculadas aos prazos de chegada desses itens.

Nessas e em outras situações, os colaboradores do setor de compras não possuem tempo hábil para se interar de alguns aspectos importantes no processo de aquisição de insumos e bens para o ativo imobilizado, como, por exemplo, dos efeitos tributários existentes nesses processos.

## **4.2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Os resultados e as análises foram organizados de acordo com os blocos de questões. O primeiro bloco aborda questões relacionadas aos elementos básicos de identificação, cujo objetivo principal foi conhecer o perfil dos respondentes. No segundo bloco procurou-se averiguar, para o setor de compras, o conhecimento dos colaboradores respondentes em

relação aos tributos incidentes em operações de compras nacionais e internacionais, enquanto que, para o setor de controladoria, buscou-se apurar qual o entendimento dos respondentes desse setor em relação ao conhecimento dos colaboradores da área de compras, objetivando confrontar as respostas. As questões do terceiro bloco aplicadas junto aos colaboradores do setor de compras pretendeu identificar a contribuição da controladoria na execução dos processos de compras, enquanto que os colaboradores do setor de controladoria responderam a uma única questão aberta sobre alternativas para facilitar a interação com aquele setor.

#### 4.2.1 Elementos Básicos de Identificação

Nesse bloco procurou-se conhecer o perfil dos respondentes, focando na formação superior, ano de ingresso na empresa, tempo na função atual, assim como treinamentos internos ou externos, vinculados ou não à rotina de trabalho. Os questionários foram aplicados em dois setores: de compras e de controladoria.

##### a) Curso de formação superior

Com essa informação buscou-se conhecer o curso de formação superior que os colaboradores da área de compras cursaram ou estão cursando. As respostas estão apresentadas na Tabela 1.

Tabela 1 – Curso de formação superior (compras)

Curso	Qtde	%
Administração	10	43,48
Administração e outro curso	2	8,70
Ciências Contábeis	2	8,70
Comércio Exterior	2	8,70
Em formação (Administração)	1	4,35
Engenharia	1	4,35
Relações Internacionais	3	13,04
Secretariado	1	4,35
Turismo e Hotelaria	1	4,35
Total	23	100,00

Verifica-se que 95,65% dos respondentes da área de compras são formados em cursos superiores, enquanto 4,35% estão em formação. O curso de administração é a formação superior de 43,48% dos colaboradores e 13,04% são formados em relações internacionais. Percebe-se, ainda, a formação em cursos superiores em áreas que não são afins ao setor de compras como: secretariado e turismo e hotelaria, que totalizam 8,70% dos respondentes.

Procurou-se identificar, também, qual a formação superior dos respondentes da área de controladoria. Os dados estão demonstrados na Tabela 2.

Tabela 2 – Curso de formação superior (controladoria)

Curso	Qtde	%
Ciências Contábeis	17	89,48
Economia	1	5,26
Tecnólogo em processos industriais	1	5,26
Total	19	100,00

Percebe-se que todos os colaboradores da controladoria possuem formação superior, sendo ciências contábeis o curso com maior frequência (89,48%), seguido dos de economia e tecnólogo em processos industriais, que somam 10,52% de frequência.

b) Ano de ingresso na empresa

Buscou-se saber o ano em que cada colaborador respondente dos setores de compras e controladoria ingressou na empresa, possibilitando o cálculo do tempo em que cada um está na organização. Os dados estão evidenciados na Tabela 3.

Tabela 3 – Tempo de empresa

Período	Qtde.	%
Antes de 1998	4	9,52
Entre 1998 e 2001	6	14,29
Entre 2002 e 2005	7	16,67
Entre 2006 e 2008	25	59,52
Total	42	100,00

Constata-se que 9,52% dos respondentes ingressaram na empresa antes de 1998. Percebe-se, então, que os respondentes, em sua maioria (59,52%), estão na empresa há menos de três anos. Desses colaboradores, 11 (44%) ingressaram no ano de 2007 e 10 (40%) em 2008.

c) Setor da empresa em que trabalha

Procurou-se, nessa questão, identificar em que setor os respondentes trabalham (Tabela 4), se o de compras ou de controladoria, para verificar o percentual de colaboradores em cada um deles.

Tabela 4 – Setor da empresa em que trabalha

Setor	Qtde.	%
Compras	23	54,76
Controladoria	19	45,24
Total	42	100,00

Verifica-se que a quantidade de respondentes que atua no setor de compras totaliza 23, ou seja, 54,76%. No setor de controladoria, 19 colaboradores (45,24%) responderam ao questionário.

d) Tempo de permanência na função

A experiência do profissional em relação à função que executa pode ser indicada pelo seu tempo de permanência no cargo. Procurou-se, nessa questão, verificar a experiência do colaborador respondente. Os resultados estão na Tabela 5.

Tabela 5 – Tempo de permanência na função

Tempo na função	Compras		Controladoria	
	Qtde.	%	Qtde.	%
Menos de 1 ano	8	34,78	8	42,11
Entre 1 e 2 anos	5	21,74	4	21,05
Entre 2 e 5 anos	6	26,09	4	21,05
Mais de 5 anos	4	17,39	3	15,79
Totais	23	100,00	19	100,00

Averigua-se que, nos dois setores onde o questionário foi aplicado, a maior parte dos colaboradores (16) trabalham na função há menos de 1 (um) ano. Esse fato demonstra que são equipes novas. Por outro lado, a menor parte dos colaboradores respondentes (7) trabalha na função há mais de 5 anos.

e) Participação em treinamento interno sobre aspectos tributários, vinculados aos processos que fazem parte da rotina de trabalho

Os treinamentos internos são necessários para que os colaboradores possam compreender os aspectos tributários atrelados a sua rotina de trabalho. Buscou-se, então, identificar os colaboradores da área de compras que participaram desses treinamentos na empresa, conforme demonstra a Tabela 6.

Tabela 6 – Participação em treinamento interno (compras)

Participação	Qtde.	%
Sim	7	30,43
Não	16	69,57
Total	23	100,00

Percebe-se que 69,57% dos colaboradores respondentes não participaram de treinamentos internos sobre aspectos tributários, vinculados aos processos que fazem parte de sua rotina de trabalho, e 30,43% participaram desses treinamentos.



Os respondentes da área de controladoria também foram questionados se já participaram de treinamentos internos sobre aspectos tributários. Os dados estão apresentados na Tabela 7.

Tabela 7 – Participação em treinamento interno (controladoria)

Participação	Qtde.	%
Sim	4	21,05
Não	15	78,95
Total	19	100,00

Os colaboradores que participaram de treinamentos internos sobre aspectos tributários vinculados a sua rotina de trabalho representam 21,05%, e 78,95% não participaram desses treinamentos.

- f) Treinamentos na área tributária fornecem suporte nos processos que fazem parte da rotina de trabalho

Tão importante quanto o treinamento é a sua eficácia. Sendo assim, os colaboradores foram questionados se os treinamentos na área tributária fornecem suporte nos processos que fazem parte da rotina de trabalho dos respondentes. As respostas estão evidenciadas na Tabela 8.

Tabela 8 – Suporte tributário do treinamento

Suporte tributário	Qtde.	%
não	5	11,90
sim	34	80,95
não respondeu	3	7,15
Total	42	100,00

Verifica-se que 80,95% dos respondentes afirmaram que os treinamentos na área tributária fornecem suporte nos processos que fazem parte de sua rotina de trabalho, enquanto 11,90% afirmaram que esse procedimento não fornece suporte e 7,15% não responderam.

Uma relação que auxilia na análise dos dados é saber o retorno que os treinamentos fornecem para a execução das rotinas de trabalho. Os dados estão demonstrados no Gráfico 1.

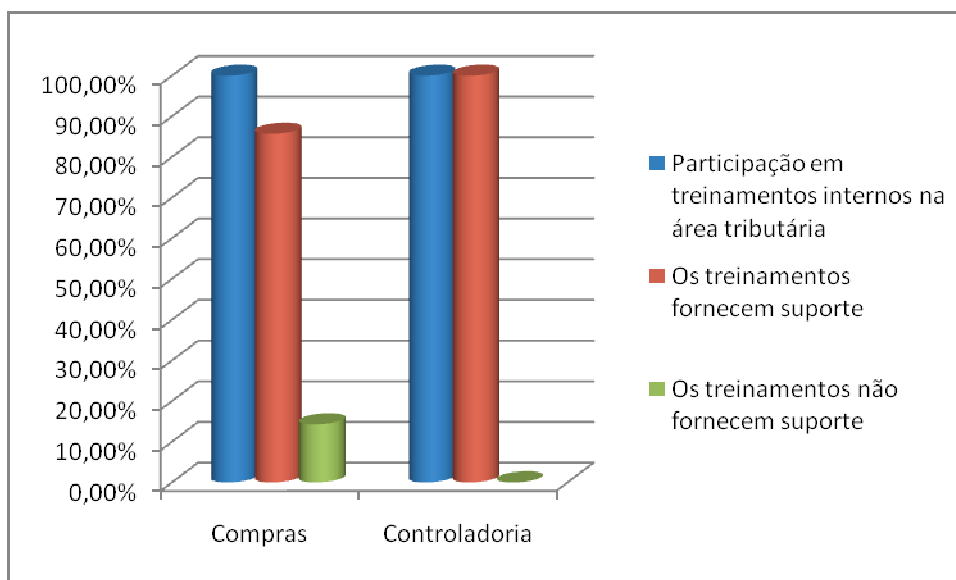


Gráfico 1 – Participação em treinamentos *versus* suporte tributário, por setor  
Fonte: o autor

Pode-se inferir que os colaboradores respondentes que participaram de treinamentos internos na área tributária, em sua maioria, afirmam que estes fornecem suporte para o exercício de suas atividades.

Uma relação relevante a se efetuar refere-se à que contrapõe o número de respondentes que realizaram treinamentos na área tributária vinculados a sua rotina de trabalho com o tempo em que estão no setor. A Tabela 9 demonstra esse resultado.

Tabela 9 – Tempo de trabalho no setor *versus* participação em treinamentos

Tempo	Qtde.	%
Menos de 1 ano	0	0,00
Entre 1 e 2 anos	1	9,09
Entre 2 e 5 anos	6	54,55
Mais de 5 anos	4	36,36

Constata-se que dos colaboradores respondentes dos setores de compras e controladoria que participaram de treinamentos internos na área tributária, 54,55% estão no setor entre 2 e 5 anos, nenhum que trabalha a menos de um ano no setor participou de treinamentos, 9,09% está no setor entre 1 e 2 anos e 36,36% trabalham no mesmo setor há mais de 5 anos.

#### 4.2.2 Aspectos Tributários

Neste bloco as questões são distintas para os setores pesquisados. Assim, para o setor de compras, procurou-se averiguar o conhecimento dos colaboradores respondentes em

relação aos tributos incidentes em operações de compras nacionais e internacionais, ao regime de tributação do imposto de renda da empresa, aos tributos que fazem e que não fazem parte dos custos de produção, às vantagens e desvantagens de efetuar compras de mercadorias de empresas enquadradas no Simples Nacional e à diferença tributária entre comprar insumos de estabelecimentos industriais e de estabelecimentos comerciais.

Para o setor de controladoria, buscou-se apurar qual o entendimento dos respondentes desse setor em relação ao conhecimento dos compradores nos mesmos enfoques acima descritos.

Sendo assim, as respostas referentes às questões desse bloco serão analisadas separadamente por setor.

a) Tributos incidentes nas operações de compras nacionais

Na Tabela 10 estão evidenciados os dados de identificação do nível de conhecimento dos respondentes do setor de compras em relação aos principais tributos (ICMS, IPI, PIS e COFINS) incidentes nas operações de compras nacionais.

Tabela 10 - Tributos incidentes nas compras nacionais (setor de compras)

Setor	Sim		Não		Não respondeu	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Compras	15	65,22	8	34,75	0	0,00

Observa-se que 65,22% dos colaboradores do setor de compras responderam conhecer os tributos incidentes nas operações de compra nacionais e 34,75% afirmaram não conhecer os principais tributos.

Por outro lado, questionou-se os respondentes do setor de controladoria sobre o conhecimento dos colaboradores do setor de compras em relação aos tributos incidentes nas operações de compras nacionais (Tabela 11). Salienta-se que os tributos existentes nas compras nacionais sofrem alterações constantes em função da política tributária nacional.

Tabela 11 - Tributos incidentes nas compras nacionais (setor de controladoria)

Setor	Sim		Não		Não sabe	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Controladoria	1	5,26	18	94,74	0	0,00

Constata-se que 94,74% dos respondentes da controladoria afirmaram que os colaboradores que trabalham no setor de compras não conhecem os principais tributos incidentes nas operações de compras nacionais e 5,26% afirmaram que os respondentes do setor de compras conhecem os tributos dessa operação.

O Gráfico 2 apresenta de forma clara a diferença entre os dados gerados pelas respostas dos colaboradores de compras e os da controladoria.

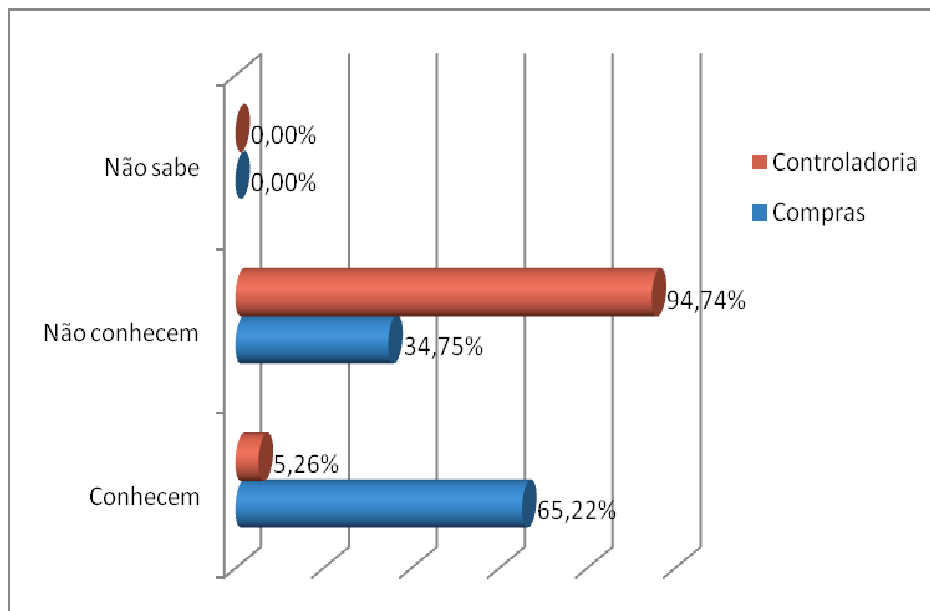


Gráfico 2 – Tributos incidentes nas compras nacionais – controladoria *versus* compras.  
Fonte: o autor

Esse confronto foi motivado a partir das entrevistas realizadas com colaboradores do setor de controladoria. O objetivo foi evidenciar que a maioria dos compradores confundem o conhecimento superficial que possuem com o conhecimento necessário que precisam ter sobre os principais tributos incidentes nas operações para poder usufruir de alternativas melhores que possam reduzir os custos financeiros e os custos de produção.

