

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**EDITH NUNES DA SILVA**

**CONTRIBUIÇÕES DA CONTROLADORIA AO  
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM EMPRESAS DO RAMO  
DA CONTRUÇÃO CIVIL**

**Florianópolis, 2004.**

**EDITH NUNES DA SILVA**

**CONTRIBUIÇÕES DA CONTROLADORIA AO PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO EM EMPRESAS DO RAMO DA CONTRUÇÃO CIVIL**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Msc. Luiz Felipe Ferreira.

**Florianópolis, 2004.**

**EDITH NUNES DA SILVA**

**AS CONTRIBUIÇÕES DA CONTROLADORIA AO PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO EM EMPRESAS DO RAMO DA CONSTRUÇÃO CIVIL**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de **Oito** atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados.

15 de março de 2005

---

Professor Luiz Felipe Ferreira, M.Sc.  
Coordenador de Monografias do Departamento de Ciência Contábeis, UFSC

Professores que compuseram a banca:

---

Prof. Orientador Luiz Felipe Ferreira, M.Sc.  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC  
Nota atribuída **9,00**

---

Prof. Loreci João Borges, Dr.  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC  
Nota atribuída **6,88**

---

Contador Leo Shnorrenberger, M.Sc.  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC  
Nota atribuída **8,28**

**Florianópolis, 2004**

*Aos meus pais e irmãos, por toda a dedicação  
e amor que depositaram em mim.  
Amo muito vocês!*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Professor Luiz Felipe por sua orientação e sua dedicação na produção desta monografia. Gostaria também de agradecer, ao Professor Joisse, pela sua colaboração e sua disposição em auxiliar-me.

Ao “*Clube da Luluzinha*” – Lu, Fabi e Fran – minhas grandes amigas e confidentes a quais ajudaram-me muito, além de me fazerem darem grandes gargalhadas durante esta jornada acadêmica.

Ao Digo, meu companheiro que com o seu carinho, compreensão e muitas vezes paciência me ajudou e deu muita força durante a elaboração deste trabalho.

Ao CACIC, pela oportunidade de convivência e troca de idéias com os amigos ali conquistados.

Enfim, agradeço a todos aqueles, familiares, amigos e professores, que direta ou indiretamente me ajudaram durante o tempo de elaboração desta monografia, bem como em outros momentos da minha vida durante este período.

## RESUMO

**SILVA, Edith Nunes da.** Contribuições da Controladoria ao Planejamento Tributário em Empresas do Ramo da Construção Civil. **Trabalho de Conclusão de Curso. Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.**

### **Resumo:**

As empresas para se manterem no mercado buscam o melhor gerenciamento de seus fluxos financeiros, uma das opções é a redução da saída de recursos. A carga tributária que no Brasil, comparado a outros países é elevada, representa uma parcela significativa do ônus das empresas. Dessa forma, o planejamento tributário ou a elisão fiscal são os instrumentos lícitos que auxiliaram as empresas, aproveitando as brechas existentes nas leis para reduzirem, postergarem ou extinguirem os tributos a serem recolhidos. A controladoria é abordada como um órgão administrativo capaz de auxiliar as empresas para a elaboração do planejamento tributário. Pretende-se, nesta monografia, defender os objetivos propostos, ressaltando a contribuição da controladoria para o desenvolvimento do Planejamento Tributário. A fundamentação deste trabalho será conceituar o planejamento, o controle, a controladoria e o planejamento tributário, destacando-se as suas finalidades e os seus objetivos. Ao final, serão ressaltados os aspectos da controladoria como ferramenta para a elaboração do planejamento tributário em empresas do ramo da construção civil.

**Palavras-Chave: Controladoria, Planejamento Tributário e Construção Civil.**

## **LISTA DE FIGURAS**

|  |    |
|--|----|
| Figura 1: Organograma das etapas do planejamento.....              | 17 |
| Figura 2: Organograma da estrutura da controladoria.....           | 27 |
| Figura 3: Relação dos custos. ....                                 | 36 |
| Figura 4: Funções da controladoria no planejamento tributário..... | 39 |

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

|        |   |
|--------|---|
| CSLL   | Contribuição Social sobre o Lucro Líquido                           |
| COFINS | Contribuição para Financiamento da Seguridade Social                |
| DCTF   | Declaração de Débitos e Créditos Federais                           |
| DACON  | Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais                  |
| DIMOB  | Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias             |
| DIPJ   | Declaração de Informações Econômicas Financeiras da Pessoa Jurídica |
| DIRF   | Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte                      |
| DITR   | Declaração do Imposto sobre Propriedade Rural                       |
| IR     | Imposto sobre a Renda   |
| IRRF   | Imposto de Renda Retido na Fonte                                    |
| ISS    | Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza                         |
| LALUR  | Livro de Apuração do Lucro Real                                     |
| PEPS   | Primeiro que entra é o primeiro que sai                             |
| PIS    | Programa de Integração Social                                       |
| RIR    | Regulamento do Imposto de Renda                                     |

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>RESUMO .....</b>  | <b>6</b>  |
| <b>LISTA DE FIGURAS.....</b>   | <b>7</b>  |
| <b>LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS .....</b>  | <b>8</b>  |
| <b>SUMÁRIO.....</b>  | <b>9</b>  |
| <b>CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO.....</b>  | <b>10</b> |
| 1.1 Apresentação do Assunto .....  | 10        |
| 1.2 Tema .....   | 11        |
| 1.3 Problema.....  | 11        |
| 1.4 Justificativa.....   | 12        |
| 1.5 Objetivo .....   | 12        |
| 1.5.1 Objetivo Geral.....  | 13        |
| 1.5.2 Objetivos Específicos.....   | 13        |
| 1.6 Metodologia.....   | 13        |
| 1.7 Limitações da Pesquisa.....  | 15        |
| <b>CAPÍTULO II - REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....</b>                                      | <b>16</b> |
| 2.1 Planejamento .....   | 16        |
| 2.1.1 Planejamento Estratégico .....   | 18        |
| 2.1.2 Planejamento Tático.....   | 19        |
| 2.1.3 Planejamento Operacional.....  | 19        |
| 2.2 Controle .....   | 21        |
| 2.3 Controladoria.....   | 23        |
| 2.4 Planejamento Tributário .....  | 28        |
| 2.5 Aspectos Tributários da Construção Civil.....                                    | 31        |
| 2.5.1 Contratos .....  | 33        |
| 2.5.2 Apuração do Custo.....   | 33        |
| 2.5.3 Apuração da Receita .....  | 34        |
| 2.5.4 Apuração do Lucro Bruto.....   | 35        |
| <b>CAPÍTULO III - CONTROLADORIA COMO SUPORTE AO PLANEJAMENTO<br/>TRIBUTÁRIO.....</b> | <b>38</b> |
| <b>CAPÍTULO IV - CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>                                      | <b>46</b> |
| <b>REFERÊNCIAS .....</b>   | <b>49</b> |

## **CAPITULO I - INTRODUÇÃO**

Na apresentação do assunto, buscou-se mostrar as considerações iniciais e também, justificar o interesse. Na segunda parte, definiu-se o tema, o problema, a justificativa, o objetivo e a metodologia aplicada no trabalho. Por fim, definiu-se os limites da pesquisa.

### **1.1 Apresentação do Assunto**

Para manutenção da máquina estatal na qual o Estado administra utiliza-se os recursos arrecadados pelos contribuintes e pelos tributos. Para a pessoa jurídica, esses desembolsos representam uma parcela significativa de seus custos ou despesas.

A contabilidade utiliza-se da controladoria para a eficácia de sua gestão, órgão este na qual fornece informações, organiza planejamentos e realiza pesquisas com o objetivo de diagnosticar os seus pontos deficientes ou reduzir as suas incidências. A entidade pode utilizar também, o planejamento tributário ou a elisão fiscal, que permite achar o melhor gerenciamento operacional e financeiro.

Nessa busca pelo melhor fluxo financeiro, é necessário, o conhecimento sobre cada um dos tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Ponto importante na questão é a área específica na qual se trabalha. A construção civil, nesse caso, apresenta diferentes aspectos tributários e aspectos contábeis.

As particularidades contábeis da construção civil devem-se a vários fatores. Primeiro, a classificação da prestação de serviço (empreitada e administração); segundo, a forma de contabilizar (apuração do custo, efetivação dos contratos) e terceiro qual o âmbito tributário – lucro real (utiliza o custo orçado versus o custo realizado), lucro presumido (possuindo a opção do regime de caixa ou de competência como fato gerador do tributo) ou lucro arbitrado. Assim, esses fatores devem ser analisados juntos com a controladoria no momento da elaboração do planejamento tributário.

## **1.2 Tema**

A construção civil possui características diferenciadas para as incidências tributárias – Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Esta pesquisa abordará a utilização da controladoria para o planejamento tributário na atividade da construção civil, no sentido de demonstrar qual a contribuição provinda desta utilização.

## **1.3 Problema**

Para manterem a sua sobrevivência de forma competitiva no mercado atual, as empresas, apresentam grande interesse aos novos métodos de trabalho, desde o planejamento até o controle financeiro. Desta forma, a controladoria como órgão administrativo, tem a finalidade de orientar.

Dentre as áreas abordadas pela controladoria destaca-se atividades na qual direta ou indiretamente influenciam a área de controle tributário.

Há necessidade das empresas efetuarem seus planejamentos, observando sempre as legislações vigentes, visando encontrar mecanismos que lhe permitam eliminar, reduzir ou

postergar o desembolso financeiro com o pagamento de tributos, está ficando cada vez mais necessário em sua administração.

