

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

MARIA EDWIGE DOS SANTOS PIRES

**A GESTÃO DE TRIBUTOS NAS SOCIEDADES EM FORMA DE CONSÓRCIO EM
SÃO LUIS DO MARANHÃO**

Fortaleza
2010

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

MARIA EDWIGE DOS SANTOS PIRES

**A GESTÃO DE TRIBUTOS NAS SOCIEDADES EM FORMA DE CONSÓRCIO EM
SÃO LUIS DO MARANHÃO**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de mestre em Administração e Controladoria.

Orientadora: Professora Dra. Sandra Santos

Fortaleza
2010

MARIA EDWIGE DOS SANTOS PIRES

**A GESTÃO DE TRIBUTOS NAS SOCIEDADES EM FORMA DE CONSÓRCIO EM
SÃO LUIS DO MARANHÃO**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de mestre em Administração e Controladoria.

Orientadora: Professora Dra. Sandra Santos

Aprovada em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dra. Sandra Santos (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará - UFC

Prof. Dra. Naiula Monteiro Pessoa
Universidade Federal do Ceará - UFC

Prof. Dr. Ricardo Antonio de Castro Pereira
Universidade Federal do Ceará - CAEN

Aos meus amados pais, Oswaldo Pires e
Socorro Pires (in memoriam). Eterna Saudade!

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, ao meu DEUS, por fazer-me entender que o verdadeiro significado da vida é a Fé, pois somente a fé transpõe barreiras, paixões, dores e, sobretudo, a própria vida.

À Professora Doutora Sandra Santos, pela orientação, ensinamentos valiosos, críticas, sugestões e constante apoio na execução deste trabalho.

A todos os meus irmãos que acreditaram em mim e que desejaram que todo este trabalho tivesse um significado especial: o êxito.

Aos colegas da Controladoria do Consórcio ALUMAR e do UNICEUMA, pelas significativas sugestões.

Aos funcionários dos Consórcios Odebrecht-Andrade Gutierrez e CEMEC pela participação nesta pesquisa

Em especial, a Mateus Tiraboshi, *Controller* da Alumar, que, com sua compreensão e solidariedade, me apoiou incondicionalmente e me deu estímulo para enfrentar todas as situações adversas.

A todas as pessoas, amigos e parentes que, embora não mencionadas, contribuíram significativamente para a realização de mais um desafio da minha vida.

"O êxito é conquista de quem se levanta mesmo que caia de quem se esforça sem se derrotar...".

Taniguchi

LISTA DE ABREVIATURAS

ADN - Ato Declaratório Normativo

ALUMAR - Consórcio de Alumínio do Maranhão

AFRMM - Adicional de Frete da Renovação da Marinha Mercante

BSC - *Balanced Scorecard*

CAGED - Cadastro Geral de Empregados e Desempregados

CCC – Cédula de Crédito Comercial

CEMEC. - Consórcio de Engenharia Elétrica, Mecânica e Civil

CIF - *Cost, Insure and and freight*

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CNAE - Classificação Nacional de Atividade Econômica

CNPJ - Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica

COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CND - Certidão Negativa de Débito

CSL - Contribuição sobre o Lucro

CST - Coordenador do Sistema de Tributação

CTN - Código Tributário Nacional

DACON - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais

DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais

DI - Declaração de Importação

DIEF - Declaração de Informações Econômico-Fiscais

DIMOB - Declaração de informações sobre atividades imobiliárias

DIPJ - Declaração de Imposto Pessoa Jurídica

DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte

DMS - Declaração Municipal de Serviços

DNRC - Departamento Nacional de Registro de Comércio

FOB - *Free on Board*

GFIP - Guia de recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social

ICMS - Imposto s/ Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IE - Imposto de Exportação