#### b) Tributos incidentes nas operações de compras internacionais

Os dados expostos na Tabela 12 destacam o percentual de respondentes do setor de compras que afirmam conhecer, ou não, os principais tributos (II, IPI, ICMS, PIS e COFINS) incidentes nas operações de compras internacionais.

Tabela 12 - Tributos incidentes nas compras internacionais (setor de compras)

Setor	Sim		Não		Não respondeu	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Compras	11	47,83	12	52,17	0	0,00

Percebe-se que 47,83% dos respondentes afirmaram conhecer os principais tributos incidentes nas operações de compras internacionais. Já 52,17% desconhecem os tributos incidentes nesse tipo de operação. A complexidade dos tributos existentes nas compras

internacionais elevaram o percentual de colaboradores que não os conhecem, em relação às operações de compras nacionais.

É importante salientar que todos os compradores participam de operações tanto de compras nacionais como internacionais, visto que é realizado, freqüentemente rodízio entre os colaboradores.

Foi questionado, em contraponto, se, no entendimento dos respondentes da controladoria (Tabela 13), os colaboradores do setor de compras conhecem os principais tributos incidentes nas operações de compras internacionais.

Tabela 13 - Tributos incidentes em compras internacionais (setor de controladoria)

Setor	Sim		Não		Não sabe	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Controladoria	0	0,00	18	94,74	1	5,26

Dos respondentes do setor de controladoria, 94,74% afirmaram que os colaboradores da área de compras não conhecem os principais tributos incidentes nas operações de compras internacionais e 5,26% responderam não saber se aqueles colaboradores conhecem esses tributos.

Com o propósito de demonstrar a confrontação dos dados gerados pelo setor de compras com os da controladoria, apresenta-se o Gráfico 3.

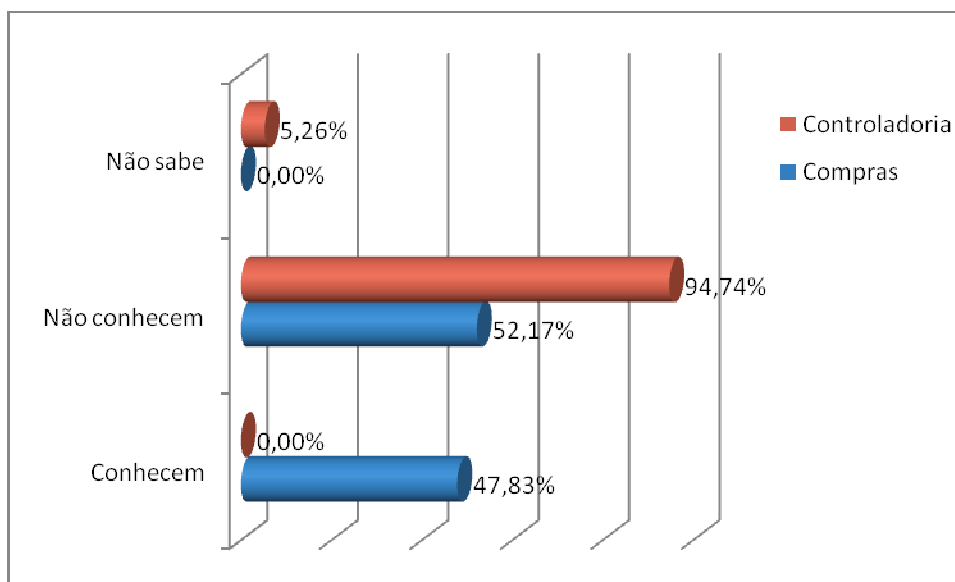


Gráfico 3 – Tributos incidentes nas compras internacionais – controladoria *versus* compras.  
Fonte: o autor

Esses dados evidenciam que, no entendimento dos colaboradores da controladoria, os colaboradores do setor de compras que importam insumos e bens não conhecem os principais

tributos incidentes nas operações de compras internacionais, repetindo o que foi demonstrado em relação aos processos de compras nacionais, demonstrados no Gráfico 2.

c) Regime de tributação do Imposto de Renda da Empresa

Essa questão foi elaborada com o intuito de averiguar o nível de conhecimento dos respondentes do setor de compras em relação ao regime de tributação do Imposto de Renda em que a empresa está enquadrada. Essa informação é essencial para saber se a empresa pode aproveitar os créditos de PIS e COFINS nas aquisições de insumos e bens para o ativo imobilizado. Os dados apurados encontram-se na Tabela 14.

Tabela 14 – Regime de tributação do Imposto de Renda da empresa (setor de compras)

Setor	Sim		Não		Não respondeu	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Compras	4	17,39	19	82,61	0	0,00

A grande maioria dos respondentes do setor de compras (82,61%) afirmou não conhecer o regime de tributação do Imposto de Renda em que a empresa está enquadrada. Os que conhecem totalizam 17,39% dos respondentes.

Salienta-se que os compradores precisam conhecer o regime de tributação do Imposto de Renda da empresa para facilitar o entendimento dos principais tributos existentes na cadeia de valor da organização.

Com o intuito de confrontar as informações, os respondentes do setor de controladoria foram questionados se, no seu entendimento, os compradores conhecem o regime de tributação do Imposto de Renda da empresa. Na Tabela 15 foram evidenciados os dados.

Tabela 15 - Regime de tributação do Imposto de Renda da empresa (setor de controladoria)

Setor	Sim		Não		Não sabe	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Controladoria	1	5,26	18	94,74	0	0,00

Dos respondentes do setor de controladoria, 94,74% afirmaram que os compradores não conhecem o regime de tributação do Imposto de Renda em que a empresa está enquadrada, e 5,26% afirmam que os compradores conhecem. Esses dados reforçam o posicionamento dos colaboradores do setor de controladoria em relação ao desconhecimento de aspectos tributários importantes pelos colaboradores do setor de compras.

A confrontação das respostas do setor de compras com as respostas da controladoria estão demonstradas no Gráfico 4.

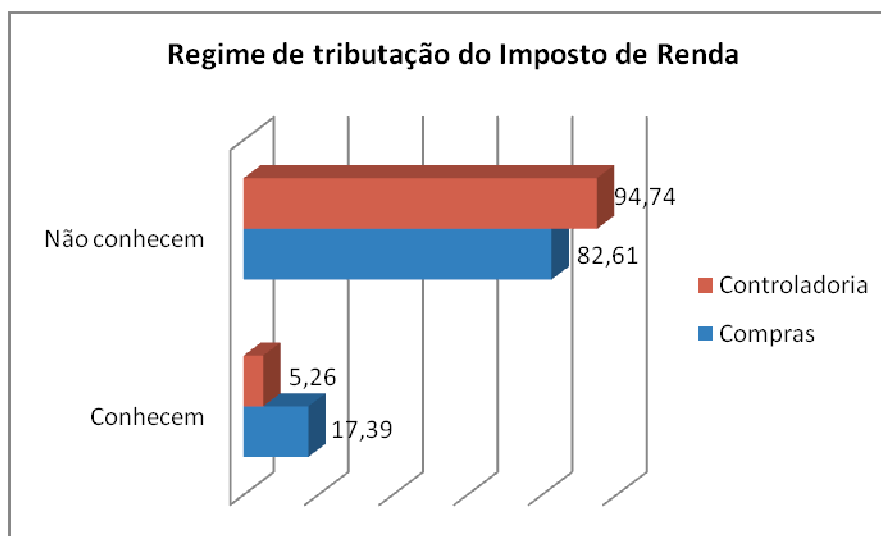


Gráfico 4 – Regime de tributação do IR da empresa – controladoria *versus* compras.  
Fonte: o autor

Pode-se inferir que os dados do setor de compras corroboram as respostas dos colaboradores do setor de controladoria quanto ao conhecimento do Regime de Tributação do Imposto de Renda da empresa.

d) Tributos que fazem parte do custo de produção da empresa

Esse questionamento foi realizado de forma provocativa, visto que, dos principais tributos existentes e evidenciados na fundamentação teórica deste estudo, o único que apresenta impacto direto no custo de produção é o Imposto de Importação nas aquisições de insumos do mercado externo, uma vez que os demais tributos são passíveis de créditos, não impactando diretamente nos custos de produção.

Neste contexto, foi questionado se os respondentes do setor de compras têm conhecimento dos principais tributos que fazem parte do custo de produção da empresa. As respostas estão destacadas na Tabela 16.

Tabela 16 – Tributos que fazem parte do custo de produção (setor de compras)

Setor	Sim		Não		Não respondeu	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Compras	4	17,39	18	78,26	1	4,35

Verifica-se que 78,26% dos respondentes afirmaram não conhecer os tributos que fazem parte do custo de produção, 17,39% afirmaram conhecer e 4,35% não responderam à questão. Esses dados evidenciam uma certa contradição dos respondentes do setor de compras em relação à Tabela 8 apresentada anteriormente, onde se verifica que 65,22% afirmaram conhecer todos os tributos incidentes nas compras de insumos no mercado nacional.

Seguindo a formatação dos itens anteriores, a questão foi aplicada aos respondentes da controladoria, com o intuito de verificar se estes estão de acordo com as respostas dos colaboradores do setor de compras. Portanto, foi questionado aos respondentes da controladoria se os compradores conhecem quais tributos fazem parte do custo de produção da empresa onde trabalham (Tabela 17).

Tabela 17 – Tributos que fazem parte do custo de produção (setor de controladoria)

Setor	Sim		Não		Não sabe	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Controladoria	2	10,53	17	89,47	0	0,00

Percebe-se que 89,47% dos respondentes da controladoria afirmaram que os compradores não conhecem os tributos que fazem parte do custo de produção da empresa, enquanto 10,53% afirmaram que os compradores conhecem os tributos inseridos no custo de produção.

Verifica-se, entretanto, que não há disparidade ao confrontar as informações geradas pelos dois setores, ou seja, tanto os respondentes da controladoria como os de compras concordam que grande parte dos compradores desconhecem os tributos que fazem parte dos custos de produção da empresa.

e) Vantagens na compra de mercadorias das empresas enquadradas no Simples Nacional

O Simples Nacional é o regime de tributação simplificado das microempresas e empresas de pequeno porte. Conforme Andrade Filho (2008, p.565), “a Lei Complementar nº 123/06 introduz uma verdadeira revolução na forma de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte”. A tributação ocorre mediante a aplicação de um percentual sobre o faturamento mensal das empresas.

O impacto que deve ser analisado nas aquisições de insumos para a produção feitas em estabelecimentos enquadrados no Simples Nacional é com relação aos créditos de IPI. A legislação tributária vigente não permite a transferência de créditos de IPI, apenas das contribuições para o PIS e a COFINS. Dessa forma, apesar das vantagens relacionadas aos menores preços, em função de uma carga tributária menor, faz-se necessário analisar aspectos pertinentes aos respectivos aproveitamentos de créditos.

Sendo assim, os respondentes do setor de compras foram questionados se têm conhecimento das vantagens de comprar mercadorias de empresas enquadradas no Simples Nacional. Os dados referentes a essa questão estão expostos na Tabela 18.



Tabela 18 – Vantagens na aquisição em empresas do Simples Nacional (setor de compras)

Setor	Sim		Não		Não respondeu	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Compras	7	30,43	16	69,57	0	0,00

Dos respondentes do setor de compras, 30,43% conhecem as vantagens de se adquirir mercadorias de empresas enquadradas no Simples Nacional e 69,57% desconhecem essas vantagens.

Aos respondentes da controladoria, por outro lado, foi questionado se, no seu entendimento e experiência, os colaboradores do setor de compras sabem quais são as vantagens de comprar mercadorias de empresas enquadradas no Simples Nacional. A Tabela 19 apresenta os dados.

Tabela 19 – Vantagens na aquisição em empresas do Simples Nacional (setor de controladoria)

Setor	Sim		Não		Não sabe	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Controladoria	2	10,53	17	89,47	0	0,00

Os dados revelam que 10,53% dos colaboradores da controladoria afirmaram que os compradores conhecem as vantagens de comprar mercadorias de estabelecimentos enquadrados no Simples Nacional; já 89,47% acreditam que os compradores desconhecem as vantagens.

A confrontação das respostas dos colaboradores de compras com as dos colaboradores de controladoria mostra que há certa divergência nessa questão, conforme exposto no Gráfico 5.

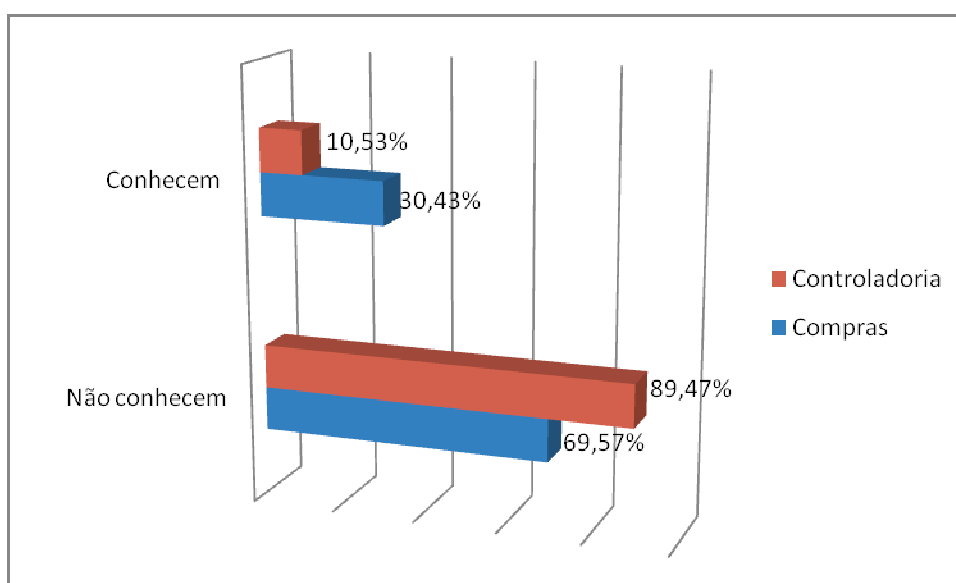


Gráfico 5 – Vantagens na compra em empresas do Simples Nacional – compras *versus* controladoria  
Fonte: o autor.