Diante desta perspectiva que contribuição a controladoria apresenta para a otimização do planejamento tributário numa empresa do Ramo da Construção Civil?

#### **1.4 Justificativa**

Motivados pela competitividade do mercado e querendo reduzir os gastos inerentes aos tributos, as empresas buscam se planejar, não apenas no custo da mão-de-obra e de materiais, mas também nos encargos gastos para gerar suas riquezas.

A contabilidade aplicada à construção civil deve ser específica, além de possuir características próprias para alocação da mão-de-obra, apropriação dos custos e apuração dos tributos. Tais particularidades merecem um tratamento diferenciado na elaboração do seu planejamento tributário.

Para o sucesso do funcionamento deste planejamento faz-se necessário um grande conhecimento das formas práticas de arrecadação e de funcionamento dos tributos, pois as mudanças na legislação são constantes.

No planejamento e controle das ações que estão relacionadas aos fatos geradores dos tributos far-se-á o uso da Controladoria como forma de administrá-las. Deve se observar às ações para a anulação, redução ou adição dos encargos federais, que pode acarretar na diminuição, extinção ou postergação dos desembolsos, e, conseqüentemente, o aumento do fluxo financeiro, o fator desejado pelos proprietários.

#### **1.5 Objetivo**

### ***1.5.1 Objetivo Geral***

Identificar como a controladoria contribui nos procedimentos contábil visando o planejamento tributário em uma empresa do setor da construção civil.

### ***1.5.2 Objetivos Específicos***

Para atingir o objetivo geral têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Conceituar planejamento, controle, controladoria e planejamento tributário;
- Apresentar os aspectos tributários da construção civil;
- Apresentar as contribuições da controladoria ao processo de planejamento tributário.

## **1.6 Metodologia**

Para obter o conhecimento utilizaram a ciência. Conforme Trujillo Ferrari [1974, p. 8 apud LAKATOS; MARCONI, 1991, p. 80] ciência é definida como “[...] todo um conjunto de titudes e atividades racionais, dirigidas ao sistemático conhecimento com objetivo limitado, capaz de ser submetido à verificação”.

Com o conhecimento científico é possível desenvolver pesquisas, para sanar dúvidas e buscar novos conceitos. Para Cervo e Bervian [1975, p.65], “pesquisa defini-se como uma atividade voltada para a solução de problemas. Seu objetivo consiste em descobrir respostas para perguntas, através do emprego de processos científicos”.

Para se definir o delineamento do processo de pesquisa, primeiramente, analisa-se a metodologia a ser aplicada para facilitar a compreensão do assunto. O significado de metodologia segundo Lakatos e Marconi [1991, p.40-41] é:

O método é um conjunto das atividades sistemáticas e racionais que com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo (conhecimentos válidos e verdadeiros), traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e avaliando decisões do cientista.

Conforme Salomon [1978, p.143], a pesquisa científica pode ser classificada exploratória descritiva e aplicada ou ainda pura ou teórica.

A pesquisa descritiva refere-se à abordagem do objetivo, de acordo com Beuren (2003), descrevem, classificam e definem o comportamento objeto de pesquisa, sem estabelecer soluções, utilizou-se para demonstrar a relação entre controladoria e planejamento tributário.

A abordagem do problema deste estudo segue ainda a linha qualitativa que, segundo Richardson [1999, p.80, apud BEUREN, 2003, p.91], “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Para alcançar os objetivos propostos nesta monografia, utilizar-se-á alguns procedimentos técnicos como a pesquisa bibliográfica – na qual formará a base da pesquisa e justifica a existência dos objetivos- para apresentar e contextualizar planejamento, controle, controladoria, planejamento tributário e os aspectos da construção civil.

Portanto, é fundamental abordar esse assunto com o objetivo de aprimorar o conhecimento e sanar as dúvidas decorrentes sobre a questão estudada.

### **1.7 Limitações da Pesquisa**

A monografia envolve uma pesquisa bibliográfica sobre controladoria e seu planejamento tributário em empresas do setor de construção civil.

A pesquisa restringiu no levantamento bibliográfico sobre controle, planejamento, controladoria, planejamento tributário e os aspectos tributários da construção civil; e a relação entre os conceitos de controladoria e planejamento tributário em empresas do setor da construção civil, no sentido de encontrar as contribuições desta relação.

Os tratamentos tributários conferidos as construtoras, nesta pesquisa, estão caracterizados apenas ao IR (Imposto sobre a Renda) e a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), pois como tributos federais serão apresentados posteriormente as suas responsabilidades.

## CAPÍTULO II - REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Este capítulo tem a finalidade de esclarecer e transmitir os conhecimentos dos autores, baseados em suas bibliografias, para o aprofundamento e o esclarecimento de conceitos como planejamento, controle, controladoria, planejamento tributário e seus aspectos tributários.

### 2.1 Planejamento

O planejamento é considerado como a principal função dentro da administração na qual determinam os objetivos, fazem-se as previsões, realizam-se as tomadas de decisões e apontam as estratégias.

Segundo Figueiredo e Caggiano [1992, p.23]

Planejamento é a mais básica de todas as funções gerenciais, e a habilidade com que esta função está sendo desempenhada determina o sucesso de todas as operações. Planejamento pode ser definido como o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão agora com vistas no futuro.

Ackoff [1979, apud Piaí 2000, p.25] coloca o planejamento revestido das seguintes características:

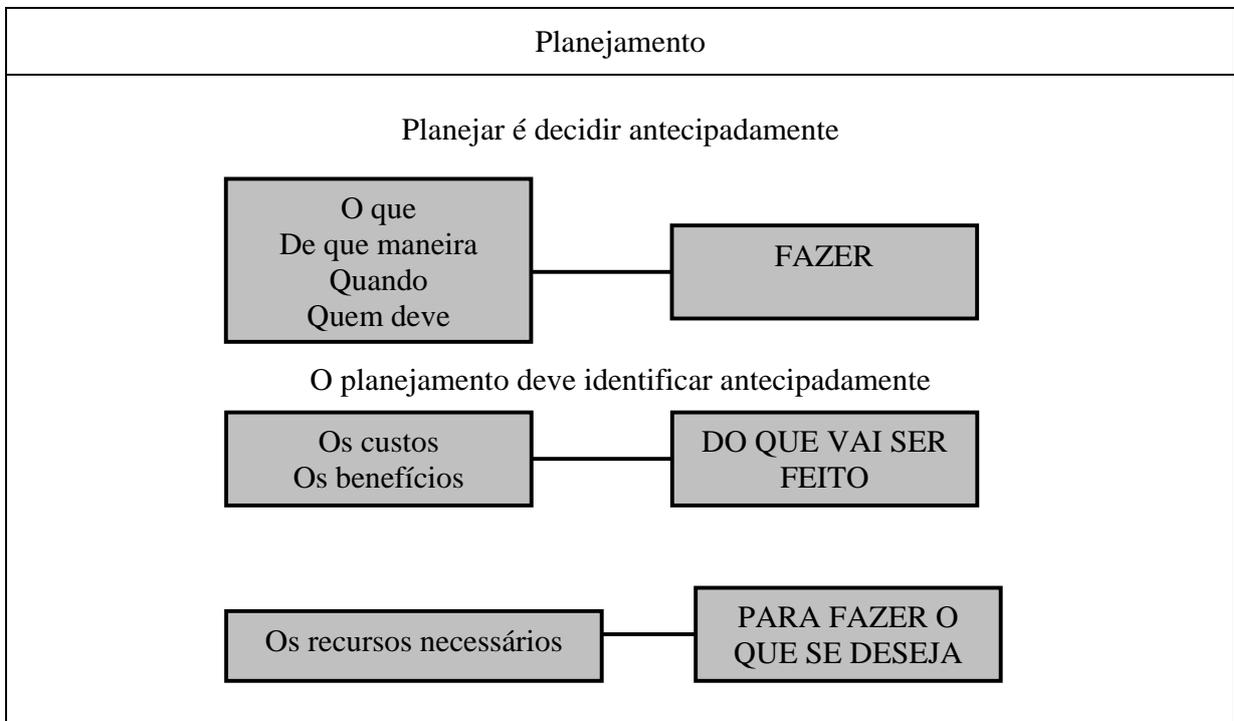
É algo que se faz antes das ações efetivas, ou, em outras palavras, o planejamento se preocupa com os efeitos futuros das decisões tomadas no presente;  
O planejamento é necessário porque a realização da missão e dos propósitos da empresa requer um conjunto de decisões seqüenciais e interdependentes, isto é, as decisões de uma etapa deverão ser consideradas na etapa seguinte;

O planejamento é um processo que tem por objetivo produzir um ou mais resultados futuros desejáveis, que não ocorrerão a menos que se pratique uma ação, ou seja, o planejamento se preocupa tanto em evitar ações inadequadas, quanto em reduzir a frequência dos insucessos.

O planejamento define a missão e deve se manter sempre integrado aos objetivos da empresa. Também, determinar seu estágio e qual rumo seguir sendo o alicerce para as demais funções. Nesta fase ocorre uma extensa quantidade de atividades que compõem as etapas básicas do planejamento, indo desde atividades simples até atividades complexas – como as realizadas em ambientes incertos.

As três etapas do planejamento definidas por Megginson et al. [1998, p.129] são:

- 1) Estabelecer um objetivo, ou meta;
- 2) Identificar e avaliar as condições atuais e futuras que afetem esse objetivo;
- 3) Desenvolver uma abordagem sistemática para atingir esse objetivo.