II - Imposto de Importação
IN - Instrução Normativa
INSS - Instituto Nacional de Seguridade Social
IOF - Imposto sobre Operações Financeiras
IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados
IR - Imposto sobre a Renda
IRPF - Imposto sobre a Renda da Pessoa Física
IRPJ - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
INSS - Imposto sobre a folha de pagamento
ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI - Imposto sobre transmissão inter vivos
ITR - Imposto sobre propriedade Territorial Rural
JUCEMA - Junta Comercial do Maranhão
KPMG - *Keynfeld , Peat, Marwick , Goerdeler*
LC - Lei Complementar
NBCT – Normas Brasileiras de Contabilidade
PASEP - Programa de seguridade Pública
PAT - Programa de alimentação ao trabalhador
PF - Pessoa Física
PIB - Produto Interno Bruto
PIS - Programa de Integração Social
PJ - Pessoa Jurídica
RAIS - Relação Anual de Informações Sociais
RECAP - Regime especial para a aquisição de bens de capital
RECOF - Regime Aduaneiro de Entreposto Industrial sob Controle Informatizado
REPORTO - Regime Tributário para incentivo á modernização e ampliação da estrutura portuária.
SEFAZ - Secretaria de Fazenda
SINTEGRA - O Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços
SPED - Sistema Público de Escrituração Digital
SRF - Secretaria da Receita Federal
STB - Sistema Tributário Brasileiro

RESUMO

As sociedades em forma de consórcio são caracterizadas como uma importante aliança estratégica, sendo permitida a produção compartilhada e o rateio dos custos e das receitas. Este atributo, entretanto, não as exclui das normas referentes ao Sistema Tributário Brasileiro. Portanto, igualmente aos outros tipos de sociedade, essas empresas sofrem o impacto da carga tributária, logo buscam minimizar o efeito deste gravame no resultado da empresa, através das técnicas para reduções, extinções ou postergações dos custos tributários incidentes nas suas atividades, sejam eles de conformidade, diretos ou indiretos. Esta técnica denomina-se gestão de tributos. Assim sendo, o objetivo precípua associado a esta temática é analisar o uso da gestão de tributos nas sociedades em forma de consórcio, em São Luís do Maranhão. Para que o propósito deste trabalho alcançasse êxito, foi realizado um estudo de natureza descritiva, alicerçada em dados secundários e primários, relativos aos conceitos, classificações, interpretações diversas e simulações acerca da gestão tributária, além da adoção de instrumentos de coleta de dados tais como questionários e entrevistas semi-estruturadas aplicados nas empresas selecionadas. Os resultados observados mostram que a gestão de tributos nas sociedades em forma de consórcio em São Luís do Maranhão ainda não abrange a as três espécies, principalmente no que tange a espécie mais complexa da gestão, o Planejamento Tributário. A pesquisa também indicou que a gestão de tributos está intrinsecamente relacionada ao prazo de execução do empreendimento e a sua missão.

Palavras-chave: Gestão de Tributos, Consórcio de Sociedades, Obrigações Tributárias

PIRES, Maria Edwige dos Santos. **A Gestão de Tributos nas Sociedades em forma de Consórcio em São Luís do Maranhão.** 2009. Dissertação (Mestrado em Controladoria) – Universidade Federal do Ceará

ABSTRACT

Companies as a consortium are characterized as an important strategic alliance, being allowed shared production and costs and incomes sharing. That attribute, however, does not exclude them from the Brazilian Tax System rules and regulations, therefore they go after minimizing the effect of this duty in the result of the company through techniques to reduce, extinct and postpone tax costs on their activities, no matter if they are of conformity, direct or indirect. This technique is called tax management. Thus, the most important objective associated with this theme is to evaluate the contribution of tax management in companies that work as a consortium in São Luis of Maranhão. For the success purpose of this work, it was performed a study of descriptive nature based on primary and secondary data related to concepts, classifications, several interpretations and simulations about tax management, besides the use of data collecting tools such as questionnaires and semi-structured interviews applied to selected companies. The results show that tax management in companies as a consortium in São Luis, Maranhão does not yet cover the three species, mainly the most complex kind of management, Tax Planning. The survey also demonstrated that tax management is intrinsically related to the enterprise execution deadline and its mission.