Os colaboradores da controladoria permanecem com o mesmo entendimento em relação ao conhecimento dos compradores, no que tange aos aspectos tributários, essenciais para as operações de aquisição.

- f) Diferença tributária entre comprar insumos de estabelecimentos industriais e de estabelecimentos comerciais

Aos respondentes do setor de compras foi questionado se existe diferença tributária entre a aquisição de insumos de estabelecimentos industriais e a aquisição de insumos de estabelecimentos comerciais, buscando-se identificar o grau de conhecimento dos respondentes em relação ao assunto. Os dados estão evidenciados na Tabela 20.

Tabela 20 – Diferença tributária na compra de insumos (setor de compras)

Setor	Sim		Não		Não respondeu	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Compras	12	52,17	11	47,83	0	0,00

Os dados revelam que 52,17% dos respondentes têm conhecimento da diferença tributária existente entre a compra de insumos de estabelecimentos industriais e de comerciais e 47,83% não conhecem essa diferença.

Em contrapartida, os colaboradores do setor de controladoria foram questionados se, em vista da demanda e da experiência no setor, os compradores conhecem a diferença que existe entre adquirir insumos de estabelecimentos industriais e de comerciais (Tabela 21).

Tabela 21 – Diferença tributária na compra de insumos (setor de controladoria)

Setor	Sim		Não		Não sabe	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Controladoria	4	21,05	15	78,95	0	0,00

Percebe-se que, do setor de controladoria, 78,95% afirmaram que os compradores desconhecem a diferença tributária na compra de insumos entre estabelecimentos industriais e comerciais, e 21,05% afirmaram que os compradores conhecem essa diferença.

A principal diferença na compra de insumos entre estabelecimentos industriais e comerciais está relacionada ao aproveitamento dos créditos de IPI. Nas aquisições em estabelecimentos industriais, o crédito é integral, enquanto que nas aquisições em empresas comerciais atacadistas, o crédito é proporcional, ou seja, limitado a 50%. Quanto aos demais tributos (PIS, COFINS e ICMS), são os mesmos.

Neste sentido, Peres et al (2005) mostram que o artigo 165 do RIIPI prevê que os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do imposto relativo aos insumos adquiridos de comerciante atacadista não-contribuinte, calculado pelo adquirente mediante a aplicação da

alíquota a que estiver sujeito o produto sobre 50% do seu valor constante da respectiva nota fiscal.

Dessa forma, os atacadistas não tributam o IPI, mas transferem 50% de créditos do imposto que incidiria em uma operação tributada. Esse fato pode representar uma vantagem ou uma desvantagem, dependendo do preço final dos insumos.

Ao se efetuar a confrontação dos dados dos setores de compras e controladoria, verifica-se uma disparidade nítida nas respostas. O Gráfico 6 apresenta essa constatação.

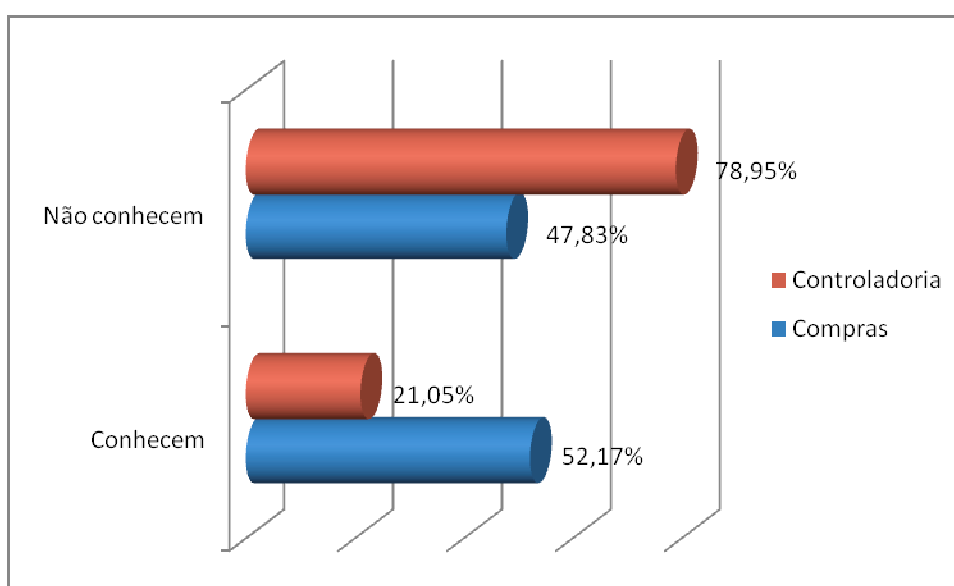


Gráfico 6 – Diferença tributária na aquisição de insumos – compras *versus* controladoria  
Fonte: o autor

Vale ressaltar que os colaboradores da controladoria atendem às demandas do setor de compras em questionamentos referentes a processos de compras, tributos envolvidos e outras dúvidas. Outro fator importante que subsidia os profissionais da área fiscal a responderem às perguntas acima expostas refere-se à análise dos processos de compras já efetuados, o que os torna mais capacitados a estimar o conhecimento dos compradores.

- g) Diferença tributária entre aquisições realizadas de pessoas físicas e de pessoas jurídicas

Os dados expostos na Tabela 22 destacam o percentual de respondentes do setor de compras que afirmam conhecer as diferenças tributárias existentes entre compras realizadas de pessoas físicas e de pessoas jurídicas.

Tabela 22 – Diferença tributária entre aquisições de pessoas física e jurídica (setor de compras)

Setor	Sim		Não		Não respondeu	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Compras	15	65,22	8	34,78	0	0,00

Pode-se perceber que 65,22% dos compradores responderam conhecer as diferenças tributárias ao efetuar compras entre pessoas física e jurídica, e 34,78% admitiram não conhecer as diferenças tributárias existentes nesse processo de compra.

A mesma questão foi feita aos respondentes da controladoria buscando-se identificar se, na opinião desses colaboradores, os compradores, ao realizarem aquisições de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas, conhecem as diferenças tributárias existentes nesses processos (Tabela 23).

Tabela 23 – Diferença tributária entre aquisições de pessoas física e jurídica (setor de controladoria)

Setor	Sim		Não		Não sabe	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Controladoria	2	10,53	17	89,47	0	0,00

Os colaboradores da controladoria são categóricos ao afirmarem que 89,47% dos compradores desconhecem as diferenças tributárias existentes entre compra de pessoa física e de pessoa jurídica, e 10,53% responderam que os compradores conhecem essa diferença.

Percebe-se que as informações advindas dos dois setores, na questão atual, são contraditórias, conforme demonstra o Gráfico 7.

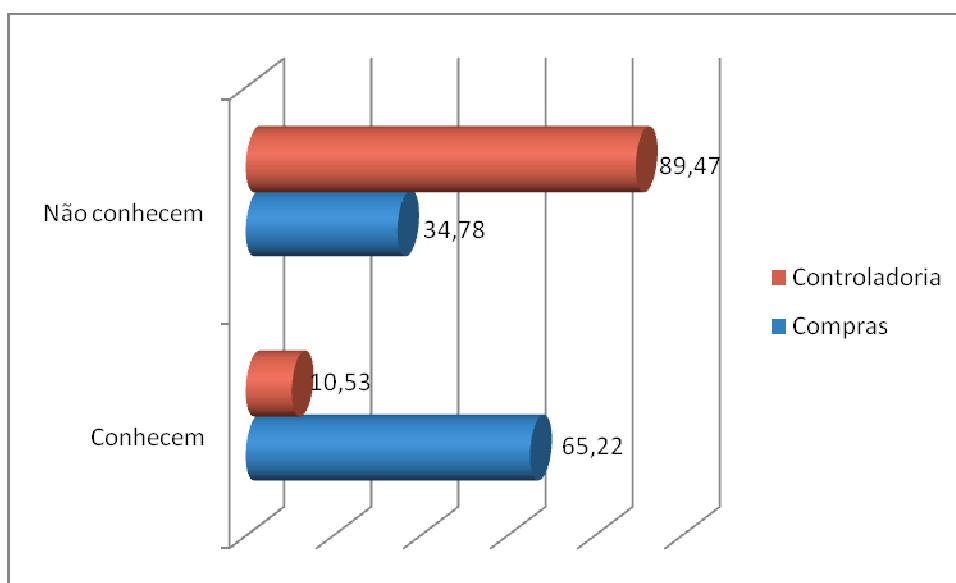


Gráfico 7 – Resultado das respostas sobre aquisições de pessoas física e jurídica – compras versus controladoria.

Fonte: o autor

A necessidade de identificar as diferenças existentes entre aquisições de insumos de pessoas físicas e de pessoas jurídicas torna-se importante, visto que nas compras de pessoa física não existe a possibilidade de creditar tributos presentes no processo de aquisição, excetuando o ICMS quando recolhido no momento da emissão da nota fiscal pelo órgão fiscalizador. Dessa forma, o principal impacto está relacionado ao não creditamento das contribuições para o PIS e a COFINS que representa, neste caso, 9,25% de acréscimo nos custos de produção.

h) Diferenças de alíquotas do ICMS nas aquisições de insumos e bens para integrar o ativo imobilizado oriundos de outros estados

Conforme já apresentado, as alíquotas interestaduais são definidas e fixadas pelo Senado Federal, mas as alíquotas internas são definidas pelos estados e, assim, as tributações são diferentes de um estado para outro.

Neste sentido, aos compradores foi questionado se conhecem as diferentes alíquotas de ICMS nas aquisições de insumos e bens para integrar o ativo imobilizado, oriundos de outros estados da Federação. Os dados estão apresentados na Tabela 24.

Tabela 24 – Diferença de alíquotas de ICMS entre insumos e bens para o ativo imobilizado (setor de compras)

Setor	Sim		Não		Não respondeu	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Compras	13	56,52	10	43,48	0	0,00

Verifica-se que 56,52% dos respondentes do setor de compras afirmaram conhecer as diferentes alíquotas de ICMS nas aquisições oriundas de outros estados, enquanto que 43,48% responderam não conhecer.

Por outro lado, os colaboradores da controladoria responderam se, no seu entendimento e experiência, os compradores conhecem as diferentes alíquotas que o ICMS possui ao se adquirir insumos e bens para integrar o ativo imobilizado, oriundos de outros estados (Tabela 25).

Tabela 25 – Diferença de alíquotas de ICMS entre insumos e bens para o ativo imobilizado (setor de controladoria)

Setor	Sim		Não		Não sabe	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Controladoria	1	5,26	18	94,74	0	0,00

A maioria dos respondentes do setor de controladoria, ou seja, 94,74%, responderam que os compradores desconhecem as diferentes alíquotas de ICMS existentes na aquisição de

insumos e bens para integrar o ativo imobilizado, oriundos de outros estados, e 5,26% afirmaram que os compradores conhecem essas diferenças.

Torna-se, portanto, visível a disparidade nos dados apresentados pelas respostas dos dois setores. Para demonstrar com clareza, o Gráfico 8 apresenta o cruzamento das informações.

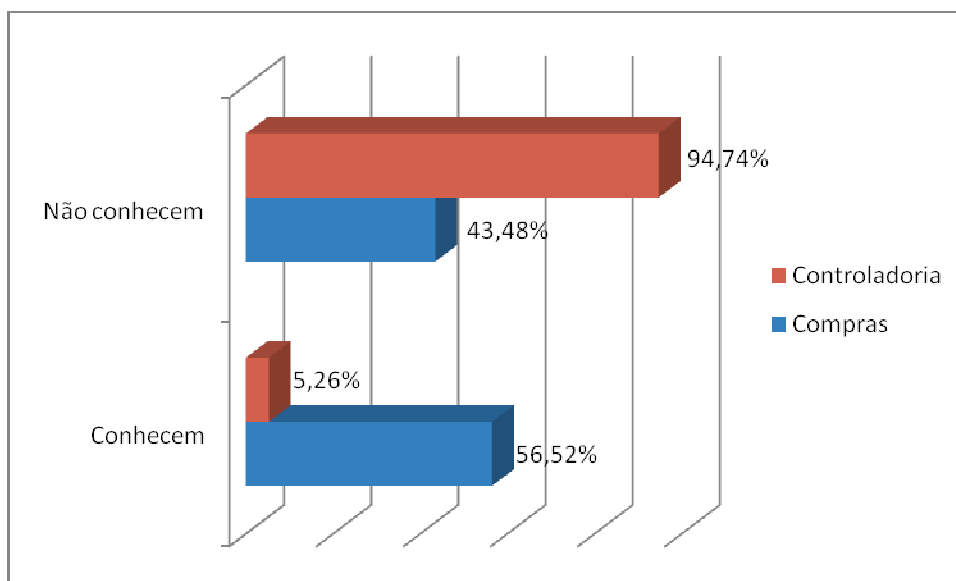


Gráfico 8 - Diferença de alíquotas de ICMS entre insumos e bens para o ativo imobilizado – compras *versus* controladoria.

Fonte: o autor

Essa relação revela um conflito de informações e a experiência no acompanhamento dos processos de compras de insumos e bens para o ativo imobilizado pela controladoria, conforme demonstra o próximo item deste capítulo, reforça os resultados apresentados por esse setor.

- i) Equívoco por desconhecimento da legislação tributária resultando em prejuízo financeiro para a empresa

Os compradores foram questionados se durante o exercício de sua profissão algum equívoco foi cometido por desconhecimento da legislação tributária, resultando em prejuízo financeiro para a empresa. A Tabela 26 mostra os dados dos respondentes.

Tabela 26 – Equívoco por desconhecimento da legislação tributária (setor de compras)

Setor	Sim		Não		Não respondeu	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Compras	4	17,39	19	82,61	0	0,00

Dos respondentes, 82,61% afirmaram que não cometeram equívocos por desconhecimento da legislação tributária e 17,39% responderam que o fato de não conhecer a legislação tributária ocasionou equívocos, resultando em prejuízo financeiro para a empresa.