**Figura 1:** Organograma das etapas do planejamento

FONTE: LACOMBE, Francisco José Masset; HEILBORN, Gilberto Luiz José. **Administração:** princípios e tendências. São Paulo: Saraiva, 2003, p.162.

O desenvolvimento do planejamento é explicado por Lacombe e Heilborn [2003] por etapas. A primeira corresponde aos objetivos na qual serão traçados e os rumos a serem adotados para se alcançarem os propósitos. Na segunda etapa deve-se mostrar as observações e relacioná-las às variáveis na qual influenciam nos objetivos, ressaltando com atenção os acontecimentos futuros, pois podem influenciar diretamente na execução do planejamento. A última etapa corresponde ao por quê, como, onde e quando serão realizados os procedimentos elaborados.

O planejamento para Stoner e Freeman [1999] pode ser realizado de forma centralizada (quando sua organização é realizada por apenas um grupo de pessoas, como um departamento) ou descentralizada (cada unidade é responsável pela organização). Uma combinação dessas duas formas apresenta uma unidade central fazendo o planejamento geral, e cada unidade complementando esse plano.

Para que ocorra melhor atuação em cada nível do planejamento, ele pode ser classificado em planejamento estratégico, planejamento operacional ou planejamento tático.

### ***2.1.1 Planejamento Estratégico***

O planejamento estratégico refere-se ao planejamento das metas de longo prazo a serem utilizadas pela entidade, relacionando-as com as influências externas a organização e analisando o setor em que ela está inserida, observando conjuntamente os meios disponíveis para alcançar as metas. Ou seja, não considera apenas os aspectos do ambiente interno da empresa, mas também o ambiente externo em que a mesma está inserida para a elaboração dos elementos estruturais do planejamento.

Para Mosimann e Fisch [1999, p.47] o conceito de planejamento estratégico:

É aquele planejamento que, centrado na interação da empresa com o seu ambiente externo, focalizando ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos, define as diretrizes estratégicas.

Ele é efetuado pelas pessoas que possuem uma visão global ou sistêmica da empresa, geralmente realizada pelos diretores ou gerentes, pois possuem melhores condições de ficarem atentos ao cenário externo [Lacombe e Heilborn, 2003].

### ***2.1.2 Planejamento Tático***

O conceito de planejamento tático para Chiavenato [1995, p.232] “é o conjunto de tomada deliberada e sistemática de decisões envolvendo empreendimentos mais limitados, prazos mais curtos, áreas menos amplas e níveis mais baixos da hierarquia das organizações”.

O planejamento tático é realizado no nível intermediário da empresa e está relacionado com as atividades da empresa que serão cumpridas em prazos mais curtos. Representa a ligação entre o planejamento estratégico e o operacional.

### ***2.1.3 Planejamento Operacional***

Mosimann e Fisch [1999, p.49] definem que “o planejamento operacional consiste na definição de políticas e metas operacionais da empresa, consubstanciadas em planos para um determinado período de tempo, em consonância com as diretrizes estratégicas estabelecidas”.

O planejamento operacional consiste na realização das estratégias e metas operacionais embasadas em planos para um período definido de tempo, em concordância com as diretrizes estratégicas estabelecidas.

Assim, para Chiavenato [1995, p.331] “[...] o planejamento operacional se caracteriza pelo detalhamento com que estabelece as tarefas e as operações, pelo caráter imediatista focalizando apenas o curto prazo e pela abrangência local abordando apenas uma tarefa ou uma operação”.

Portanto, o planejamento operacional especifica com precisão praticável o cronograma de recursos e de serviços. O planejamento operacional deve estar coerente com os planejamentos estratégico e tático da empresa. Ele está intimamente vinculado à eficiência dos processos na empresa.

O planejamento tributário deve ser estabelecido na fase do planejamento estratégico, fase esta em que são estabelecidas as suas estratégias e metas na qual são analisados os fatores internos e externos da entidade. No planejamento tático são analisados e controlados os procedimentos internos da empresa para a efetivação do planejamento tributário. A realização do planejamento tributário ocorre na fase do planejamento operacional. Para a eficácia de todos os níveis do planejamento tributário, devem ser analisadas as características de cada um, pois os mesmos podem influir significativamente nos resultados financeiros da empresa.

Segundo Atkinson et al. [2000, p. 590]

A avaliação do desempenho propicia um vínculo crítico entre o planejamento, que identifica os objetivos da empresa e desenvolve as estratégias e os processos para alcançá-los, e o controle, que faz os membros da empresa mantê-la no caminho em direção ao alcance de seus objetivos.

Após a elaboração dos objetivos e metas, ocorre à execução dos planos estabelecidos na fase do planejamento, são armazenados os seus resultados a fim de que possa haver uma verificação dos processos na próxima etapa, a de controle.

## 2.2 Controle

Após o planejamento inicia-se uma conseqüência importante, a fase do controle, com a tarefa de verificação real dos resultados obtidos. Conforme Anthony [1970, apud. MOSIMANN e FISCH, 1999, p. 71] o controle configura-se como “um instrumento administrativo exigido pela crescente complexidade das empresas a fim de atingir um bom desempenho”.

Controle, segundo Mockler [apud. STONER e FREEMAN, 1999, p. 440],

É um esforço sistemático de ajustar padrões de desempenho com objetivos de planejamento, projetar sistemas de *feedback* de informação, comparar o desempenho presente com estes padrões pré-estabelecidos, determinar se existem desvios e medir sua importância, e iniciar qualquer ação necessária para garantir que todos os recursos da empresa estejam sendo usados do modo mais eficaz e eficiente possível para o alcance dos objetivos da empresa.

Portanto o processo do controle consiste na função administrativa em assegurar e conferir o desempenho previsto nos padrões estabelecidos, assim como iniciar as ações corretivas, caso seja necessário, para se alcançar às metas almeçadas na fase de planejamento.

Na etapa de controle, faz-se necessário pelos gestores, o uso de ferramentas que permitam a avaliação dos atos implementados, a fim de se identificar os sucessos, como também qualquer problema, além de certificar-se de que os planos pré-estabelecidos foram cumpridos. Nessa etapa se verifica se os objetivos, planos, políticas e se os padrões pré-estabelecidos na etapa do planejamento foram satisfeitos.

Nakagawa [1977, apud. MOSIMANN E FISCH, 1999, p. 72] esclarece que a definição de controle possui quatro pontos básicos: “(a) conhecer a realidade; (b) compara-la com o que ‘deveria ser’; (c) tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens; e (d) tomar atitudes para sua correção”.

De acordo com Mosimann e Fisch [1999], o controle deve possuir alguns requisitos básicos para a sua utilização, como: os responsáveis devem estar informados dos acontecimentos presentes para poderem compará-los com os do passado e assim verificar se ocorreu alguma alteração do que foi planejado e dos fatos ocorridos, para que se necessário, sejam tomadas às medidas corretivas.

Megginson et al. [1998, p.477] definem que para um sistema de controle ser eficaz, deve obedecer aos seguintes critérios: “(1) focalizar as atividades adequadas, (2) ser feito no tempo certo, (3) dentro do custo, (4) ser preciso e (5) ser aceito por todos os envolvidos”.

Diante disto, quanto mais o controle se aproximar dos critérios expostos pelo autor, o resultado será provavelmente mais eficaz, pois terão as ferramentas necessárias para serem utilizadas em tempo hábil.

O controle pode ainda ser classificado de acordo com a sua atuação, nos níveis organizacionais existentes que são, de acordo com Chiavenato [2000, p.347], “controles no nível institucional, controles no nível intermediário e controles no nível operacional”.

As finalidades do controle segundo Chiavenato [2000, p.347],

São assegurar que os resultados das estratégias, políticas e diretrizes (elaboradas no *nível institucional*), dos *planos táticos* (elaborados no *nível intermediário*) e dos planos operacionais (elaborados no *nível operacional*) se ajustem possível aos objetivos precisamente estabelecidos. Os três níveis de controle se interligam e se entrelaçam intimamente.

Portanto, a empresa no nível institucional utiliza como tipo de controle o estratégico com o direcionamento para longo prazo, abordando em forma de sistema a empresa pela sua totalidade. Já no nível intermediário, a empresa utiliza-se do controle tático, menos genérico e mais detalhado, voltado para o médio prazo, que aborda cada unidade da entidade (os departamentos) ou cada conjunto de recursos isoladamente. No nível operacional, utiliza o

controle operacional, direcionado para o curto prazo e realizado de forma detalhada e analítica, abordando cada tarefa ou operação de forma independente.

Dessa forma, o controle produz e utiliza as informações para garantir que os resultados almejados no planejamento sejam alcançados em todos os níveis da organização de forma individual ou global.

O planejamento e o controle são as ferramentas que instrumentalizam os processos de gestão das empresas. A controladoria será a forma abordada para a administração desses procedimentos.

### **2.3 Controladoria**

A controladoria é apresentada sobre dois pontos de vista distintos: um como órgão administrativo e o outro como área do conhecimento humano. Para Mosimann et al. [1993, p. 85]:

A controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizado por dois enfoques:

- a) como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa e;
- b) como uma área de conhecimento humano com fundamentos, conceitos e princípios e métodos oriundos de outras ciências.

O enfoque dado a esta pesquisa será da controladoria como um órgão administrativo que se perfaz da base teórica e dos conceitos preconizados na controladoria, como uma atividade decorrente da contabilidade dentro da empresa.