Word-key: Administration of Tax, Companies as a Consortium format, Tax obligation:

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Normas sobre o Consórcio.....	33
QUADRO 2 – Características do Consórcio.....	37
QUADRO 3 – Competências Tributárias.....	43
QUADRO 4 – Tipologia dos Tributos	45
QUADRO 5 – Competência Impositiva.....	48
QUADRO 6 – Gestão de Tributos.....	55
QUADRO 7 – Elisão, Elusão e Evasão.....	60
QUADRO 8 – Tipos de Planejamento Tributário.....	62
QUADRO 9 – Obrigações Acessórias.....	67
QUADRO 10 – Tipologia da Pesquisa.....	74
QUADRO 11 – Objetos x Questionário da Pesquisa.....	79
QUADRO 12 – Relação Entrevista X Questionário	81
QUADRO 13 – Categorias de Análise da Gestão de Tributos.....	82
QUADRO 14 – Aspectos operacionais.....	97
QUADRO 15 – Síntese Entrevista X Questionário X Fontes Secundárias.....	98
QUADRO 16 – Pedido de fabricação de uma Estrutura Metálica.....	103

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Fatores determinantes da Gestão Tributária.....	53
FIGURA 2 – Amostra.....	76

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Importação Normal x <i>Drawback</i>	70
TABELA 2 – Interpretação da Lei – Contribuinte.....	70
TABELA 3 – Interpretação da Lei – Fisco.....	71
TABELA 4 – Monitoramento da execução.....	71
TABELA 5 – Efeito na Gestão.....	72
TABELA 6 – Processos na Justiça.....	87
TABELA 7 – Proposta do Industrializador.....	104
TABELA 8 – Proposta do Industrializador - Serviço.....	105
TABELA 9 – Proposta única de Fabricação de Estrutura.....	107

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – Relação % Arrecadação X PIB.....	20
GRÁFICO 2 – Formação Acadêmica.....	84
GRÁFICO 3 – Tempo na função.....	85
GRÁFICO 4 – Aspecto Jurídicos/Fiscais.....	86
GRÁFICO 5 – Categorias de Análise Positiva / Negativa.....	100
GRÁFICO 6 – Categorias de Análises de performance da Gestão de Tributos....	101

LISTA DE APÊNDICE

APÊNDICE A – Carta de Encaminhamento da Pesquisa.....	122
APÊNDICE B – Questionário.....	123
APÊNDICE C – Roteiro de Entrevistas.....	125

LISTA DE ANEXOS

ANEXO 1 – Instrução Normativa nº 834 de 26 de março de 2008 da Receita Federal do Brasil.....	120
---	-----

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	19
1.1 Descrição do Problema.....	22
1.2 Hipóteses.....	22
1.3 Objetivos.....	23
1.3.1 Geral.....	23
1.3.2 Específicos.....	23
1.4 Aspectos metodológicos.....	23
1.5 Estrutura do trabalho.....	24
2 CONSÓRCIO DE SOCIEDADE.....	25
2.1 Origem e Conceitos.....	25
2.2 Consórcio como Aliança Estratégica.....	27
2.3 Importância das Sociedades em forma de Consórcio.....	29
2.4 Constituição.....	30
2.5 Características dos Consórcios.....	34
2.6 Tributação nos Consórcios.....	38
3 GESTÃO DE TRIBUTOS.....	42
3.1 Abordagem Histórica dos Tributos.....	42
3.2 Sistema Constitucional Tributário.....	43
3.3 Gestão tributária.....	50
3.3.1 Planejamento tributário.....	55
3.3.1.1 Tipos de planejamento Tributário.....	57
3.3.1.2 Elisão, Evasão e Elusão Fiscal.....	58
3.3.1.3 Planejamento Tributário definitivo e não definitivo.....	60
3.3.2 Interpretação das Leis.....	62
3.3.3 Monitoramento da Legislação.....	64
3.3.4 Efeito da Gestão dos Tributos nos Consórcios.....	68
4 ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	73
4.1 Tipologia da Pesquisa.....	73

4.1	Coleta de dados.....	75
4.3	Instrumentos de Coleta de dados.....	77
5	ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	83
5.1	Caracterização do Consórcio.....	84
5.2	Aspectos Jurídicos Fiscais.....	86
5.3	Aspectos da qualificação profissional em relação a Gestão Tributária.....	90
5.4	Aspectos Operacionais, Fiscais/Tributários.....	92
5.5	Espécies da Gestão de Tributos utilizados pelos Consórcios.....	101
5.6	Simulação uso da Gestão de Tributos.....	102
5.7	Lacunas da Legislação Tributária como instrumento de gestão para obtenção de redução de custo tributário.....	108
5.8	Uso da Gestão de Tributos.....	109
	CONCLUSÃO.....	111
	REFERÊNCIAS.....	115
	ANEXOS.....	120
	APENDICES.....	122

1 INTRODUÇÃO

Duas características relevantes podem ser associadas à tributação brasileira: a primeira relacionada à contribuição voluntária social e, a segunda, que prevalece hodiernamente, uma imposição do Estado, que traz como consequência uma rejeição da sociedade acerca do pagamento de tributos.