Em contraponto, aos colaboradores da controladoria foi questionado se os compradores já cometeram equívocos por desconhecimento da legislação tributária, resultando em prejuízo financeiro para a empresa (Tabela 27).

Tabela 27 – Equívoco por desconhecimento da legislação tributária (setor de controladoria)

Setor	Sim		Não		Não sabe	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Controladoria	10	52,63	1	5,26	8	42,11

Os respondentes da controladoria que afirmaram que os compradores já cometeram equívocos por desconhecimento da legislação tributária totalizam 52,63%, 5,26% acreditam que nenhum equívoco tenha sido cometido pelos compradores, enquanto que 42,11% não sabem se isso aconteceu.

O Gráfico 9 apresenta a confrontação dos dados referentes às respostas dos dois setores, no que diz respeito aos equívocos cometidos pelos colaboradores de compras por desconhecimento da legislação tributária.

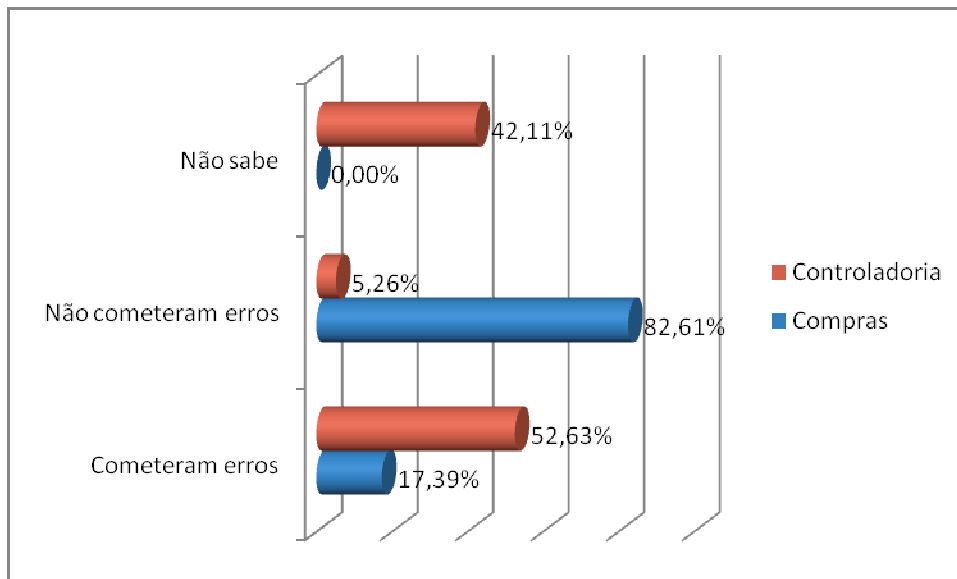


Gráfico 9 - Equívoco por desconhecimento da legislação tributária – compras versus controladoria.  
Fonte: o autor.

A visualização do Gráfico 9 revela uma disparidade nas respostas dos dois setores, pois enquanto 82,61% dos respondentes de compras asseguraram que não cometeram equívocos por desconhecimento da legislação tributária, essa posição é embasada por apenas 5,26% dos colaboradores da controladoria.

Por outro lado, 17,39% dos compradores afirmaram que já se equivocaram por não conhecer a legislação tributária, ocasionando prejuízo financeiro à empresa, enquanto que para 52,63% dos respondentes da controladoria, os compradores cometeram equívocos por desconhecer a legislação tributária.

Esse conflito será esclarecido no próximo item deste capítulo a partir de situações concretas, em que se evidencia o desconhecimento dos compradores quanto aos aspectos tributários que possibilitam alternativas melhores para as organizações.

### **4.2.3 Contribuição da Controladoria**

As questões desse bloco foram aplicadas predominantemente aos colaboradores do setor de compras, com o intuito de identificar a contribuição atual da controladoria na realização dos processos de compras, com exceção de uma questão aberta aplicada aos dois setores. Assim, procurou-se verificar se os compradores entendem que a contribuição do setor de controladoria é suficiente para a execução das atividades que necessitam de suporte tributário, se já receberam suporte da controladoria para entender um aspecto tributário importante para execução de suas atividades e se esse retorno foi imediato.

Questionou-se, também, se os compradores sabem a quem procurar na controladoria para esclarecer dúvidas relacionadas aos aspectos tributários presentes em suas atividades e em qual área estes necessitam de apoio da controladoria.

Os respondentes do setor de compras foram questionados, ainda, se uma maior interação da controladoria com seu setor facilitaria o trabalho entre as áreas. Em seguida, foram questionados sobre a possibilidade de essa interação melhorar os resultados da empresa e se a atual estrutura da controladoria é suficiente para que essa interação aconteça de forma imediata.

Por fim, uma questão aberta foi apresentada para os respondentes tanto de compras como de controladoria. Aos colaboradores de compras procurou-se coletar sugestões e/ou críticas em relação aos serviços de gestão tributária realizados pela controladoria. Aos colaboradores da controladoria procurou-se coletar sugestões e/ou críticas que possam melhorar os resultados das atividades do setor de compras a partir da interação com a controladoria.



- a) Contribuição da controladoria para execução das atividades que necessitam de suporte tributário

Procurou-se identificar, com essa questão, se para os compradores a contribuição atual da controladoria é suficiente para a execução das atividades que necessitam de suporte tributário. Os dados estão apresentados na Tabela 28.

Tabela 28 – Contribuição da controladoria para execução das atividades

Setor	Sim		Não		Não respondeu	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Compras	12	52,17	11	47,83	0	0,00

Dos respondentes, 52,17% afirmaram que a controladoria atualmente contribui de forma suficiente para a execução das atividades que necessitam de suporte, enquanto que 47,83% afirmaram que esse suporte não é suficiente.

- b) Suporte da controladoria para entendimento de aspecto tributário no desenvolvimento da atividade de compras

Nesta questão, buscou-se identificar se os respondentes do setor de compras já receberam suporte da controladoria para entender um aspecto tributário importante para suas atividades (Tabela 29).

Tabela 29 – Suporte da controladoria

Setor	Sim		Não		Não respondeu	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Compras	18	78,26	5	27,74	0	0,00

Constata-se que 78,26% dos respondentes já receberam suporte da controladoria para entender algum aspecto tributário importante para o desenvolvimento de suas atividades e 27,74% afirmaram não ter recebido suporte.

O suporte da controladoria é fundamental no âmbito da gestão tributária, conforme apresentado na fundamentação teórica por Nascimento e Reginato (2007), os quais descrevem que uma das principais competências desse setor é supervisionar todas as questões relacionadas à apuração de tributos, incluindo a condução de um programa eficaz de gerenciamento de tributos que envolva todos os segmentos da corporação e forneça regras e procedimentos padronizados para atender aos diversos dispositivos legais existentes.

c) Suporte imediato

Diante da questão anterior, procurou-se saber dos compradores se quando receberam o suporte da controladoria, esse suporte foi imediato. As respostas estão apresentadas na Tabela 30.

Tabela 30 - Suporte imediato da controladoria

Setor	Sim		Não		Não respondeu	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Compras	16	69,57	3	13,04	4	17,39

Verifica-se que 69,57% dos respondentes afirmaram que o retorno da controladoria foi imediato quando solicitado suporte, 13,04% responderam que não houve retorno imediato e, 17,39% não responderam.

Com o intuito de averiguar de forma mais detalhada as duas questões anteriormente analisadas, relacionaram-se os dados para verificar especificamente se aqueles que afirmaram ter recebido suporte da controladoria para entender um aspecto tributário importante para o desenvolvimento de suas atividades o receberam de forma imediata, conforme apresenta o Gráfico 10.

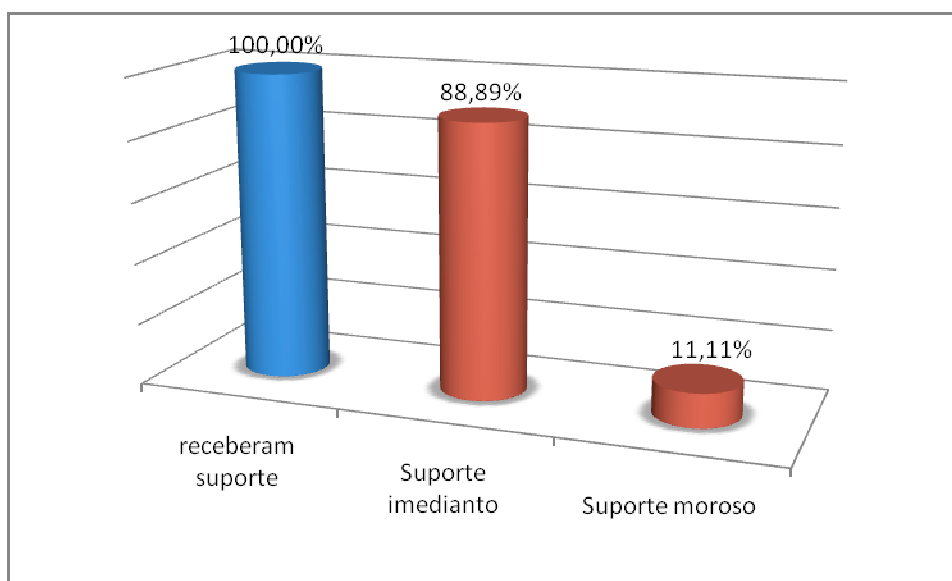


Gráfico 10 – Suporte da controladoria quando solicitado pelo setor de compras  
Fonte: o autor.

Ao relacionar os dados das questões anteriormente apresentadas, verificou-se que, dos compradores que receberam suporte da controladoria para compreender aspectos tributários para o desenvolvimento de suas atividades, 88,89% obtiveram retorno imediato do setor, enquanto 11,11% afirmaram que o retorno da controladoria não foi imediato.

d) Esclarecimento de dúvidas sobre aspectos tributários no setor de controladoria

Tão importante quanto esclarecer as dúvidas sobre aspectos tributários é saber quem procurar no setor de controladoria para elucidá-las. Assim, os compradores foram questionados se sabem quem procurar na controladoria para auxiliá-los no desenvolvimento de suas atividades, evitando equívocos no que se relaciona à área tributária. A Tabela 31 demonstra os dados dos respondentes.

Tabela 31 – Quem procurar para esclarecer dúvidas na controladoria

Setor	Sim		Não		Não respondeu	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Compras	16	69,57	7	30,43	0	0,00

Percebe-se que 69,57% dos respondentes sabem quem procurar na controladoria para esclarecer dúvidas sobre aspectos tributários na execução de suas atividades e, 30,43% não têm conhecimento de quem pode ajudá-los a elucidar suas dúvidas, o que demonstra falta de interação entre as áreas.

e) Área com necessidade de apoio da controladoria

Nessa questão, buscou-se identificar em qual área os respondentes de compras necessitam, com maior frequência, do apoio da controladoria. As respostas estão agrupadas na Tabela 32.

Tabela 32 - Área com necessidade de apoio da controladoria

Área	Qtde.	%
Fiscal/Tributária	15	65,22
Custos	6	26,08
Contabilidade	2	8,70
Orçamento	0	0,00
Total	23	100,00

Constata-se que de todas as áreas demandadas pelo setor de compras na controladoria, a área Fiscal/Tributária é a mais freqüente, com 65,22%. Em seguida, custos atinge o percentual de procura de 26,08% e contabilidade aparece complementando a pesquisa como a terceira área mais procurada, com 8,70%, enquanto que a área de orçamento não foi assinalada pelos respondentes.

Este fato ressalta a importância da interação da controladoria com a área de compras, apresentando suporte, em tempo real, às necessidades vinculadas aos aspectos tributários inerentes aos processos de aquisição.

- f) Interação da controladoria com a área de compras – facilitando o desenvolvimento das atividades relacionadas com aspectos tributários

Procurou-se investigar junto aos compradores se, caso houvesse maior interação da controladoria com o setor de compras, as atividades seriam facilitadas e reduziriam as necessidades tributárias presentes no seu desenvolvimento. A Tabela 33 apresenta os dados.

Tabela 33 – Interação controladoria e compras – facilitando as atividades

Setor	Sim		Não		Não respondeu	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Compras	21	91,30	2	8,70	0	0,00

Os dados apresentados demonstram que uma maior interação da controladoria com o setor de compras facilitaria o trabalho e reduziria as necessidades tributárias presentes nas atividades desenvolvidas, tendo em vista que 91,30% dos respondentes entendem que essa interação é necessária. Por outro lado, 8,70% acreditam que a interação não deve facilitar o desenvolvimento dos trabalhos. Esses dados reforçam a necessidade de interação entre as áreas estudadas.

- g) Interação da controladoria com a área de compras – melhorando os resultados da empresa

Com base na questão anterior, buscou-se verificar se a interação da controladoria com a área de compras pode melhorar os resultados da empresa. O entendimento dos respondentes estão apresentados na Tabela 34.

Tabela 34 – Interação controladoria e compras – melhorando resultados

Setor	Sim		Não		Não respondeu	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Compras	23	100,00	0	0,00	0	0,00

Por unanimidade, os respondentes afirmaram que os resultados da empresa poderiam melhorar caso houvesse maior interação da controladoria com o setor de compras. Esses dados estão de acordo com o entendimento de Reginato e Nascimento (2007, p. 237), quando explicam que uma das funções da controladoria voltadas para a gestão tributária é “coordenar a integração entre as dimensões de controle de custos, controle de estoques, controle de ativos e controle contábil, na qual estão inseridos os tributos”. Neste aspecto, a interação da controladoria com a área de compras, que apresenta impacto direto nos controles de custos, de estoques, de ativos e contábil, pode melhorar os resultados econômicos e financeiros da organização.

h) Estrutura da controladoria

Aos respondentes do setor de compras foi questionado se a atual estrutura da controladoria é suficiente para que ocorra a interação entre os dois setores de forma imediata. Os dados estão ilustrados na Tabela 35.

Tabela 35 – Estrutura atual da controladoria

Setor	Sim		Não		Não respondeu	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Compras	12	52,17	10	43,48	1	4,35

Percebe-se que 52,17% dos respondentes afirmaram que a estrutura atual da controladoria é suficiente para a interação entre os setores em estudo, contra 43,48% que entendem que a estrutura da controladoria precisa ser melhorada para que se torne adequada para a interação. Dos entrevistados, 4,35% dos compradores não responderam a questão.