De acordo com Tung [1993, p. 34]:

A controladoria é o órgão que fornece dados e informações, que planeja e pesquisa, procurando sempre mostrar à cúpula os pontos de estrangulamento atuais ou futuros capazes de colocar a empresa em perigo ou de reduzir a rentabilidade.

Deste modo cabe a controladoria assessorar os gestores no processo de planejamento, execução e controle, buscando a melhor alternativa que dentre elas deve ser a mais viável economicamente. No planejamento ela possui o papel de coordenar e compartilhar da opção da melhor alternativa no planejamento global; na execução compete a controladoria fornecer o apoio por meio de informações eficazes e no controle avaliar se as metas estão sendo atingidas, conforme o planejado, em cada uma das áreas.

As suas atribuições dependerão do modelo de gestão de cada empresa. Conforme Catelli [1999, p. 372], “a Controladoria é por excelência uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico”.

A controladoria possui como missão para Carvalho [1998, p. 22] “a otimização dos resultados para conseguir efetivar a continuidade empresarial, tendo como suporte para isto, a utilização dos meios administrativos do planejamento, controle, sistemas de informações, entre outros”.

A sua missão, conforme Catelli [1999] é dirigida sob um ponto de vista sistêmico de que maximização isolada dos resultados não acarreta, fundamentalmente, na otimização dos mesmos. Compete a controladoria então interagir os objetivos entre todos os níveis da organização. Para Catelli [1999, p.372], cabe então a controladoria “por ser a única área com uma visão ampla e possuidora de instrumentos adequados à promoção da otimização do todo, a responsabilidade pelo cumprimento de uma missão muito especial. A missão da controladoria será: assegurar a otimização do resultado econômico da organização”.

Infere-se que a controladoria contribui positivamente para a tomada de decisão quando atende os requisitos para o desempenho da sua função, que segundo Wilson e Colford [apud FIGUEIREDO e CAGGIANO, 1995, p.25] as funções da controladoria, a saber, são:

- a) *Planejamento* – estabelecer e manter um plano integrado para as operações compatíveis com os objetivos da empresa, em curto prazo, com análise e divulgação posterior;
- b) *Controle* – desenvolver e revisar constantemente os padrões de avaliação de desempenho, a fim de que se tornem guias, bem como estejam de acordo com os padrões pré-estabelecidos;
- c) *Informação* – preparar analisar e interpretar os resultados financeiros, de forma a serem úteis aos gestores no processo de tomada de decisões, bem como aos usuários externos;
- d) *Contabilidade* – delinear, estabelecer e manter o sistema de contabilidade geral e de custos em todos os níveis da empresa, registrando todas as transações e preparando as demonstrações financeiras externas; e;
- e) *Outras funções* – administrar e supervisionar cada uma das atividades que impactam o desempenho empresarial, dentre elas o envolvimento com auditores internos e externos, bem como autoridades fiscais.

Portanto, observa-se que a controladoria agrega importantes funções dentro da empresa: no planejamento, ela participa na elaboração das estratégias tomadas pela empresa que irão compor o planejamento estratégico e na formulação do planejamento tático e operacional.

O controle corresponde ao acompanhamento dos processos, e permite que ocorra uma verificação contínua das atividades realizadas e a sua comparação com o planejamento seja estabelecido.

As empresas dispõem de diversos sistemas de informação, os quais são trabalhados pela controladoria através da elaboração, implantação, organização, interpretação e aprimoramento.

Na função da contabilidade, a controladoria poderá instituir em todos os níveis da empresa a utilização de sistemas de custos, além de manter um sistema contábil sempre atualizado e eficaz na elaboração das demonstrações financeiras. Ela também é utilizada na

elaboração e verificação do planejamento tributário, acessorando-o na utilização de métodos eficientes a empresa.

A controladoria possui ainda funções variadas, como administrar e supervisionar os departamentos e as outras funções externas da organização (auditores externos, autoridades fiscais, fornecedores,...).

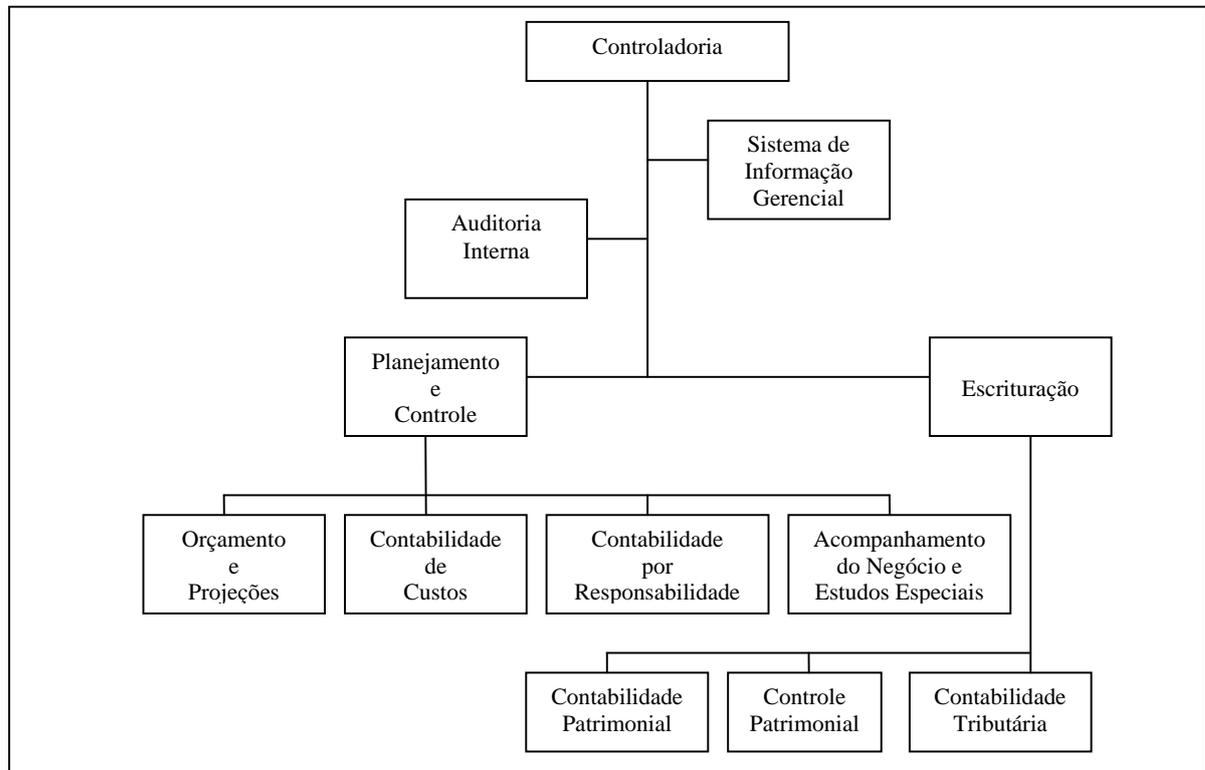
A fim de que se possam efetuar as suas funções, a controladoria necessita de um arcabouço que lhe assegure agilidade no seu processo de trabalho. Entre outras coisas, espera-se que obtenha informações confiáveis, possua sistemas de informação projetados (como por exemplo, o orçamento de caixa e o planejamento tributário) concernentes com o modelo de gestão e um grupo de pessoas qualificadas e envolvidas com a missão da controladoria.

Em referência a estruturação, Oliveira et al. [2002, p. 15] afirmam que:

A moderna controladoria deve estar estruturada para tanto atender as necessidades de controles sobre as atividades rotineiras como servir de ferramenta para o monitoramento permanente sobre todas as etapas do processo de gerenciamento da empresa. A estruturação da controladoria deve estar ligada aos sistemas de informação necessárias à gestão, tanto dos aspectos rotineiros como dos gerenciais e estratégicos.

A controladoria é a responsável pelo sistema de informação gerencial buscando assegurar um melhor resultado financeiro para a empresa. Para melhor atender as necessidades ela pode estar estruturada de acordo com Padovese [2003, p. 36] em duas grandes áreas:

- A área contábil e fiscal: que é responsável pelas informações societárias, fiscais e funções de guarda de ativos, tais como demonstrativos a serem publicados, controle patrimonial e seguros, gestão de impostos, etc
- A área de planejamento e controle: que incorpora a questão orçamentária, projeções e simulações, custos e a contabilidade por responsabilidade.



**Figura 2:** Organograma da estrutura da Controladoria

FONTE: PADOVESE, Clóvis Luiz. **Sistema de informações contábeis: fundamentos e análise.** São Paulo: Atlas, 1998.

Segundo Horngren et al. [apud PADOVESE, 1998, p.109]

As organizações estão enfatizando a importância de equipes para alcançar seus objetivos. Essas equipes podem incluir tanto a administração de staff como de linha, resultando que as tradicionais distinções entre staff e linha são menos claras dos que foi há décadas atrás.

Padovese conceitua que a estrutura da controladoria seja mais bem caracterizada no organograma das empresas como um órgão de *staff* para a alta administração e as demais diretorias. Ela pode ser estruturada em duas amplas áreas: planejamento e controle e escrituração.

A controladoria utiliza para as suas atividades informações de várias áreas da contabilidade acima citadas, e para otimizar a gestão dos impostos e contribuições ela pode utilizar uma importante ferramenta, o planejamento tributário.