Como observa Mesquita (2000), as denominadas leis naturais são, quase sempre, normas de aceitação social. O tributo não se encontra entre as normas de aceitação social, sendo, antes de qualquer coisa, criado por uma norma de rejeição social. Ou seja, para o seu cumprimento, é necessário o estabelecimento de sanção, de forma a alcançar seus objetivos.

O embasamento teórico para a aplicação da sanção é fundamentado por Martins (1996, p.15): “a sanção é que assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, visto que a carga desmedida que implica traz como consequência, o desejo popular de descumpri-la”.

Sendo assim, o Estado, com o seu poder, sanciona leis que obrigam o cidadão a pagar tributos (esta é inclusive uma forma que o Estado tem para assegurar que o tributo seja recolhido). É natural que os cidadãos, para resguardar o seu patrimônio, busquem formas de protegê-los, muitas vezes, lícitas, outras, nem tanto. Esta forma lícita, ou seja, dentro dos princípios legais do Direito, objetivando menor custo tributário, é chamada de Gestão Tributária.

A carga desmedida, ressaltada acima por Martins (1996), indubitavelmente é uma realidade presente no Brasil. Em estudo levantado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT (2010) existem 85 (oitenta e cinco) tributos presentes no ordenamento jurídico tributário brasileiro. Além dessa quantidade de tributos, ainda existem as dezenas de obrigações acessórias que, se não forem cumpridas, geram obrigações principais e mais desembolso para as empresas e os cidadãos.

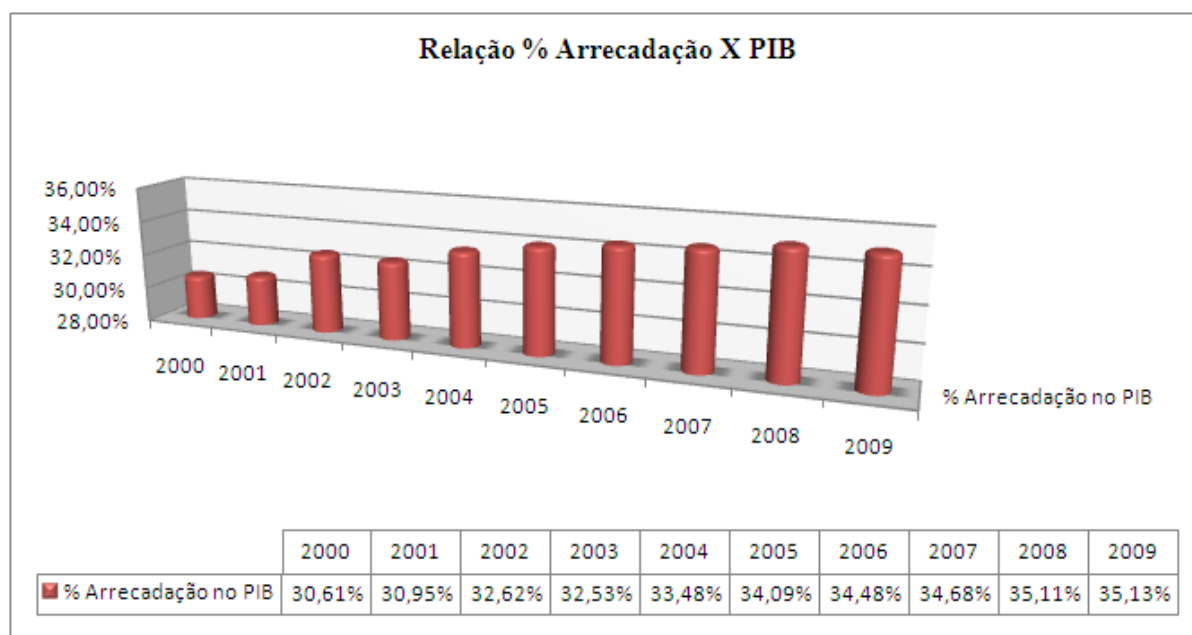
Segundo pesquisa de Salomão e Napolitano (2005), no Brasil ocorre mais de uma mudança tributária por hora, o que se configura como um recorde mundial. Por exemplo, o custo de manutenção de um departamento tributário é bem superior à média mundial.