Os dados coletados evidenciam que existe um equilíbrio entre os respondentes, ou seja, aproximadamente metade do setor entende que a estrutura da controladoria precisa ser melhorada, enquanto que os demais entendem que a atual estrutura é suficiente para uma interação imediata com a área de compras.

i) Sugestões e/ou críticas aos serviços de gestão tributária realizados pela controladoria

A questão, aplicada aos respondentes do setor de compras, procurou reunir todas as sugestões e/ou críticas apresentadas em relação aos serviços de gestão tributária que a controladoria realiza. Tendo em vista que cada comprador poderia apresentar mais de uma sugestão e/ou crítica, a tabulação foi efetuada individualmente por item descrito. Os dados foram reunidos e estão expostos na Tabela 36.

Tabela 36 - Sugestões e/ou críticas à gestão tributária realizada pela controladoria

<b>Sugestões</b>	Qtde.	%
Treinamentos regulares	9	36,00
Colaborador da controladoria diretamente na área de compras	3	12,00
Interação entre os setores	1	4,00
Divulgação imediata das mudanças na legislação	1	4,00
<b>Críticas</b>		
Falta de tempo da controladoria no atendimento imediato	1	4,00
<b>Não responderam</b>	10	40,00

Constata-se que 36% são sugestões referentes a treinamentos regulares da controladoria para o setor de compras, enquanto 12% sugerem que um colaborador da

controladoria atue juntamente com o setor de compras para auxiliar no que diz respeito à gestão tributária. As sugestões de interação entre os setores e divulgação imediata nas mudanças da legislação somaram 8%.

Como crítica, 4% relataram que há falta de tempo do setor de controladoria para o atendimento imediato das dúvidas do setor de compras e, 40% não responderam à questão.

Com base nos dados apresentados, algumas relações importantes podem ser efetuadas, como, por exemplo, quanto tempo estão atuando no setor de compras aqueles que sugeriram treinamentos regulares. O Gráfico 11 demonstra essa relação.

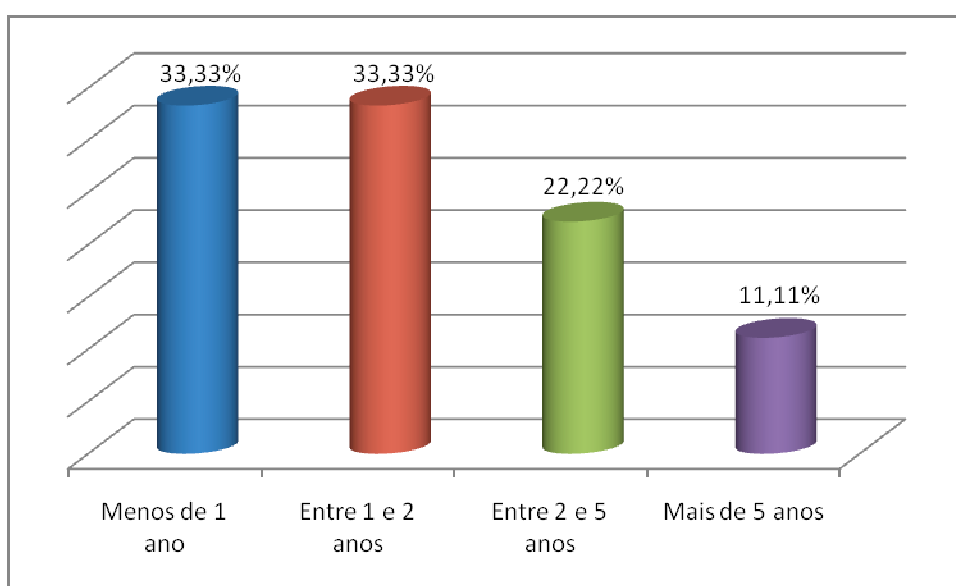


Gráfico 11 – Tempo de atuação no setor *versus* sugestão de treinamentos regulares.  
Fonte: o autor

O Gráfico 11 demonstra que mais da metade dos colaboradores que sugeriram treinamentos na área tributária (66,66%), estão há menos de 2 anos no setor em que atuam, 22,22% estão entre 2 e 5 anos, e 11,11% estão há mais de 5 anos no setor de compras.

Essa relação reafirma os dados apresentados na Tabela 7, a qual enfatiza que os colaboradores que participaram de treinamentos internos na área tributária, em sua maioria, estão há mais de 2 anos no mesmo setor. Por outro lado, aqueles colaboradores que estão a menos de 2 anos na mesma área somam o percentual maior dos que não possuem participação em treinamentos.

Outra relação que pode servir para comprovar o acima exposto é identificar se os colaboradores que sugeriram treinamentos frequentes já participaram de algum treinamento interno na área tributária. O Gráfico 12 demonstra essa relação.

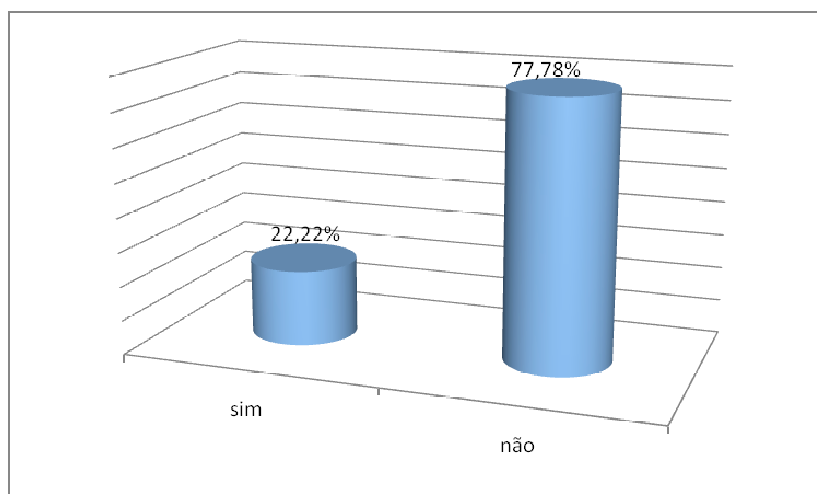


Gráfico 12 – Participação em treinamento interno *versus* sugestão de treinamentos regulares.  
Fonte: o autor.

Dos colaboradores que responderam à questão e sugeriram que a controladoria forneça treinamentos internos para os compradores sobre os aspectos tributários relacionados aos processos de compras, 77,78% não participaram de treinamentos oferecidos pela controladoria na empresa nos últimos anos e 22,22% já participaram.

- j) Sugestões e/ou críticas para melhorar os resultados a partir da interação da controladoria com a área de compras

Também foi aplicada aos respondentes do setor de controladoria uma questão que buscou agrupar todas as sugestões e/ou críticas apresentadas para melhorar os resultados das atividades de compras a partir da interação da controladoria com aquele setor. Da mesma forma que a questão aplicada aos compradores, cada colaborador da controladoria poderia apresentar mais de uma sugestão e/ou crítica, e a tabulação foi efetuada por item descrito. Os dados estão apresentados na Tabela 37.

Tabela 37 - Sugestões e/ou críticas para interação entre controladoria e compras

<b>Sugestões</b>	Qtde.	%
Treinamentos regulares	9	33,33
Colaborador da controladoria diretamente na área de compras	9	33,33
Interação entre os setores	2	7,41
Suporte da controladoria nas compras de bens do ativo imobilizado	1	3,70
Resolução de situações caso a caso	1	3,70
Tabelas explicativas	1	3,70
Simuladores	1	3,70
<b>Não responderam</b>	3	11,11

Constata-se que 33,33% dos colaboradores da controladoria sugeriram a realização de treinamentos regulares para a área de compras, e também 33,33% enfatizaram que seria

importante que no setor de compras houvesse um colaborador da controladoria para acompanhar os processos e auxiliar na melhoria dos resultados. 11,11% não responderam e os demais, com 3,70% cada, sugeriram: suporte da controladoria nas compras de bens do ativo imobilizado, resolução de situações caso a caso, tabelas explicativas e simuladores.

#### 4.3 INTERAÇÃO DA CONTROLADORIA COM A ÁREA DE COMPRAS

A partir dos dados coletados por meio dos questionários, os quais evidenciaram que a interação da controladoria com a área de compras permite melhores resultados econômicos e financeiros para a empresa pesquisada, iniciou-se uma proposta que atendesse a essa necessidade evidenciada.

A interação com a controladoria permitiu um suporte tributário em tempo real durante o período da pesquisa, possibilitando a opção por alternativas fiscais adequadas para cada situação identificada. O período de acompanhamento dos processos de compras pela controladoria foi de seis meses.

As principais situações identificadas foram as relacionadas a seguir, as quais estão detalhadas e mensuradas neste capítulo:

- a) Compras de insumos de outros estados no mercado nacional não observando as alíquotas de ICMS;
- b) Compras de insumos no mercado internacional não observando os incentivos fiscais;
- c) Compras de insumos no mercado nacional – descontos comerciais ou financeiros;
- d) Compras de insumos no mercado internacional – erro de classificação fiscal;
- e) Compras de insumos da Zona Franca de Manaus não observando a limitação dos créditos de PIS/COFINS;
- f) Compras de bens do ativo imobilizado no mercado internacional não observando os incentivos fiscais de ICMS;
- g) Compras de bens de outros estados para o ativo imobilizado não observando aspectos relacionados às alíquotas de ICMS.

As oportunidades de melhorias nos processos de aquisição de insumos e bens para o ativo imobilizado nos mercados nacional e internacional foram identificadas a partir do acompanhamento *in loco* desses processos pela controladoria.

Neste contexto, serão abordados os principais aspectos tributários que não foram observados em alguns processos de compras de insumos e bens para o ativo imobilizado, os



quais influenciaram nos resultados econômicos e financeiros da organização estudada. Estes aspectos tributários não foram observados por falta de conhecimento dos colaboradores vinculados aos setores de compras da organização pesquisada.

- a) Compras de insumos de outros estados no mercado nacional não observando as alíquotas de ICMS

As compras internas, ou seja, dentro do estado onde a organização está localizada, diferem das compras interestaduais – aquelas que são feitas de outros estados da Federação. A divergência tem origem na diferença das alíquotas de ICMS. A alíquota interna do ICMS no Estado de Santa Catarina é de 17%, enquanto as alíquotas interestaduais nas aquisições das regiões Sul e Sudeste (exceto ES) são de 12%.

Dessa forma, os compradores precisam observar os efeitos dos créditos de ICMS, além do impacto causado pelo custo do frete de um estado para outro. Ressalta-se que na Tabela 22 do capítulo anterior, 43,48% dos compradores revelaram não conhecer os impactos das diferenças de alíquotas do ICMS nas aquisições de insumos e bens oriundos de outros estados, e 94,74% dos colaboradores da controladoria responderam que os compradores desconhecem as diferentes alíquotas de ICMS existentes nas operações com outros estados.

A partir do acompanhamento das operações da organização pesquisada, foram identificados alguns processos de aquisições de insumos de outros estados que, embora com valores financeiros menores, apresentaram maiores custos de produção. O critério de avaliação dos compradores foi o menor preço entre três cotações. As cotações realizadas e os efeitos dos tributos são apresentados no Quadro 25.

Empresas	Valor Total	ICMS	Créditos	Custo Total
PJ - Estado de SP	R\$ 380.000,00	R\$ 45.600,00	R\$ 45.600,00	R\$ 334.400,00
PJ – Estado de MG	R\$ 381.000,00	R\$ 45.720,00	R\$ 45.720,00	R\$ 335.280,00
PJ – Estado do SC	R\$ 385.000,00	R\$ 65.450,00	R\$ 65.450,00	R\$ 319.550,00

Quadro 25 Compras de insumos de pessoas jurídicas de outros estados - impactos tributários.

Fonte: autor

A situação em referência evidencia que a compra realizada de São Paulo pelo menor preço não representou o menor custo de produção. A melhor alternativa para fins de custo de produção seria a aquisição da Pessoa Jurídica localizada no próprio Estado de Santa Catarina, a qual possibilitaria, ainda, menor custo de frete. Assim, o preço foi o fator preponderante na concretização do processo de aquisição do insumo, impactando diretamente no resultado econômico da organização.

- b) Compras de insumos no mercado internacional não observando os incentivos fiscais

A legislação do ICMS do Estado de Santa Catarina concede benefícios fiscais para as operações de importação de insumos. Esses benefícios são concedidos por meio de Regimes Especiais diferindo o ICMS para a etapa seguinte, ou seja, as vendas. Esses incentivos representam redução dos custos financeiros.

No Estado de Santa Catarina, o Regime Especial deve ser solicitado para desonerar o ICMS nas importações. Durante o período de acompanhamento dos processos de aquisição de insumos importados, a controladoria evitou o pagamento de ICMS em uma importação cujo benefício o comprador desconhecia e estava orientando o despachante a recolher o tributo.

Dessa forma, mesmo a empresa sendo detentora do incentivo fiscal de diferimento do imposto, por desconhecimento do comprador, a operação pode gerar impacto no fluxo financeiro.

O dispositivo legal que ampara a operação de diferimento do ICMS nas importações realizadas no Estado de Santa Catarina está previsto no RICMS/SC, no anexo 3, artigo 10, inciso II, onde está disposto que mediante regime especial, o imposto pode ser diferido para a etapa seguinte.

O Quadro 26 evidencia os impactos financeiros na operação que estava sendo executada sem a aplicação do incentivo fiscal do diferimento na importação de insumos realizadas pela organização.

Importação	Base de Cálculo do ICMS	ICMS da Operação	Impacto no Custo Financeiro
R\$ 3.800.000,00	R\$ 4.578.313,25	R\$ 778.313,25	R\$ 778.313,25

Quadro 26 Diferimento do ICMS – impacto no custo financeiro

Fonte: autor

A situação em referência reflete diretamente no fluxo de caixa da organização, visto que o ICMS incidente nas operações de importação deve ser recolhido no momento do desembaraço aduaneiro e a recuperação do imposto ocorrerá apenas na apuração mensal desse tributo.

- c) Compras de insumos no mercado nacional – descontos comerciais ou financeiros

Nas aquisições de insumos no mercado nacional são freqüentes os casos de faturamentos a maior pelos fornecedores, e nem sempre as organizações que estão comprando

identificam em tempo real essas diferenças. Os fornecedores acabam concedendo descontos comerciais nos faturamentos seguintes.