## **2.4 Planejamento Tributário**

A prática do planejamento tributário no Brasil, segundo Franco [2004], ainda é considerada nova e pouco disseminada, se comparada a outros países como os Estados Unidos, que já a empregam como parte das ferramentas de gestão nas empresas, não sendo vista como atividade isolada, simplesmente visando a economia nos ônus fiscais.

Com o objetivo de pagar menos tributos as empresas buscam a utilização de meios como a evasão e a elisão fiscal. A distinção entre ambas segundo Huck [1997, p.27] “reside nos meios utilizados no procedimento de cada uma delas”.

A evasão fiscal é associada à sonegação de tributos. Para Martins [1988] é uma omissão que pode dar-se durante ou posteriormente ao evento do fato gerador<sup>1</sup>.

É conceituada por Melo [1979, apud MARTINS, 1988, p. 497] “como toda ação, ou omissão de natureza ilícita, objetivando a subtração a uma obrigação tributária. [...] a evasão estará caracterizada por ato viciado por fraude ou simulação, praticado depois de tipificada a obrigação tributária”.

Para a redução, postergação ou extinção do desembolso da elevada carga tributária de maneira lícita é possível a empresa promover a chamada elisão fiscal, que segundo Pellizzari [1990, p.45],

---

<sup>1</sup> CTN, art. 114, define o fato gerador como sendo a situação definida em lei como necessária para a sua ocorrência.

É o ato ou fato que tem por objetivo evitar o aparecimento da obrigação tributária, sem a prática ou do dolo ou fraude. Ela também é conhecida por economia de impostos, economia fiscal, poupança fiscal, elusão, evasão legal, evasão legítima e evasão lícita.

A elisão fiscal possui a preocupação de realizar os seus procedimentos de uso dos meios legais, ela ocorre antes do fato gerador do tributo [MARTINS, 1988]. Ainda de acordo com Pelizzari [1990] a elisão fiscal pode ser demonstrada de duas formas distintas: a permitida ou regida pela lei (como imunidades) e a resultante de “brechas” da lei (o planejamento tributário).

A elisão é também conceituada por Campos [1987, apud. LOPES, 2000, p.39] como planejamento tributário:

O planejamento tributário é um processo de escolha porque pressupõe necessariamente a existência e a análise dos efeitos fiscais de duas ou mais alternativas possíveis. Todavia, sempre se materializava através de uma ação ou omissão do sujeito passivo da obrigação tributária, que impede ou retarda a ocorrência futura do fato gerador.

Planejamento tributário é também definido por Padoveze [2003, p.73] “como estudos pontuais e específicos objetivando melhorar a carga tributária geral da empresa, através de contenciosos, reorganizações societárias etc”.

Portanto o planejamento tributário é um mecanismo legal que possui como finalidade à redução dos gastos das empresas inerentes aos tributos. Busca-se através de atitudes lícitas evitar, ou diminuir ou postergar, sempre que possível, o procedimento mais vantajoso do ponto de vista fiscal.

As três finalidades do planejamento tributário, conforme Amaral [2002], são:

- Evitar a incidência do tributo: tomam-se providências com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo.

- Reduzir o montante do tributo: as providências são no sentido de reduzir a alíquota ou a base de cálculo do tributo.
- Retardar o pagamento do tributo: o contribuinte adota medidas que têm por fim postergar (adiar) o pagamento do tributo, sem a ocorrência de multa.

Diante disto, as empresas utilizam o planejamento tributário com a finalidade de não precisar quitar tributo, ou diminuir o valor do mesmo a ser pago ou ainda adiar o montante a ser pago. A utilização do planejamento, para Oliveira [2002], parte de uma análise da empresa que pode operar-se nas esferas administrativas, fiscal, contábil e judicial.

Ainda de acordo com Oliveira [2002], o planejamento no campo administrativo possui como medida gerencial à desoneração ou a postergação da carga tributária global nas entidades. A esfera fiscal visa o cumprimento da obrigação acessória – o ato de levar moeda ao estado, ato este que pode impulsionar um processo de fiscalização. Já contabilmente, a observação deve ser dada aos fatos que oferecem os arcabouços para a elaboração do planejamento, fornecidos pela contabilidade. Quanto ao âmbito judicial, deve-se verificar a legalidade dos procedimentos cumpridos pela empresa ou ainda através de adoção de medidas judiciais a suspensão do pagamento.

Na elaboração de um sistema de planejamento tributário é indispensável que se leve em consideração todos os tributos incidentes na operacionalização da entidade (aquisição, produção e comercialização). Estes devem ser analisados anteriormente a ocorrência do fato gerador do tributo. Acontecimento este que deve ser auxiliado pelo setor contábil e supervisionado pela controladoria da empresa.

De acordo com Oliveira [2002], no planejamento “de campo” a empresa pode realizar uma economia real dos seus recursos, além deste ser o método mais viável para não se ter preocupações futuras com o Fisco. O planejamento de campo é desempenhado nas funções operacionais da empresa.

A redução do ônus tributário pode ser realizada através da controladoria com a análise dos procedimentos operacionais, pois essa possui uma visão global, a sua visão como um todo deve assegurar que os fornecedores e os clientes serão visualizados de forma sistêmica de como a empresa está inserida no mercado, avaliando assim todos os tributos da empresa.

## **2.5 Aspectos Tributários da Construção Civil**

A atividade imobiliária é considerada um segmento mais amplo que a construção civil, pois segundo Costa [2000, p.31]:

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

A construção civil é considerada uma indústria em que toda obra (produto), pode ser enquadrada no campo das atribuições do engenheiro civil [Silva, 2004]. Para Lira [apud SILVA 2004, p.197], a indústria da construção civil.

É aquela onde acontece a elaboração de um produto singular – a obra, referente aos empreendimentos de edifícios estradas pistas de rolamento e aeroportos, sistemas de transportes, de abastecimento de água e de saneamento, portos, rios, canais, barragens e diques drenagem e irrigações, pontes e grandes estruturas, seus serviços afins e correlatados.

Conforme Costa [2000, p. 13], “as empresas de engenharia civil executam obras para terceiros sob administração ou sob empreitada”. De acordo com o autor, a remuneração das empresas de construção por administração ocorre pela cobrança de um percentual dos custos incorridos na obra ou por um valor fixado previamente com o contratante. No caso de obras por

empreitada, a empresa de engenharia e a construtora assumem todos os custos de execução e a receita é obtida sob condições específicas.

De acordo com as atividades imobiliárias considera-se incorporação imobiliária a atividade desempenhada com o intuito de promover e realizar a construção para a venda, total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas [Lei nº 4.591, de 16/12/1964].

As empresas, para o seu funcionamento devem recolher ao Estado os tributos, taxas e contribuições de melhoria. Quanto à tributação do resultado auferido, podem optar por três tipos de classificações existentes no âmbito do imposto sobre a renda de pessoa jurídica – IRPJ que são: lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado.

São obrigadas a tributar pelo regime de lucro real as empresas que se enquadrarem nas situações estabelecidas pelo Regulamento de Imposto de Renda (RIR), Decreto nº 3000/99, art. 246. Quando a opção for pelo lucro real, deve-se fazer o ajuste do resultado contábil através das adições, exclusões e/ ou compensações permitidas pela lei, para se obter o lucro tributável.

As entidades que apresentaram sua receita total no ano calendário antecedente igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 e também não se enquadrem nas exigências da tributação pelo lucro real, poderão optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, definido pelo RIR, Decreto nº 3000/99.

A tributação pelo lucro arbitrado é admitida somente em alguns casos específicos como nos casos de lançamento de ofício (arbitramento de competência exclusiva do fisco) e em casos fortuitos ou de força maior que forem devidamente comprovados, como definidos pelo código civil [Higuchi, 2004].

As informações a seguir estão embasadas no RIR/99 nos art. 404 ao 414 do RIR/99.

### **2.5.1 Contratos**

As empresas prestadoras de serviço na área da construção civil e incorporação de imóveis possuem em seus trabalhos duas formas de contratações: os contratos de longo (com duração superior a 12 meses) e os de curto prazo (inferiores a 12 meses).

Na apuração do resultado desses contratos em situações que a construção seja por empreitada ou de fornecimento, apuram-se os contratos de longo prazo, com o preço pré-determinado de bens e serviços a serem produzidos. Serão computados a cada período em que for apurado: o custo para construção incorrido nesse período além de uma parcela proporcional referente ao valor total da empreitada, ou dos bens e serviços, a serem prestados. Esta porcentagem pode ser definida com base em um laudo técnico ou ainda com base na relação entre os custos incorridos no período da apuração e o custo total estimado para a realização.

A apuração do resultado deve ser realizada da forma citada anteriormente ou em alguns casos em que será precedido no livro de apuração do lucro real - Lalur.

Já nos contratos de curto prazo, os seus resultados serão reconhecidos na medida em que serão executados os trabalhos [Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art. 10].

### **2.5.2 Apuração do Custo**

A determinação do custo, dedutível tributariamente, em incorporadoras e construtoras, deve seguir as normas regulamentadas pela Secretaria da Receita Federal (regulamento do imposto de renda). Para isto as empresas devem possuir em sua contabilidade o registro permanente de estoques, podendo adotar os métodos de avaliação pelo custo médio ou o primeiro que entra é o primeiro que sai (Peps).

Segundo Antônio [2003, p.22] “o registro dos estoques será escriturado com base nos lançamentos dos custos pagos ou incorridos e das baixas de estoques constantes na escrita comercial”.

Caso o empreendimento a ser vendido compreenda mais de uma unidade imobiliária a ser vendida separadamente, o registro de estoque deverá discriminar o custo de cada unidade distinta.