Esse dispêndio é decorrente da transferência de responsabilidade do recolhimento de tributos do Estado para o Contribuinte, ou seja, além de arcar com a carga tributária, o contribuinte ainda arca com o ônus da manutenção de um departamento fiscal, que somente agrega valor ao Estado. Considerando que o Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais complexos do mundo e que as mudanças ocorrem rapidamente, provocando uma sobrecarga

de serviços nas empresas de informática, é improvável que não consigam adequar os programas fiscais tempestivamente à luz da legislação. Segundo Duran (2005, apud SALOMÃO e NAPOLITANO, 2005), o Brasil é o país onde a adaptação de programas tributários dá mais trabalho, porque a legislação muda muito. Isso acende a inadimplência das empresas nas entregas de suas declarações.

Na contramão dos gastos que as empresas fazem para reter, recolher e pagar tributos, e ainda prestar conta ao fisco, caracterizados como custo de conformidade à tributação, o Governo, a cada ano, aumenta o valor da arrecadação. A maior evidencia é o impacto da arrecadação no PIB – Produto Interno Bruto.

O gráfico 1 demonstra a evolução da arrecadação dos tributos federais, estaduais e municipais, referente à última década., em relação ao PIB desse mesmo período



Fonte: Elaborado pela autora a partir de IBPT(2010) ; IPEA (2010)

Gráfico 1: Arrecadação Tributária dos últimos 10 anos

Analisando o período de 2000 a 2009, nota-se que a participação tributária no PIB é em média de 35% sendo que ao longo da década o crescimento da arrecadação em relação ao PIB foi de aproximadamente 5%., ou seja, saiu de uma participação de 30,61% em 2000 para 35,13% em 2009.

A composição desses números advém da combinação de arrecadação das Pessoas Jurídicas e das Pessoas Físicas. Esta última, segundo o IBPT (2010), cada brasileiro pagou, em média, R\$ 5.706,36 de tributos no ano de 2009 contra R\$ 5.572,66 do ano anterior. A carga tributária per capita do período cresceu 2,40% (nominal), ou seja, cada brasileiro pagou

R\$ 133,70 a mais de tributos no ano de 2009.

Ainda em conformidade com o IBPT (2010), a arrecadação de 2009 foi de R\$ 1.092 trilhões, o que equivale a 35% do PIB, a soma das riquezas produzidas no país. O aumento da arrecadação significa que, quanto mais o governo arrecada, maior é o desembolso financeiro das empresas e do contribuinte individual brasileiro. Em média, 34% do faturamento das empresas é conduzido ao pagamento das exigibilidades tributárias.

É importante enfatizar que esta arrecadação tributária não ilegal é constitucional. Os números de fato assustam, entretanto são frutos de um sistema, embora complexo, mas funcional para o poder público. É através dele que o Governo tenta suprir as necessidades prementes do cidadão. Esta, inclusive, é a justificativa de alguns autores para uma carga tributária expressiva.

Sobre esse argumento, ressalta Silva et al (2005, p. 2): “para assegurar o que determina a lei maior, o Estado de Bem Estar Social necessita arrecadar um valor mais expressivo do que um Estado Liberal, pois este último somente garante sua manutenção”.

Mediante os dados estatísticos apresentados e a real necessidade que o Estado Brasileiro possui em arrecadar tributos para manter os requisitos básicos dispostos na Constituição Federal (CF)/88, pois ele se constitui em um Estado Democrático de Direito, logo se propõe garantir os direitos individuais e sociais de seus cidadãos. Não há, a priori, perspectiva de diminuição da carga tributária a partir de uma reforma tributária. Entretanto, há de se minimizar os efeitos dos tributos nas empresas e, com isso, aumentar o poder de competitividade, na medida em que a tributação é gerenciada através das estratégias de negócios.