Foram identificadas várias compras de insumos no mercado nacional nessa situação. A partir do suporte da controladoria, os compradores envolvidos nos processos foram orientados a solicitar aos fornecedores descontos financeiros ao invés de descontos comerciais. As alterações sugeridas foram aceitas pelos fornecedores e repercutiram em redução dos custos de produção.

O Quadro 27 evidencia os impactos tributários na concessão de descontos comerciais na organização, ou seja, os reflexos da modalidade que estava sendo praticada pelos fornecedores. Os impactos tributários repercutem diretamente nos custos de produção.

Faturamentos	Descontos Comerciais	Base para Tributação	ICMS	PIS/COFINS	Custos
R\$ 155.000,00	R\$ 95.000,00	R\$ 60.000,00	R\$ 10.200,00	R\$ 5.550,00	R\$ 44.250,00

Quadro 27 Descontos comerciais – impactos tributários

Fonte: autor

A legislação tributária vigente que regulamenta o ICMS e as contribuições para o PIS e a COFINS define que não haverá incidência desses tributos sobre os descontos incondicionais destacados nas respectivas notas fiscais. Dessa forma, os créditos de ICMS e das contribuições para o PIS e a COFINS serão menores quando os descontos forem comerciais.

O Quadro 28 evidencia as vantagens dos descontos financeiros em relação aos descontos comerciais, e os impactos tributários nos custos de produção na obtenção de descontos financeiros.

Faturamentos	Descontos Financeiros	Base para Tributação	ICMS	PIS/COFINS	Custos
R\$ 155.000,00	R\$ 95.000,00	R\$ 155.000,00	R\$ 26.350,00	R\$ 14.337,50	R\$ 19.312,50

Quadro 28 Descontos financeiros – impactos tributários

Fonte: autor

Os descontos financeiros são reconhecidos diretamente nos pagamentos realizados para os fornecedores e, portanto, os valores das notas fiscais não são alterados. Este fato, permite o aproveitamento integral dos tributos (ICMS/PIS/COFINS) presentes nas operações. Os créditos são contabilizados nas contas de custos. Logo, contribuem para a redução dos custos de produção.

d) Compras de insumos no mercado internacional – erro de classificação fiscal

O acompanhamento das operações de compras possibilitou a identificação de outras situações em que o desconhecimento de fatores relacionados aos tributos estavam prejudicando os resultados econômicos e financeiros da organização.

Alguns aspectos tributários apresentam tantas particularidades com as operações que acabam sendo pouco conhecidos. Os erros de classificação fiscal de mercadorias importadas são comuns nas operações vinculadas ao comércio internacional, principalmente nas operações de importação.

As classificações fiscais, já comentadas neste trabalho, são essenciais para a definição das alíquotas do Imposto de Importação (II) e do IPI nas operações de importação de mercadorias do exterior. Além de definir os aspectos tributários, as classificações fiscais definem outros aspectos importantes nas relações internacionais. Um exemplo relevante são as situações de *dumping*.

O *dumping* é definido pelo comércio internacional como uma prática desleal, a partir de negociações com preços inferiores aos normais praticados no mercado estrangeiro em relação ao mercado local. Em outras palavras, as mercadorias são comercializadas por preços inferiores aos custos de produção ou aquisição. As medidas adotadas pelos países para proteção dos produtos com suspeitas de *dumping* são chamadas de medidas *antidumping*.

Neste contexto, identificou-se que a organização estava pagando *dumping* para determinado insumo, de forma indevida. Como o *dumping* é vinculado à classificação fiscal das mercadorias, a utilização de uma classificação fiscal incorreta para um insumo gerou aumento significativo nos custos de produção e financeiros, em função da fixação de uma conversão maior do dólar para as operações sujeitas aos controles de *dumping*.

Os resultados desse processo de importação de insumos sem a medida *antidumping* estão evidenciados no Quadro 29. A alíquota do IPI dos insumos é de 15%, a do Imposto de Importação (II) é de 2%, enquanto que a soma das alíquotas de PIS/COFINS é de 9,25%. Não houve incidência do ICMS nas operações em função de incentivos de diferimento total do imposto.

Valor dos Insumos	IPI	PIS/COFINS	II	Custos Produção	Custos Financeiros
R\$ 643.000,00	R\$ 96.450,00	R\$ 59.477,50	R\$ 12.860,00	R\$ 655.860,00	R\$ 811.787,50

Quadro 29 Compras de insumos sem *dumping* – impactos tributários e financeiros

Fonte: autor

Os impactos tributários das operações originais, nas quais foram aplicadas de forma indevida as medidas de *antidumping* em função de erro nas classificações fiscais dos respectivos insumos, estão evidenciados no Quadro 30, o qual possibilita a identificação dos impactos nos custos de produção e financeiros.

Valor dos Insumos	<i>Antidumping</i>	Valor Total dos Insumos	IPI	PIS/COFINS	II
R\$ 643.000,00	R\$ 240.423,00	R\$ 883.423,00	R\$ 132.513,45	R\$ 81.716,63	R\$ 17.668,46

Quadro 30 Compras de insumos com medidas de *antidumping* – impactos tributários

Fonte: autor

O Quadro 31 possibilita a identificação dos impactos nos custos de produção e financeiros, em função dos efeitos tributários causados pela aplicação das medidas *antidumping* nos insumos importados.

Importações	Custos de Produção	Custos Financeiros
Com Medidas <i>Antidumping</i>	R\$ 901.111,46	R\$ 1.115.321,54
Sem Medidas <i>Antidumping</i>	R\$ 655.860,00	R\$ 811.787,50
Diferenças	R\$ 245.251,46	R\$ 303.534,04

Quadro 31 Efeitos nos custos de produção e financeiros – medidas *antidumping*

Fonte: autor

Os reflexos nos custos de produção foram menores do que nos custos financeiros em função da recuperação dos tributos. Porém os aumentos em ambos os custos foram relevantes e impactaram diretamente no resultado da organização. Esses aspectos relacionados aos erros nas classificações fiscais de mercadorias foram corrigidos e discutidos pela controladoria com os colaboradores das áreas de compras e logística.

- e) Compras de insumos da Zona Franca de Manaus não observando a limitação dos créditos de PIS/COFINS

As compras de insumos da Zona Franca de Manaus podem ser uma boa alternativa para a redução dos custos de produção e financeiros, em função dos diversos incentivos fiscais que são concedidos para a região. Contudo, faz-se necessário analisar de forma detalhada todos os aspectos tributários presentes nessas operações.

As empresas localizadas na Zona Franca de Manaus usufruem de incentivos fiscais de redução do IPI por meio de isenção, de redução do ICMS por meio de créditos presumidos, e de redução das alíquotas de PIS e COFINS de 9,25% para 3,65% quando vendem para

empresas de outros estados, que apuram as contribuições para o PIS e a COFINS pelo regime não-cumulativo.

Todas essas vantagens tributárias são utilizadas pelas empresas localizadas na Zona Franca de Manaus como argumento de vendas para empresas localizadas nos outros estados da federação. Identificou-se um volume significativo de insumos comprados na Zona Franca de Manaus pela organização sob o argumento dos compradores de que os preços eram os fatores determinantes na concretização das compras de insumos da respectiva região.

Assim, foram analisadas as aquisições de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus dos últimos 6 (seis) meses, sendo estas comparadas com as aquisições dos mesmos insumos de fornecedores estabelecidos no Estado de Santa Catarina. O objetivo principal dessa análise foi demonstrar os créditos de tributos inseridos nas duas aquisições e os reflexos destes nos custos financeiros e de produção.

As particularidades que estão presentes nessas operações são as seguintes :

- as compras de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus limitam os créditos de PIS/COFINS em 5,6%, ou seja, nessas operações os créditos de PIS/COFINS não puderam ser de 9,25%;
- as compras de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus não geram créditos de IPI, pois a operação é isenta do imposto;
- as compras de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus geram uma transferência de ICMS de 12%, em função da aplicação da alíquota interestadual do imposto.

Os fretes dos Insumos oriundos da Zona Franca de Manaus são maiores em função dos fatores logísticos que fazem parte da operação.

Não foi encontrada referência na literatura nacional sobre as limitações dos créditos de PIS/COFINS de mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus. Entretanto, o assunto é evidenciado pelos dispositivos legais que regulamentam as respectivas contribuições. Nesse sentido, a Lei nº 10.637/02 descreve a situação referente ao PIS:

Art. 3º - Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

.....  
Parágrafo 12 - Ressalvado o disposto no parágrafo 2º deste artigo e nos parágrafos 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento).

A Lei nº 10.833/03 descreve a situação referente a COFINS:

Art. 3º - Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

.....  
Parágrafo 17 - Ressalvado o disposto no parágrafo 2º deste artigo e nos parágrafos 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 4,6% (quatro inteiros e seis décimos por cento).

Diante destes fatores, o Quadro 32 apresenta os custos financeiros e de produção em uma aquisição de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus.

Insumos Zona Franca	IPI	ICMS	PIS/COFINS	Frete
R\$ 7.031.552,00	R\$ 0,00	R\$ 843.786,24	R\$ 393.766,91	R\$ 175.788,80

Quadro 32 Compras de insumos da Zona Franca de Manaus – impactos tributários

Fonte: autor

O Quadro 32 demonstra os efeitos tributários das aquisições de insumos da Zona Franca de Manaus, sendo que os créditos de PIS/COFINS estão limitados ao percentual de 5,6%, nos termos da legislação vigente, enquanto o IPI não gera créditos em função da isenção e o ICMS gera créditos de 12%, conforme alíquota interestadual. O percentual de frete de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus é de 2,5% sobre o faturamento, valores estes que são agregados aos custos de produção.

O Quadro 33 demonstra os impactos tributários e os reflexos nos custos de produção e financeiros dos mesmos insumos adquiridos em Manaus, se as compras fossem realizadas no Estado de Santa Catarina.

Insumos Santa Catarina	IPI	ICMS	PIS/COFINS	Frete
R\$ 8.086.284,80	R\$ 1.212.942,72	R\$ 1.168.468,15	R\$ 635.784,14	R\$ 40.431,42

Quadro 33 Compras de insumos no Estado de Santa Catarina – impactos tributários

Fonte: autor

Os efeitos tributários nas aquisições de insumos no Estado de Santa Catarina, demonstrados no Quadro 33, aumentaram os custos financeiros em função da incidência do IPI na operação, sendo que a alíquota do imposto para os insumos adquiridos é de 15%. Os créditos de PIS e COFINS foram maiores em função do aproveitamento dos créditos com percentual de 9,25%, e o ICMS foi calculado com alíquota de 17%. O percentual do frete para a operação Santa Catarina foi definido em 0,5% do faturamento.

O Quadro 34 demonstra os impactos nos custos de produção e financeiros, em função dos efeitos tributários, nas compras de insumos da Zona Franca de Manaus comparadas com as compras realizadas no Estado de Santa Catarina.

Compras de Insumos	Custos de Produção	Custos Financeiros
Realizadas na Zona Franca de Manaus	R\$ 5.969.787,65	R\$ 7.207.340,80
Realizadas no Estado de Santa Catarina	R\$ 5.109.521,21	R\$ 8.126.716,22
Diferenças	R\$ 860.266,44	(R\$ 919.375,54)

Quadro 34 Efeitos nos custos de produção e financeiros – compras de insumos – Manaus X Santa Catarina  
Fonte: autor

Os reflexos nos custos de produção foram favoráveis, ou seja, para fins de redução dos custos de produção é melhor comprar no Estado de Santa Catarina. Porém, os custos financeiros aumentaram em função da incidência do IPI na operação realizada no Estado.

Apesar dos incentivos concedidos para os estabelecimento localizados na Zona Franca de Manaus, nem sempre os menores preços representam menores custos de produção, o que ficou evidenciado nesse caso. Dessa forma, todos os aspectos relacionados aos tributos devem ser analisados de forma detalhada pelo compradores, sempre com o suporte da controladoria.

- f) Compras de bens do ativo imobilizado no mercado internacional não observando os incentivos fiscais de ICMS

Os estados concedem benefícios de ICMS nas aquisições de bens para o ativo imobilizado no mercado internacional sob certas circunstâncias, desde que comprovadas. Por exemplo, é necessário confirmar se não existe similar nacional do bem, para evitar prejuízos aos estabelecimentos industriais localizados no País.

Gorges (2008) mostra que o ICMS pago na importação de máquinas e equipamentos para o ativo permanente poderá ser lançado em conta gráfica em 48 meses, no mesmo valor previsto para crédito do ativo permanente, se provada a inexistência de bem similar produzido em território catarinense, atestada por órgão federal competente ou por entidade representativa do setor produtivo de máquinas e equipamentos com abrangência nacional, mediante regime especial, desde que o interessado não seja devedor da Fazenda Estadual e a importação seja através de portos alfandegados no Estado de Santa Catarina.

Esse benefício permite que não ocorra impacto financeiro na operação, visto tratar-se apenas de um controle das parcelas de débitos contra os créditos, evitando o desembolso do ICMS na importação de bens para o ativo imobilizado. Este incentivo tem impacto relevante



no fluxo de caixa das empresas e exige um planejamento, pois o tempo para a comprovação da inexistência de similar no estado e da concessão do Regime Especial é em torno de 90 dias.

O Quadro 35 demonstra o impacto de 3 (três) processos de importação de bens para o ativo imobilizado. Há que se lembrar que os valores de ICMS recolhidos nas operações de importação de bens para o ativo imobilizado são recuperados em 48 meses, aumentando os impactos nos custos financeiros.

Valor das Importações de Bens	ICMS/SC (17%)	Crédito de ICMS 1/48	Valor Desembolsado de ICMS
R\$ 2.612.861,45	R\$ 444.186,45	R\$ 9.253,88	R\$ 444.186,45

Quadro 35 Valores desembolsados nas aquisições de bens do ativo imobilizado do exterior

Fonte: autor

Os valores pagos de ICMS serão recuperados em 48 meses. Contudo, não precisariam ser recolhidos, pois os respectivos bens não tinham similares no território catarinense. Assim, houve um recolhimento de ICMS relevante, no entanto desnecessário. Esse fato impactou diretamente de forma negativa no fluxo de caixa da organização.

g) Compras de bens de outros estados para o ativo imobilizado não observando aspectos relacionados às alíquotas de ICMS

As compras internas, isto é, feitas dentro dos estados onde as organizações estão localizadas, diferem das compras interestaduais, ou seja, as compras feitas em outros estados da federação. Esse aspecto já foi evidenciado para as compras de insumos, cujas regras também devem ser aplicadas para as aquisições de bens do ativo imobilizado, apenas diferindo quanto as alíquotas de ICMS.