Existem ainda particularidades na determinação do custo, como no caso em que um projeto será executado conjuntamente por duas ou mais empresas jurídicas. Ele será considerado, para cada uma delas, um empreendimento em que serão distribuídas proporcionalmente a sua participação os valores referentes ao custo.

A formação de custo do imóvel vendido será composto pelos: a) custo de aquisição dos terrenos ou prédios, inclusive os tributos para a aquisição e as despesas referentes à legalização; b) os custos diretos de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramentos, loteamentos, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos.

As despesas com vendas, financeiras, gerais e administrativas e, quaisquer outras, operacionais e não operacionais, não compreendem o custo dos imóveis vendidos.

### ***2.5.3 Apuração da Receita***

Na apuração da receita o fisco aceita a adoção do regime de caixa e o regime de competência para a efetivação da receita. O regime de caixa consiste basicamente em considerar receita do exercício aquela que for efetivamente recebida dentro do exercício financeiro (entrada do dinheiro) e despesa do exercício aquela desembolsada dentro do exercício [Costa, 1984]. O regime de competência para Higuchi et al. [2004, p.167] “significa que as receitas de vendas

devem ser reconhecidas na apuração do resultado do período-base em que as vendas forem efetivadas, independentemente de recebimento em dinheiro”.

As empresas de incorporação reconhecem geralmente as receitas e os custos das unidades vendidas proporcionalmente à receita recebida no período.

#### ***2.5.4 Apuração do Lucro Bruto***

A apuração e reconhecimento, do lucro bruto na venda de cada unidade, ocorrerá quando for contratada a venda, ainda que mediante a carta de reserva ou qualquer outro documento representativo desse compromisso, ou quando implementar a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda.

O contribuinte tem a possibilidade de apurar e reconhecer o lucro da venda por empreendimento, mediante ao registro englobado das receitas e dos custos. O registro das receitas pode ser aplicado tanto a unidades quanto aos empreendimentos (conjunto de unidades). Este registro englobado das receitas somente poderá ser utilizado em empresas que mantiverem um registro analítico da conta corrente de cada cliente, em livros auxiliares.

Quando a venda de uma unidade concluída for efetuada a vista, o lucro bruto será apurado e reconhecido na data em que se efetuar a transação, no resultado do período de apuração.

Já no caso da venda de empreendimentos ainda não concluídos, ela pode ser executada de duas maneiras com a inclusão ou não do custo orçado, fator que depende apenas do contribuinte. A diferenciação estará na maneira de contabilizar o custo.

Caso o contribuinte não queira optar pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido, este será com base em todos os custos até a realização da venda, após esta fase, deve ser

apurado o lucro bruto e computado integralmente ao resultado do período de apuração. Os custos referentes às unidades vendidas pagas, que forem incorridos ou contratados após o reconhecimento do lucro bruto, serão apurados mediante o rateio. Se ocorrer no período de apuração da venda deve ser lançado como custo adicional da venda, caso seja posterior, será computado no resultado do período em que for efetivado como custo do período anterior.

Na venda a vista com a inclusão do custo orçado, será apurado inicialmente o custo unitário, com base nos custos pagos ou incorridos e contratados, além dos custos orçados para a conclusão da obra. Quando ocorrer variações no orçamento da unidade vendida, esta deverá ser rateada mediante aos custos do empreendimento. As alterações deverão seguir os mesmos procedimentos adotados na venda sem o custo orçado

São considerados custos pagos ou incorridos aqueles que se referem a bens ou serviços pagos adquiridos ou contratados com a finalidade específica de aplicação no empreendimento de que a unidade vendida seja integrante. Custos contratados são aqueles firmados com fornecedores de bens ou serviços e que são cumpridos por contratos. O custo orçado é elaborado com o preço corrente dos insumos, mão-de-obra, serviços prestados e demais gastos necessários ao tipo de empreendimento [Antônio, 2003].

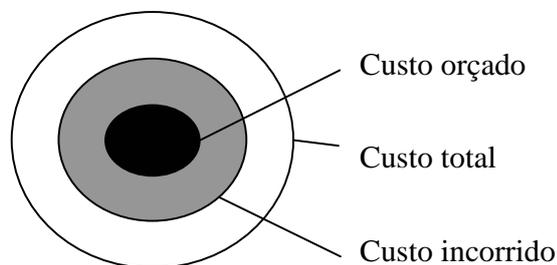


Figura 3: Relação dos custos.

FONTE: Antonio, Paulo Joaquim. **Manual de contabilidade e tributos de construtoras e imobiliárias**. São Paulo; Atlas, 2003.

Segundo Antônio [2003, p.23], “o custo orçado será contabilizado por ocasião da venda de cada unidade e representará a diferença entre o valor total orçado para a obtenção da unidade vendida, o valor do custo já incorrido e o custo contratado”.

Para se utilizar o custo orçado a opção deverá ser feita até a data em que se reconhecer o lucro bruto da venda da primeira unidade do empreendimento ou de uma unidade isolada. Esta opção poderá ser realizada separadamente para cada um dos empreendimentos, desde que seja computado individualmente na apuração do lucro bruto de todas as unidades do empreendimento.

A utilização do custo orçado para a conclusão das obras ou melhoramentos do imóvel vendido será controlado em conta específica do passivo circulante. Pode ocorrer dois tipos de variações entre os custo orçado e o realizado: a denominada insuficiência de custo realizado, quando o custo orçado for inferior ao realizado ou o excesso de custo realizado, ocorre o oposto, o custo orçado for superior ao custo realizado na conclusão da obra.

Conforme o Decreto lei nº 1.598, de 1977. Art. 28,

§2º Se a execução das obras ou melhoramentos a que se obrigou o contribuinte se estender além do período de apuração da venda e o custo efetivamente realizado for inferior, em mais de quinze por cento, ao custo orçado computado na determinação do lucro bruto, o contribuinte ficará obrigado a pagar juros de mora sobre o valor do imposto postergado pela dedução de custo orçado excedente ao realizado...

Essa diferença verificada trará na conclusão da obra influencias no resultado. Por isso o emprego do custo orçado deve ser realizado com cautela, pois a diferença de valor entre o custo orçado e o custo realizado poderá acarretar em punição, através de atualização e juros de mora que deverão ser quitados juntamente com o imposto incidente no período de apuração.

### **CAPÍTULO III - CONTROLADORIA COMO SUPORTE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

A controladoria como órgão administrativo possui algumas características para assessorar os gestores nas atividades da empresa. Essas atribuições que ela possui serão as ferramentas utilizadas na elaboração do planejamento tributário.

As funções da controladoria (planejamento, controle, contabilidade e informação) são as ferramentas que a contabilidade usará no auxílio do planejamento tributário.

O quadro abaixo demonstra as funções da controladoria, desde o planejamento a informação, e relaciona quais as contribuições que as mesmas poderão efetuar na elaboração do planejamento tributário na empresa.

|                     | <b>FUNÇÃO DA<br/>CONTROLADORIA</b>  | <b>CONTRIBUIÇÕES PARA O<br/>PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b>  |
|---------------------|---|--|
| <b>Planejamento</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Elaboração dos objetivos e metas.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificar da atividade imobiliária;</li> <li>• Forma de execução;</li> <li>• Identificar outras fontes de recursos;</li> <li>• Definir e elaborar os contratos;</li> <li>• Estabelecer o sistema de custo a ser utilizado;</li> <li>• Identificar os métodos tributários possíveis;</li> <li>• Estruturar orçamento;</li> <li>• Critérios de avaliação dos estoques;</li> <li>• Forma de reconhecimento da receita;</li> <li>• Quem participará: fornecedores e tipo de empresa;</li> <li>• Identificar o fato gerador no IRPJ e CSLL.</li> </ul> |

|                      |   |   |
|----------------------|---|---|
| <b>Controle</b>      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Execução e controle dos planos estabelecidos.</li> </ul>                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar se os contratos estão sendo cumpridos,</li> <li>• Averiguar se os estoques estão sendo avaliados pelo método proposto;</li> <li>• Verificar a execução do orçamento;</li> <li>• Avaliar atitudes para a correção;</li> <li>• Alterar o planejamento quando necessário;</li> <li>• Focalizar as atividades e as pessoas envolvidas;</li> <li>• Controlar os impostos e contribuições;</li> <li>• Acompanhar o fato gerador;</li> <li>• Diagnosticar a postergação, redução e extinção de tributos.</li> </ul> |
| <b>Contabilidade</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Delinear, estabelecer e manter o sistema de contabilidade gerencial e financeira.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Executar o orçamento;</li> <li>• Efetuar as retenções dos tributos;</li> <li>• Manter um sistema de custos em todos os níveis da empresa;</li> <li>• Calcular os tributos;</li> <li>• Elaborar as obrigações acessórias;</li> <li>• Gerar relatórios gerenciais;</li> <li>• Gerar informações para os relatórios societários.</li> </ul>   |
| <b>Informação</b>    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Preparar, analisar e interpretar os resultados financeiros.</li> </ul>                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Interpretar e dominar a legislação vigente e suas alterações;</li> <li>• Identificar a necessidade de informação para cada usuário</li> <li>• Aprimorar os métodos existentes de planejamento;</li> <li>• Interpretar e avaliar os relatórios emitidos pela contabilidade;</li> </ul>  |

**Figura 4:** Funções da controladoria no Planejamento Tributário

FONTE: SILVA, Edith Nunes da.

O planejamento é elaborado geralmente em um único sistema para controlar e tomar as decisões operacionais normais. Contudo, a flexibilidade necessária ao sistema tributário requer revisões periódicas de modo a ajustá-las as alterações da Lei, que são constantes.

A primeira dentre as funções da controladoria na empresa será identificar qual a atividade que a empresa executará, qual será o seu ramo de atividade, para que assim possa verificar as alíquotas aplicáveis e a sua legislação vigente. Verificar-se também qual o método

que a empresa adotará para a execução de suas obras, que poderá ser administração ou empreitada, caso seja por empreitada serão inclusos todos os custos de construção, devendo assim abservar a utilização das matérias-primas e da prestação de serviços por terceiros.

Na construção civil a empresa pode executar mais de um objeto, favorecendo primeiramente a finalidade da sua instituição. As empresas podem ainda optar por outras fontes de renda, com outras atividades; como a locação e administração de bens, a permuta de bens móveis e imóveis, venda de imóveis de terceiros recebidos como pagamento. A tributação nesse caso possui alíquotas diferentes, portanto a contabilidade precisa estar atenta a que tipo de receitas foi auferido para o cálculo dos tributos.

No planejamento verifica-se ainda a duração da obra, para que se possa estabelecer a forma de contratação, se a mesma será de curto ou longo prazo. Este fator precisa ser observado principalmente em obras com período superior a 12 meses, pois neste caso deverão se verificar como serão distribuídos os custos e a realização do reconhecimento da receita durante a execução da obra. Devem ser observados os contratos de execução de serviço, pois o método adotado pela empresa será um fator que determina a percentagem da alíquota do IR (imposto de Renda) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

A estruturação do orçamento poderá ser realizada na empresa desde a captação de recursos para a execução, para a programação do fluxo financeiro e ainda na elaboração do planejamento do custo total da obra.

No estabelecimento do orçamento, se estabelecerá qual o método de custo será adotado na empresa, dependendo do tipo de tributação que for adotado, este fator deve ser diferenciado, pois na escolha pelo lucro real a empresa terá a opção de seguir o sistema de custo orçado para o empreendimento e compará-lo ao custo realizado para que através do quadro de adições e exclusões a empresa obtenha o valor a ser tributado. O custo orçado deve ser elaborado de

maneira eficiente para que não ocorra diferença discrepante com o custo realizado, acarretando para a empresa um gasto a mais com tributos e suas multas. As empresas de construção e incorporação de imóveis, segundo a IN nº 25 de 25/02/99 – que utilizarem o registro do custo orçado não poderão optar pelo lucro presumido enquanto não forem concluídas as suas operações. Caso não utilize a opção pelo regime do lucro real a empresa adotará o método de custo que lhe for mais viável.

A empresa deve identificar, na fase do planejamento, qual o caminho que irá utilizar, na tributação do IRPJ. Ela poderá optar pelo lucro real, presumido ou o arbitrado; para isso é necessário verificar qual dos métodos lhe trará maior benefício. Caso ela adote pelo regime de tributação pelo lucro real, deve-se escolher a modalidade que lhe seja menos oneroso, a estimativa (pagamento mensal) ou a real trimestral (pagamento trimestral), deverá observar que apenas a opção pelo pagamento mensal poderá compensar todos os prejuízos fiscais obtidos nos períodos anteriores e no caso de trimestral isso será limitado, poderá se compensar apenas 30% deste valor.

Segundo a legislação do imposto de renda as empresas poderão utilizar para o controle dos estoques de materiais os métodos do custo médio (na sua utilização é efetuada uma média ponderada de todo o estoque existente) ou o PEPS (os valores utilizados são os custos mais antigos de aquisição do componente do estoque). A empresa deve verificar qual método utilizará, principalmente quando optante pelo lucro real, pois lhe trará conseqüências no resultado da empresa, pois dependendo do método utilizado, o valor do estoque será diferente. Como habitualmente os preços de mercado aumentam com o passar do tempo, a utilização do PEPS fará com que o valor do estoque esteja avaliado num total maior, caso se utilizasse o custo médio a empresa poderia postergar seus tributos de maneira lícita. No caso de estoques de produtos

acabados em construtoras cada empreendimento possui seu valor próprio, então não se utilizam esses métodos.

Além do método dos estoques a empresa deve verificar qual procedimento utilizará para o reconhecimento da receita, fator importante em todos os métodos de tributação, ela poderá optar pelo regime de caixa (quando ocorrer o recebimento efetivo da receita) ou pelo regime de competência (as receitas serão reconhecidas na apuração do resultado do período-base em que as vendas forem efetivadas, independentemente do seu recebimento). A empresa que adotar o regime de caixa possui como auxiliar na projeção dos tributos o fluxo de caixa que elaborado pela contabilidade poderá dar o suporte necessário para a verificação do método mais vantajoso para a empresa.

Na realização dos processos (desde a elaboração do projeto a venda do empreendimento) deve-se dar ênfase às “pessoas” envolvidas (fornecedores, funcionários e clientes) para que trabalhem conjuntamente na redução, postergação ou extinção dos tributos de forma lícita.

O planejamento é o início de todas as atividades que a empresa realizará. Então o fator predominante para que a empresa tenha um planejamento tributário lícito é que o mesmo ocorra antes do fato gerador do IRPJ e da CSLL. O planejamento deve desenvolver os meios a serem adotados para que a empresa alcance os seus objetivos.

Para ser eficiente o controle quanto ao planejamento tributário, deve estar sempre atento a mudança ocorrida tanto na parte interna (que correspondem às alterações nos custos, nos contratos, na mão de obra da empresa) quanto na externa (mudanças no mercado, alterações nas leis, aumento da concorrência).

Faz parte desta função, comparar a missão com os objetivos planejados pela empresa, com os que estão sendo realizados no presente, se serão necessárias algumas alterações, e se indispensável, como serão efetuadas essas mudanças.

O controle também será realizado nos contratos que a empresa executa ou irá executar, observando a sua duração (curto ou longo prazo), ao tipo de empreendimento, ao tipo de cliente (pessoa física ou jurídica), no caso de contratos de longo prazo se estes serão executados por empreitada ou por administração.

O método de avaliação dos estoques foi anteriormente escolhido para a realização da sua aplicação, e cabe a controladoria verificar se estão utilizando o método pré-estabelecido, se estes estão suprindo a necessidade da empresa. Verificar também como estão as perdas e o que pode ser feito para a redução das despesas de aquisição, estocagem e manutenção dos estoques.

Nas empresas de construção civil e incorporação o orçamento deve ser controlado constantemente, verificado se a execução ocorreu conforme foi planejado. São observados para isso os fornecedores, a qualidade e quantidade do material utilizado e os valores pagos. Caso tenham ocorrido divergências no orçamento, devem ser corrigidas para que o planejamento tributário não possua erros e passe a trazer complicações para a empresa.

O controle dos impostos e contribuições desde seu surgimento - fato gerador, ao pagamento devem ser verificados e controlados para que não ocorram distorções e para que os pagamentos sejam efetuados dentro dos prazos de vencimento. O planejamento tributário apenas será lícito quando este ocorrer anteriormente ao fato gerador, portanto a controladoria na etapa do planejamento e controle possui papel fundamental para que sejam diagnosticadas as operações que identifiquem a postergação, redução ou extinção dos tributos.

As funções da contabilidade são estabelecidas em todos os níveis da empresa, com o auxílio da controladoria, elabora o sistema de custo para todos os estágios, executa o orçamento e ainda calcula os tributos a serem pagos.

A contabilidade é responsável nos casos em que alguns serviços como a prestação de serviço de mão de obra das retenções de imposto de renda retido na fonte – IRRF. A esses

tributos devem ser dadas as devidas atenções, pois já foram recolhidos e, portanto devem ser reduzidos do valor a ser pago.

As empresas de construção civil e incorporação possuem a obrigatoriedade da elaboração e emissão das obrigações acessórias, que são elaboradas e emitidas pela sua contabilidade. No âmbito federal são elas: Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, Declaração de Informações Econômico Financeiras da Pessoa Jurídica – DIPJ, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – DITR, Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais-DACON e Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias – DIMOB (específica para construtoras e imobiliárias).

Cabe ainda à contabilidade, como órgão responsável pela otimização dos resultados da empresa, planejar as estratégias, controlar os processos, subsidiar as informações relevantes e oportunas, além de administrar e supervisionar os departamentos, para assim, dar suporte ao processo de gestão e conseqüentemente ao planejamento tributário, garantindo-lhes o sucesso nos resultados esperados – diminuição, extinção ou postergação dos gastos referentes aos tributos.

Os relatórios gerenciais, elaborados pela contabilidade, são utilizados em todos os estágios da empresa, independente do tipo de tributação que esta adotar, pois além de sua importância na elaboração do planejamento (que ocorre constantemente), é utilizado no acompanhamento do controle e serve como fonte de dados para o sistema de informação.

A controladoria como gestor da informação precisa estar atualizada constantemente com a legislação vigente e com as mudanças que nela ocorreu, para que a empresa possa se adaptar facilmente a elas sem nenhum prejuízo. Além de aprimorar, através de novos conhecimentos os métodos já utilizados pelo planejamento.

Cada usuário precisa de um tipo de informação para suprir a sua necessidade e cabe ao sistema de informação identificá-las e providenciar que as mesmas sejam elaboradas pela contabilidade da empresa.