Dessa forma, os compradores precisam observar os efeitos dos créditos de ICMS nas aquisições de bens para o ativo imobilizado, mesmo sendo estes aproveitados em 48 meses, além do impacto causado pelo custo do frete de um estado para outro. Foram identificados alguns processos de aquisições de bens para o ativo imobilizado em outros estados, com valores financeiros menores, mas com maiores custos de imobilização. O critério de avaliação dos compradores foi o menor preço entre as três cotações. Estas e os efeitos dos tributos estão apresentados no Quadro 36.

Empresas	Valor Total	ICMS	Créditos	Custo Imobilizado
PJ - Estado de SP	R\$ 750.000,00	R\$ 90.000,00	R\$ 90.000,00	R\$ 660.000,00
PJ – Estado de SC	R\$ 752.000,00	R\$ 127.840,00	R\$ 127.840,00	R\$ 624.160,00
PJ – Estado do RJ	R\$ 749.000,00	R\$ 89.880,00	R\$ 89.880,00	R\$ 659.120,00

Quadro 36 Compras de bens do ativo imobilizado em outros estados - impactos tributários.

Fonte: autor

A situação em referência evidencia que a compra realizada do Estado do Rio de Janeiro pelo menor preço – R\$ 3.000,00 menor do que o preço da empresa localizada no Estado de Santa Catarina – não representou o menor custo de imobilização. A melhor alternativa para fins de custo de imobilização seria a aquisição da pessoa jurídica localizada no próprio Estado de Santa Catarina, a qual possibilitaria, ainda, menor custo de frete.

Assim, ocorreu um acréscimo nos custos de imobilização de aproximadamente R\$ 35.000,00, quando os compradores estavam convictos de que conseguiram uma redução dos custos para a organização, ou seja, foi observado somente o custo financeiro e não o custo de imobilização. Portanto, o preço foi mais uma vez o fator preponderante na concretização do processo de aquisição, impactando diretamente no resultado econômico da organização.

O Quadro 37 demonstra de forma resumida as reduções dos custos de produção e financeiros a partir da interação da área de controladoria com a área de compras da organização estudada, sendo essa interação motivada pela análise dos dados das respostas coletadas, junto aos respectivos setores, por meio dos questionários aplicados.

Operações	Redução dos Custos de Produção	Redução dos Custos Financeiros
Compras de insumos nacionais de outros estados	R\$ 14.850,00	0,00
Compras de insumos internacionais – incentivos	0,00	R\$ 778.313,25
Compras de insumos nacionais - descontos financeiros	R\$ 24.937,50	0,00
Compras de insumos internacionais – <i>dumping</i>	R\$ 245.251,46	R\$ 303.534,04
Compras de insumos nacionais - Manaus	R\$ 860.266,44	0,00
Compras de bens do ativo – importação	0,00	R\$ 444.186,45
Compras de bens do ativo - ICMS outros estados	R\$ 34.960,00	0,00
<b>Totais</b>	<b>R\$ 1.180.265,40</b>	<b>R\$ 1.526.033,74</b>

Quadro 37 Redução dos custos de produção e financeiros.

Fonte: autor

Os dados coletados nos questionários contribuíram na identificação de aspectos que evidenciam a falta de interação entre as áreas pesquisadas, demonstrando que a proposta de interação apresentada neste capítulo possibilitará melhores resultados econômicos e financeiros à organização pesquisada.

Assim conclui-se o quarto capítulo deste trabalho, com a apresentação e análise dos dados coletados por meio dos questionários aplicados nas áreas de compras e controladoria da organização e da proposta de interação destas áreas.

O papel da controladoria na coordenação da gestão tributária é fundamental para a redução da carga tributária da organização, pois a controladoria deve evitar todos os impactos negativos causados pelos tributos nos processos de aquisição realizados pela instituição.

Dessa forma, todos os aspectos presentes na tributação dos processos de compras, inclusive alterações na legislação tributária, devem ser evidenciados e analisados em conjunto entre as áreas para possibilitar melhores resultados, ou seja, a controladoria deve auxiliar nos processos de aquisição antes da concretização destes para evitar compras executadas de forma inadequada no que se refere aos reflexos tributários.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O presente capítulo divide-se em duas partes. Inicialmente, são apresentadas as conclusões sobre a pesquisa. Em seguida, com vistas ao desenvolvimento de novas pesquisas, registram-se algumas recomendações.

### 5.1 CONCLUSÕES

A função de coordenação da controladoria é destacada na literatura nacional e, neste sentido, o presente estudo procurou enfatizar a importância da coordenação desse órgão na gestão tributária a partir da interação com a área de compras.

Para tanto, o presente trabalho teve como objetivo geral verificar a contribuição da controladoria na coordenação da gestão tributária em operações de compras de uma organização industrial localizada no Estado de Santa Catarina.

Com o intuito de atingir o objetivo geral proposto, buscou-se inicialmente averiguar o nível de conhecimento dos colaboradores da área de compras da empresa estudada sobre os aspectos tributários ligados diretamente ao desenvolvimento de suas atividades.

Com base na análise dos dados levantados em questionários aplicados nas áreas de compras e controladoria, foi possível confrontar as respostas dos colaboradores e levantar as questões que obtiveram maior divergência, assim como aquelas que apresentaram alinhamento entre os respondentes dos dois setores.

As maiores divergências encontradas nas respostas dos colaboradores quanto aos conhecimentos dos compradores sobre os aspectos tributários envolvidos em suas atividades referem-se aos tributos incidentes nas compras nacionais e internacionais, às diferenças tributárias existentes nas aquisições de insumos entre estabelecimentos industriais e comerciais, às diferenças tributárias entre compras realizadas de pessoas físicas e de pessoas jurídicas e às diferenças de alíquotas do ICMS nas aquisições de insumos e bens para integrar o ativo imobilizado oriundos de outros estados. Mais de 50% dos compradores afirmaram conhecer os itens levantados nessas questões, enquanto que os colaboradores da área de controladoria responderam, em sua maioria (mais de 75%), que os funcionários de compras não conhecem os aspectos tributários citados.

Outras divergências encontradas dizem respeito ao conhecimento dos compradores em relação aos tributos incidentes nas operações de compras internacionais e também na possibilidade de equívocos por desconhecimento da legislação tributária, ocasionando prejuízo

financeiro para a empresa. Nesse item, mais de 50% dos colaboradores da controladoria afirmaram que os compradores cometeram equívocos, enquanto que menos de 20% dos respondentes da área de compras admitem que esses equívocos possam ter sido cometidos por eles.

No que diz respeito ao alinhamento das respostas coletadas, foi verificado que, em relação ao regime de tributação do Imposto de Renda em que a empresa está enquadrada, mais de 70% dos respondentes das duas áreas afirmaram que os compradores não têm conhecimento desse assunto, conflitando diretamente com as respostas apresentadas pelos colaboradores da área de compras quando questionados se conhecem os principais tributos incidentes em compras nacionais, visto que o regime de apuração do Imposto de Renda influencia diretamente na definição da sistemática de apuração das contribuições para o PIS e a COFINS.

Seguindo o mesmo nível de representatividade, os respondentes afirmaram que os colaboradores da área de compras desconhecem o principal tributo que faz parte do custo de produção da empresa, ou seja, o Imposto de Importação nas aquisições de insumos importados. Esse fato contradiz diretamente às respostas coletadas dos respondentes do setor de compras quando afirmaram que conhecem os principais tributos envolvidos nas operações de compras internacionais e nacionais.

Ainda referente ao alinhamento das respostas, a maior parte dos colaboradores respondentes concorda que os compradores desconhecem as vantagens na compra de mercadorias das empresas enquadradas no Simples Nacional.

Pode-se inferir, portanto, que o nível de conhecimento dos colaboradores da área de compras referente aos aspectos tributários ligados no desenvolvimento de suas atividades não é suficiente para que sejam alcançados melhores resultados nas aquisições de insumos e bens para o ativo, nos mercados nacional e internacional.

Após verificar o nível de conhecimento dos colaboradores da área de compras em relação aos aspectos tributários, foi possível verificar, junto a esses respondentes, qual a contribuição da controladoria na execução dos processos de compras desenvolvidos.

Os colaboradores da área de compras ficaram divididos ao responder se a contribuição atual da controladoria e sua estrutura são suficientes para a execução das atividades que necessitam de suporte tributário.

Os compradores, em sua maioria, afirmaram ter recebido suporte tributário do setor de controladoria (78,26%). Destes, 88,89% garantiram que o atendimento foi imediato. Por outro lado, 30,43% dos respondentes da área de compras afirmaram não saber quem procurar na

controladoria para esclarecer dúvidas, demonstrando falta de interação entre as áreas estudadas. Esse é um fator importante, visto que a área assinalada como a que os compradores mais necessitam de apoio é a fiscal/tributária.

Neste sentido, os compradores afirmaram, em sua maioria (91,30%), que a interação entre essas áreas facilitaria o desenvolvimento das atividades que envolvam aspectos tributários e, por unanimidade, responderam que essa interação melhoraria os resultados da empresa. Portanto, a controladoria pode auxiliar na redução da carga tributária nos processos de aquisição.

Como sugestões, os compradores afirmaram, em sua maioria, que treinamentos regulares auxiliariam na gestão tributária coordenada pela controladoria. Destes, mais da metade está há menos de 2 (dois) anos no setor em que atua e nunca participou de treinamentos internos oferecidos pela controladoria.

Já os respondentes do setor de controladoria apresentaram como sugestões mais relevantes a regularidade de treinamentos e a atuação de um colaborador da controladoria diretamente na área de compras, com o intuito de proporcionar melhores resultados para a empresa a partir da interação entre compras e controladoria.

Percebe-se, portanto, que apesar de o setor de controladoria oferecer suporte tributário à área de compras, quando solicitado, a interação entre esses setores não é satisfatória, necessitando de ações imediatas, por parte dos gestores, para a obtenção de melhores resultados financeiros e econômicos.

A partir das constatações acima, foi possível investigar as possibilidades de redução dos custos por meio do acompanhamento dos principais aspectos tributários inerentes às compras de insumos e bens do ativo imobilizado.

Neste contexto, as oportunidades de melhorias nos processos de aquisição de insumos e bens para o ativo imobilizado nos mercados nacional e internacional foram identificadas a partir do acompanhamento *in loco* dos respectivos processos de aquisição pela controladoria. As principais situações identificadas nesse sentido foram as relacionadas às seguintes compras: de insumos no mercado nacional de outros estados; de insumos no mercado internacional; de insumos da Zona Franca de Manaus; de bens do ativo imobilizado no mercado internacional; e de bens do ativo imobilizado de outros estados.

Por fim, foi possível analisar os resultados dessas operações a partir da interação com a controladoria. Dessa forma, identificou-se que nas compras de insumos no mercado nacional ocorreu uma redução nos custos de produção, enquanto que as compras de insumos internacionais resultaram em redução dos custos de produção e financeiros.

Nas compras de bens do ativo imobilizado no mercado internacional identificou-se uma redução superior a 20% nos custos financeiros, enquanto que nas compras no mercado nacional, a redução aproxima-se de 5% dos custos de imobilização.

Pela pesquisa observou-se que, em geral, os compradores confundem o conhecimento superficial que possuem com o conhecimento necessário que precisam ter sobre todos os tributos incidentes nos processos de aquisição. Esse fato contribui para que os colaboradores da área de compras adotem como critério preponderante o menor preço nas aquisições de insumos e bens para o ativo imobilizado, que na maioria dos casos pesquisados não representou os menores custos de produção e financeiros.

Acredita-se que a interação entre as áreas de controladoria e compras poderá ser facilitada pela atuação direta de um colaborador da controladoria junto à área de compras e por treinamentos regulares sobre aspectos tributários inerentes aos processos de aquisição.

Finalmente, conclui-se que a coordenação da gestão tributária pela controladoria pode auxiliar na redução dos custos e na geração de recursos financeiros, por meio da interação entre as áreas e da evidenciação da carga tributária presente nos processos de compras.

## 5.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS TRABALHOS

Este trabalho possibilitou determinar campos para novas pesquisas, tendo em vista a abrangência do tema abordado. Portanto, para futuros estudos sobre o assunto, recomenda-se:

- verificar a contribuição da controladoria na redução dos custos por meio da gestão tributária, na interação com outros setores como: vendas, pós-venda, produção, marketing e financeiro;
- efetuar a pesquisa em estabelecimentos dos segmentos de serviço e comercial;
- realizar a pesquisa em outros setores de atividades e em empresas de portes diferentes;
- estabelecer estudo comparativo entre os dados obtidos nesta pesquisa com pesquisas realizadas em outras empresas do mesmo segmento de atividade.

Novas pesquisas poderão abordar outras funções da controladoria que auxiliem na melhoria dos resultados das organizações, a partir da interação com outras áreas, focando processos que necessitam de acompanhamento permanente.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ANDRADE, Inacilma Rita Silva; PELEIAS, Ivan Ricardo. Controladoria cultura organizacional: um estudo de caso. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, n. 142, ano 32, p. 29-39, Jul./Ago. 2003.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

AMARAL, Gilberto Luiz do. **Seminário nacional de excelência na gestão tributária**. 18. ed. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, 2007.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da Tributação: na Importação e na Exportação**. 2ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 2005.

\_\_\_\_\_. **Análise da Tributação: na Importação e na Exportação**. 4ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

ASSEF, Roberto. **Manual de gerência de preços: do valor percebido pelo consumidor aos lucros da empresa**. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

BAILY, Peter, et al. **Compras: princípios e administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookmann – Artmed. 2002.

BIZELLI, João dos Santos. **Classificação fiscal de mercadorias**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

BORBA, Cláudio. **ICMS: legislação aplicável a todos os Estados e Distrito Federal**. E. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.



BORGES, Humberto Bonavides. **Curso de especialização de analistas tributários: IPI, ICMS e ISS.** São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR.** 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **Manual de operações e prestações com impostos indiretos: IPI, ICMS e ISS.** 3ª ed. Rio de Janeiro: Portal Jurídico, 2006.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica da controladoria:** sistematização à luz da teoria e práxis. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

BRASIL. Lei N° 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 de dezembro de 2002. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br> Acesso em 14 mai. 2008.

BRASIL. Lei N° 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de dezembro de 2003. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br> Acesso em 14 mai. 2008.

BRASIL. Lei N° 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de abril de 2004. Disponível em <http://www.fiscodata.com.br> Acesso em 20 fev. 2008.

BRASIL, Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001. Aprova o Regulamento do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS do Estado de Santa Catarina. **Diário Oficial do Estado de Santa Catarina**, SC, 2001. Disponível em <http://www.fiscodata.com.br> Acesso em 20 out. 2007.

BRASIL. Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008. Altera a legislação tributária federal, modificando as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.484, de 31 de maio de 2007, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 9.481, de 13 de agosto de 1997, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.493, de 10 de setembro de 1997, 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 18 de setembro de 2008. Disponível em <http://www.planalto.gov.br> Acesso em 05 abr. 2008.

BRASIL. 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 prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 16 de setembro de 1996. Disponível em <http://www.fiscodata.com.br> Acesso em 20 fev. 2008.

BRASIL, Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27/12/2002. Disponível em <http://www.fiscodata.com.br> Acesso em 20 fev. 2008.

BRASIL, Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. **Diário Oficial da União**, Brasília, 06/02/2009. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br> Acesso em 20 mar. 2008.

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CAMPOS, Cândido Henrique. **Planejamento Tributário: PIS/COFINS, Importação e disposições legais**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. São Paulo: Atlas, 2008.

CORONADO, Osmar. **Controladoria no atacado e varejo: logística integrada e modelo de gestão sob a óptica da gestão econômica logístico**. São Paulo: Atlas, 2001.

DIAS, Marco Aurélio P.. **Administração de materiais: uma abordagem logística**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DONNELLY, Robert M. The controller's role in corporate planning. **Management Accounting**. Montale: ABI/INFORM Global, v. 3, n. 63, p. 13-18, Sep. 1981.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços** – conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. São Paulo: Atlas, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria**: teoria e prática. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_. **Controladoria**: teoria e prática – 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GORGES, José Almir. **Dicionário do ICMS – SC**: o ICMS de A a Z. 7ª ed. Blumenau: Renato Luiz Hinning, 2005.

\_\_\_\_\_. **Dicionário do ICMS – SC**: o ICMS de A a Z. 9ª ed. Blumenau/SC: Instituto Aprimorar, 2008.

\_\_\_\_\_. **Dicionário do ICMS – SC**: o ICMS de A a Z. 9ª ed. Blumenau/SC: Nova Letra, 2009.

HASSLER, Russel H.; HARLAN, Neil E. **Cases in controllership**. Englewood Cliffs, N.J. Prentice-Hall, Inc., 1958.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações** – aplicável às demais sociedades. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria**: teoria e estudo de casos. São Paulo: Pioneira, 1976

\_\_\_\_\_. **Controladoria**: teoria e estudo de casos. São Paulo, SP: Pioneira, 1977.

LOPEZ, José Manoel Cortinas; GAMA, MARILZA. **Comércio exterior competitivo**. 3ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBERGER, Darci. **Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Alessandra de Oliveira. **As práticas de controladoria nas 100 maiores empresas de Santa Catarina**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade, Centro de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2008

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamento de metodologia científica**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Ed. Atlas, 2006.

MASCARENHAS, Raymundo Clovis do Valle Cabral. **Tudo sobre IPI: imposto sobre produtos industrializados**. 5ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

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

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (org.). **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

NEPOMUCENO, Fernando. **Dicionário dos fatos contábeis**. São Paulo: IOB Thomson, 2004.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

\_\_\_\_\_, et al. **Manual de contabilidade tributária**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

\_\_\_\_\_. **Controladoria estratégica**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

PARISI, Cláudio et al in CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2ª ed. São Paulo, SP: Atlas, 2001.

PAULSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Soares. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006.

\_\_\_\_\_. **Manual de contabilidade tributária**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2008.

PELEIAS, Ivan Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREIRA, Carlos Alberto in CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2ª ed. São Paulo, SP: Atlas, 2001.

PERES, Adriana Manni.[et al.]. **Como utilizar créditos fiscais do IPI, PIS/Cofins e ICMS/SP**. São Paulo: IOB-Thomson, 2005.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PESSOA, Leonardo. **Direito tributário**. 1ª ed. Rio de Janeiro: MBA em Planejamento Tributário – Cândido Mendes Marter, 2008.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda, contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**. Porto Alegre: CRC/RS, 2007.

\_\_\_\_\_. **Imposto de Renda, contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**. 16. ed. Porto Alegre: CRC/RS, 2008.

RIBEIRO, Fábio Pereira. **Inteligência fiscal na controladoria: uma contribuição do uso dos procedimentos de inteligência competitiva como ferramenta de produção e análise de informações fiscais para a controladoria**. São Paulo: LCTE, 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, Cleônimo dos. **Como calcular e recolher PIS/PASEP e COFINS**. 5ª ed. Revista Ampliada. São Paulo: IOB, 2008.

SANTOS, Lílian Regina dos. **A governança empresarial a emergência de um novo modelo de controladoria**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2004.

SCHEUMANN, Jon. **Why isn't the controller having more impact?** Strategic Finance. Montvale: Apr. 1999.

SCHMIDT NETO, Arnoldo. **A influência da implementação de sistema ERP na gestão econômico-financeira em médias empresas industriais catarinenses**. Dissertação (Mestrado Institucional em Ciências Contábeis e Financeiras). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. São Paulo, 2004.

SCHNORRENBERGER, Darci, et al. Uma análise das funções da controladoria: um estudo comparativo dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. In: XIV Congresso Brasileiro de Custos, 2007, João Pessoa. **Anais do XIV Congresso Brasileiro de Custos**. João Pessoa: Associação Brasileira de Custos, 2007.

SILLOS, Lívio Augusto de. **Planejamento tributário: aspectos teóricos e práticos**. São Paulo: Liv. e Ed. Universitária de Direito, 2005.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade:** orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2005.

SOUZA, Marcelo Vidal de. **Redes de microcomputadores:** aplicações e utilidade para controladoria. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1993.

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

TUNG, Nguyen Huu. **Controladoria financeira das empresas:** uma abordagem prática. 8ª ed. São Paulo: Edições Universidade – Empresa: Editora da Universidade de São Paulo, 1993.

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

YOSHIKAWA, Dorivaldo Mikio. **Contribuição ao estudo da utilização de indicadores estratégicos de gerenciamento:** “scorecards” – pela controladoria em instituições financeiras. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1997.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário.** 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2006.

## **APÊNDICES**



**Apêndice I**  
**Questionário aplicado na área de Compras**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC**  
**CENTRO SÓCIO ECONÔMICO - CSE**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE - PPGC**  
**CURSO DE MESTRADO EM CONTABILIDADE**

**ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTROLADORIA**

Mestrando: Fernando Rodrigo Sagaz  
Matrícula: 200713523

Orientador: Professor Dr. Rogério João Lunkes

Este questionário servirá para elaboração de uma pesquisa visando conhecer as necessidades de conhecimentos tributários da área de Compras.

**A pesquisa é assim intitulada: “A CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA NA COORDENAÇÃO DA GESTÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES DE COMPRAS”.**

Solicito a sua colaboração para responder este questionário. Você não deve se identificar. Suas respostas serão mantidas em sigilo.

Agradeço antecipadamente.

Fernando Rodrigo Sagaz

**Bloco I – Elementos Básicos de Identificação**

01- Qual o seu Curso de formação superior?

- ( ) Administração
- ( ) Ciências Contábeis
- ( ) Economia
- ( ) Engenharia
- ( ) Comércio Exterior
- ( ) Outro. Qual? \_\_\_\_\_

02- Ano de ingresso na empresa?

\_\_\_\_\_

03- Setor em que trabalha?

---

04- Quanto tempo trabalha na função?

---

05- Já participou de algum treinamento **interno** sobre os aspectos tributários vinculados aos processos que fazem parte da sua rotina de trabalho?

- Sim
- Não

06- Os treinamentos na área tributária fornecem suporte tributário nos processos que fazem parte da sua rotina de trabalho?

- Sim
- Não

## **Bloco II – Aspectos Tributários**

01- Você conhece os principais tributos (ICMS, IPI, PIS e COFINS) incidentes nas operações de Compras Nacionais?

- Sim
- Não

02- Conhece os principais tributos (II, ICMS, IPI, PIS e COFINS) incidentes nas operações de Compras Internacionais?

- Sim
- Não

03- Conhece o Regime de Tributação do Imposto de Renda em que a empresa está enquadrada?

- Sim
- Não

04- Sabe quais os tributos que fazem parte do custo de produção da empresa?

- Sim
- Não

05- Tem conhecimento das vantagens de comprar mercadorias das empresas enquadradas no Simples Nacional?

- Sim
- Não

06- Sabe que existe diferença tributária entre comprar insumos de estabelecimentos industriais e de estabelecimentos comerciais?

- Sim
- Não

07- Tem conhecimento das diferenças tributárias existentes entre aquisições realizadas de Pessoas Físicas e de Pessoas Jurídicas?

- Sim
- Não

08- Você tem conhecimento das diferenças de alíquotas de ICMS nas aquisições de insumos e bens para integrar o ativo imobilizado oriundos de outros estados?

- Sim
- Não

09- Você já cometeu algum equívoco em sua profissão por desconhecimento da legislação tributária, que resultou em prejuízo financeiro para a empresa?

- Sim
- Não

### **Bloco III – Contribuição da Controladoria**

01- No seu entendimento a contribuição atual da Controladoria é suficiente para a execução das atividades que necessitam de suporte tributário?

- Sim
- Não

02- Você já recebeu suporte da Controladoria para entender um aspecto tributário importante para a sua atividade?

- Sim
- Não

03- Este retorno foi imediato?

- Sim
- Não

04- Sabe quem procurar na Controladoria para esclarecer dúvidas relacionadas aos aspectos tributários presentes em sua atividade?

- Sim
- Não

05- Para a execução da sua atividade, você necessita do apoio da Controladoria com maior frequência em qual área? (assinale apenas uma)

- Fiscal/Tributária
- Custos
- Contabilidade
- Orçamento

06- Uma maior interação da Controladoria com a sua área poderá facilitar o seu trabalho e reduzir as necessidades tributárias presentes em suas atividades?

- Sim
- Não

07- Você entende que uma maior interação da Controladoria com a sua área poderá melhorar os resultados da empresa?

- Sim
- Não

08- A estrutura atual da Controladoria é suficiente para que aconteça esta interação de forma imediata?

- Sim
- Não

09- Apresente sugestões e/ou críticas em relação aos serviços de Gestão tributária realizados pela Controladoria.

---

---

---

---

**Apêndice II**  
**Questionário aplicado na área de Controladoria**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC**  
**CENTRO SÓCIO ECONÔMICO - CSE**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE - PPGC**  
**CURSO DE MESTRADO EM CONTABILIDADE**

**ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTROLADORIA**

Mestrando: Fernando Rodrigo Sagaz  
Matrícula: 200713523

Orientador: Professor Dr. Rogério João Lunkes

Este questionário servirá para elaboração de uma pesquisa visando conhecer as necessidades de conhecimentos tributários das áreas de Compras, Logística e de Vendas.

**A pesquisa é assim intitulada: “A CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA NA COORDENAÇÃO DA GESTÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES DE COMPRAS”.**

Solicito a sua colaboração para responder este questionário. Você não deve se identificar. Suas respostas serão mantidas em sigilo.

Agradeço antecipadamente.

Fernando Rodrigo Sagaz

**Bloco I – Elementos Básicos de Identificação**

01- Qual o seu Curso de formação superior?

- ( ) Administração
- ( ) Ciências Contábeis
- ( ) Economia
- ( ) Engenharia
- ( ) Comércio Exterior
- ( ) Outro. Qual? \_\_\_\_\_

02- Ano de ingresso na empresa?

\_\_\_\_\_

03- Setor em que trabalha?

\_\_\_\_\_

04- Quanto tempo trabalha na função?

---

05- Já participou de algum treinamento **interno** sobre os aspectos tributários vinculados aos processos que fazem parte da sua rotina de trabalho?

- Sim
- Não

06- Os treinamentos na área tributária fornecem suporte tributário nos processos que fazem parte da sua rotina de trabalho?

- Sim
- Não

## **Bloco II – Aspectos Tributários - Compras**

01- No seu entendimento os colaboradores que trabalham no Setor de Compras conhecem os principais tributos (ICMS, IPI, PIS e COFINS) incidentes nas operações de Compras Nacionais?

- Sim
- Não
- Não sei

02- Os colaboradores que trabalham no Setor de Compras conhecem os principais tributos (II, ICMS, IPI, PIS e COFINS) incidentes nas operações de Compras Internacionais?

- Sim
- Não
- Não sei

03- Os colaboradores que trabalham no Setor de Compras conhecem o Regime de Tributação do Imposto de Renda em que a empresa está enquadrada?

- Sim
- Não
- Não sei

04- Os colaboradores que trabalham no Setor de Compras sabem quais os tributos que fazem parte do custo de produção da empresa?

- Sim
- Não
- Não sei

05- Os colaboradores que trabalham no Setor de Compras conhecem as vantagens de comprar mercadorias das empresas enquadradas no Simples Nacional?

- Sim
- Não
- Não sei

06- Os colaboradores que trabalham no Setor de Compras sabem que existe diferença tributária entre comprar insumos de estabelecimentos Industriais e de estabelecimentos comerciais?

- Sim
- Não
- Não sei

07- Os colaboradores que trabalham no Setor de Compras conhecem as diferenças tributárias existentes entre aquisições realizadas de Pessoas Físicas e de Pessoas Jurídicas?

- Sim
- Não
- Não sei

08- Os colaboradores que trabalham no Setor de Compras conhecem as diferenças de alíquotas de ICMS nas aquisições de insumos e bens para integrar o ativo imobilizado oriundos de outros estados?

- Sim
- Não
- Não sei

09- No seu entendimento, dos colaboradores que trabalham no Setor de Compras, alguém já cometeu algum equívoco em sua profissão por desconhecimento da legislação tributária, que resultou em prejuízo financeiro para a empresa?

- Sim
- Não
- Não sei

### **Bloco III – Contribuição da Controladoria**

01- Apresente sugestões e/ou críticas que possam melhorar os resultados das atividades de Compras a partir da interação da Controladoria com este Setor.

---

---

---