A ferramenta da informação pode ser utilizada também para interpretar os relatórios gerenciais e societários fornecidos pela contabilidade, para verificar se o planejamento tributário foi eficiente e verificar todos os aspectos da empresa e servir como fonte para a elaboração dos próximos planejamentos.

A empresa poderá utilizar as ferramentas da controladoria como citados anteriormente para elaborar e executar o seu planejamento tributário de maneira eficiente, reduzindo, postergando ou evitando assim os gastos com os tributas, acarretando um melhor fluxo financeiro para a mesma.

## **CAPITULO IV - CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Esta monografia surgiu com a finalidade de trabalhar duas áreas da contabilidade distintas, a gerencial e a tributária, e que apesar disso precisam ser realizadas em conjunto para que ambas obtenham o resultado desejado, um melhor fluxo financeiro para a empresa. Foi escolhido o ramo da construção civil devido a suas particularidades referentes à tributação.

O planejamento tributário é utilizado pelas empresas como um método lícito para a redução, postergação ou extinção dos tributos a serem pagos. O presente trabalho procurou demonstrar as contribuições que a controladoria, como órgão administrativo, poderá trazer na elaboração, execução e controle do planejamento tributário.

Ao longo deste trabalho utilizou-se a conceituação dos termos chaves para a melhor compreensão da integração da controladoria com o planejamento tributário.

O planejamento recebeu a devida atenção, pois se refere a determinação dos objetivos, são feitas as previsões, realizadas as tomadas de decisões e iniciadas as estratégias a serem seguidas. O controle possui a tarefa de execução das estratégias, verificação dos resultados obtidos e realização das ações corretivas, quando necessárias.

A controladoria possui a função de assessorar os gestores no processo de planejamento, execução e controle. Assim, contribui na busca da melhor alternativa dentre elas deve ser a mais viável economicamente e que também tenha o menor custo.

O planejamento tributário é um mecanismo legal, utilizado pelas empresas, com a finalidade de reduzir os gastos inerentes a tributos. Ele possui a finalidade de evitar a incidência do tributo, reduzir o seu montante ou ainda adiar o seu pagamento.

Através dos aspectos tributários da construção civil têm-se algumas das características que são citadas como diferenciadoras no método de tributação adotado. Apresentou-se desde o conceito de construção, incorporação e empreiteiros fatores que são determinantes em aspectos como elaboração do contrato, retenções, métodos de custos e apuração da receita e ainda as possíveis formas de tributação a serem adotadas.

A redução, postergação ou extinção do ônus tributário pode ser realizado com o auxílio da controladoria, através da análise dos procedimentos operacionais, pois ela possui uma visão global, de forma sistêmica, avaliando assim todos os tributos da empresa.

A controladoria através de suas funções (planejamento, controle, contabilidade e informação) as utilizará como ferramentas que a empresa usará para a eficácia do planejamento tributário em todos os níveis da empresa.

Na elaboração dos objetivos e metas, no planejamento, a controladoria colabora no planejamento tributário através da sua gestão na identificação da atividade imobiliária que a empresa irá seguir, como a executará, na elaboração de seus contratos, na definição da forma de tributação, na estruturação do orçamento e na avaliação do melhor método de avaliação dos estoques.

Na execução do controle a controladoria no auxílio do planejamento tributário irá verificar se os contratos estão sendo cumpridos, averiguar se os estoques estão avaliados pelos métodos propostos, verificando a execução do orçamento, alterando o planejamento quando necessário, controlando os impostos e as contribuições e ainda diagnosticando a postergação, redução ou extinção dos tributos.

A contabilidade delinea, estabelece e mantém o sistema de contabilidade gerencial e financeiro. No planejamento tributário ela possui a função de executar o orçamento, calcular os tributos e retê-los quando for o caso, além de manter um sistema de custos em todos os níveis da

empresa. Cabe a contabilidade ainda a elaboração e transmissão das obrigações assessorias, a geração dos relatórios gerenciais e das informações para os relatórios societários.

A controladoria prepara, analisa e interpreta os resultados financeiros. Esta função é utilizada para interpretar e dominar a legislação vigente e suas alterações, além de aprimorar os métodos já adotados de planejamento, interpretar e avaliar os relatórios emitidos pela contabilidade e identificar a necessidade de informação para cada usuário.

O planejamento tributário depende de fatores internos e externos e a controladoria como um órgão administrativo, que está sempre atento às mudanças no mercado e em todas as atividades e níveis da empresa. Poderá através de suas funções, como foi demonstrado neste estudo, auxiliar no planejamento, na execução e no controle do planejamento tributário, para que a empresa obtenha o que almejou (redução, postergação ou extinção dos tributos) e conseqüentemente um bom fluxo financeiro.

Para a elaboração de futuros trabalhos sugere-se que sejam desenvolvidos estudos de caso que possam apresentar os aspectos práticos da utilização da controladoria na otimização do planejamento tributário no âmbito do IRPJ e CSLL, e ainda na verificação da tributação com outros impostos e contribuições (ISS, PIS e COFINS), como a da previdência social, visto que esta monografia consiste apenas num estudo teórico.

## REFERÊNCIA

ANTÔNIO, Paulo Joaquim. **Manual de contabilidade e tributos de construtoras e imobiliárias**. São Paulo: Atlas, 2003.

AMARAL, Gilberto Luiz do. A Nova Ótica do Planejamento Tributário Empresarial. **Tributário.net**, São Paulo, a.5, 2/02/20002. Disponível em: [http://www.tributario.net/artigo\\_ler.asp?id=14804](http://www.tributario.net/artigo_ler.asp?id=14804). Acesso em: 01/10/2004.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade – teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Decreto Lei nº 1.598 de 23 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto de renda. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9532.htm) Acesso em 20/12/2004.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.591 de 16 de dezembro de 1964. Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4591.htm) Acesso em: 28/11/2004.

\_\_\_\_\_. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa SRF nº 25 de 25 de fevereiro de 1999.

\_\_\_\_\_. SECRETARIA DA SECRETARIA FEDERAL. Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm> Acesso em: 13/12/2004.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CARVALHO, Carlos Augusto Thives de. **Controladoria e sua participação na gestão de empresas**. Florianópolis: Curso de Ciências Contábeis, 1998, Monografia.

CATELLI, Armando. **Controladoria** – Uma abordagem da Gestão Econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica:** para uso dos estudantes universitários. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1975.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração de Empresas:** uma abordagem contingencial. 3 ed. São Paulo: Makron Books, 1995.

\_\_\_\_\_. **Administração** – Teoria, Processo e Prática. 3 ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2000.

COSTA, Magnus Amaral da. Reconhecimento do lucro na atividade imobiliária: **Revista Brasileira de Contabilidade**, São Paulo, n. 49, 1984.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade da construção civil e atividade imobiliária.** São Paulo: Atlas, 2000.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1992.

FLORIANI, Arlete Regina. Controladoria como Gestora de Informações para subsidiar decisões administrativas. **Revistas de Negócios** / Centro de Ciências Sociais Aplicadas da FURB, Blumenau, FURB, n.1, 1995.

FRANCO, Adonilson. O Planejamento Tributário. **Tributario.net**, São Paulo, a.5, 12/08/2004. Disponível em: [http://tributario.net/artigo\\_ler.asp?id=32202](http://tributario.net/artigo_ler.asp?id=32202). Acesso em : 01/10/2004.

HIGUCHI, Hiromi; et al. **Imposto de Renda das Empresas:** interpretação e prática. 29 ed. São Paulo: IR Publicações, 2004.

HUCK, Hermes de Marcelo. **Evasão e elisão:** rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997.

LACOMBE, Francisco José Masset; HEILBORN, Gilberto Luiz José. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LOPES, Viviane. **Elisão e Evasão Fiscal**. Florianópolis: 2000

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias vol. 13: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

MARTINS, James. Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: TORRES, Heleno Taveira; MARTINS, James (Org.). **Tributação e Antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002.

MEGGINSON, Leon C; MOSLEY, Donald C; PIETRI, Paul H. **Administração: conceitos e aplicações**. 4. ed São Paulo: Harba, 1998.

MOSIMANN, Clara P; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; ALVES, Osmar de C; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: Ed. da UFSC: ESAG, 1993.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

OLENIKE, João Eloi. A contabilidade e o planejamento tributário. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná**, Curitiba, n.130, 2001.

OLIVEIRA, Leonardo Augusto de. Verdades sobre o planejamento tributário no Brasil. **Tributário.net**, São Paulo, a. 5, 27/06/2002. Disponível em: [http://www.tributario.net/artigo\\_ler.asp?id=18440](http://www.tributario.net/artigo_ler.asp?id=18440). Acesso em: 01/10/2004.

PADOVESE, Clóvis Luiz. **Sistema de informações contábeis: fundamentos e análise.** São Paulo: Atlas, 1998.

\_\_\_\_\_. **Controladoria Estratégica e Operacional.** São Paulo: Thompson, 2003.

PELLIZARRI, Deoni. **A grande farça da tributação e da sonegação.** Petrópolis: Vozes, 1990.

PIAÍ, Marilda Aparecida Brandão. **Metodologia para implementação de sistema de controladoria.** Florianópolis: UFSC, 2000. Dissertação (Mestrado em Administração).

SALOMON, Délcio Veras. **Como fazer uma monografia.** Belo Horizonte: Inter Livros, 1978.

STONER, James A. F.; FREEMAN, R. Edward. **Administração.** 5 ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática.** 4 ed. São Paulo: EDUSP, 1974.

YOSHITAKE, Mariano. **Manual de controladoria financeira.** São Paulo: IOB, 1940.