Com este preâmbulo, duas estratégias foram as determinantes dessa pesquisa, a saber: 1) as Alianças Estratégicas, que permite a repartição dos lucros, dos custos, das despesas, da associação tecnológica, deixando os participantes dessa aliança autônomos, mais competitivos, além de ser um modelo de sociedade aceito e normalizado (embora com uma lacuna de oportunidade de melhoria) pelo fisco; 2) e a Gestão de Tributos, como indicativo de economia de impostos, taxas e contribuições e demais emolumentos fiscais que, diretamente, minimizam os custos tributários aumentando a perspectiva do fator lucratividade e, por conseguinte, competitividade.

As alianças, que no conceito primaz é juntar esforços (as empresas em dado momento deixam de ser concorrentes e se tornam parceiras), é uma estratégia de manter viva e competitiva uma ou mais organizações a partir da juntada de sua tecnologia, mão de obra, repartição de custos e receitas.

Por outro lado, os desafios para a perpetuidade crescente das organizações não se limitam somente às alianças estratégicas, mas, também, ao aspecto do controle do custo

tributário de conformidade, pois se considerar que o Sistema Tributário Brasileiro (STB) é complexo e que a tributação afeta o desenvolvimento de algumas atividades produtivas, prejudicando, muitas vezes, as decisões de investimento, ou ainda se considerar que as atividades fiscalmente definidas como acessórias geram insegurança e uma saída de caixa significativa para as organizações, a governança tributária nas empresas passa a ser, também, um dos grandes desafios.

Como adverte Maia (2006, p. 19), em relação à realidade tributária brasileira, esta “é notoriamente complexa, trazendo um custo financeiro enorme às empresas e, ainda, causando a constante insegurança de se estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco”.

Para Silva et al (2005), este tipo de situação incentiva a iniciativa privada, dentro da legalidade, a buscar a melhor forma de gerir seus negócios em virtude da imposição da lei. Cumprir a lei e ter uma atividade lucrativa exige gestão.

Nesse sentido, a gestão de tributos assumiu, ao longo do tempo, importância fundamental capaz de interferir decisivamente na continuidade das organizações, especialmente na concretização de sua inserção na economia de mercados.

Assim, o trabalho volta-se para a análise da contribuição da gestão de tributos nas sociedades advindas das alianças estratégicas, ou seja, das sociedades em forma de consórcio.

A temática em pauta visa demonstrar a importância dos instrumentos de gestão tributária nas empresas e, simultaneamente, verificar o uso das espécies de gestão de tributos nas sociedades em forma de consórcio, estabelecidos em São Luís do Maranhão.

1.1 Descrição do problema

Em decorrência da relevante carga tributária brasileira e dos fatores de obtenção de vantagens competitivas, tais como as alianças societárias e a gestão de tributos, questiona-se:

Como as sociedades em forma de Consórcio, em São Luís do Maranhão, utilizam a gestão de tributos?

1.2 Hipóteses

As hipóteses a serem testadas são:

- 1) Das três espécies de gestão de tributos, as Sociedades em forma de Consórcio em

São Luís do Maranhão, fazem uso sistemático de somente uma espécie de gestão de tributos - o monitoramento da legislação.

- 2) O uso da gestão de tributos nas Sociedades em forma de Consórcio em São Luís do Maranhão está relacionada com a sua missão e continuidade operacional do empreendimento.

1.3 Objetivos

1.3.1 Geral

Analisar o uso da gestão de tributos nas sociedades em forma de consórcio em São Luís do Maranhão.

1.3.2 Específicos

- 1) Mapear como e quais são as espécies da gestão de tributos utilizadas pela sociedade em forma de consórcio, em São Luís do Maranhão;
- 2) Simular os efeitos do uso da gestão de tributos nas sociedades em forma de consórcio em São Luís do Maranhão;
- 3) Evidenciar as lacunas da legislação tributária que podem ser usadas pelas sociedades, em forma de consórcio, como instrumento de gestão de tributos para a obtenção da redução do gravame tributário.

1.4 Aspectos Metodológicos

Este estudo é de natureza descritiva e analítica, cujo referencial teórico se subsidia nas fontes bibliográficas e documentais, tais como teses de doutorados, dissertações de mestrados, artigos, livros, relatórios e dados internos das empresas constantes na amostra, além dos dados oficiais acerca da arrecadação de tributos, a legislação que norteia a tributação no Brasil e os aspectos societários das sociedades em forma de consórcio.

Por fim, foram realizadas entrevistas semi-estruturadas como técnica para coleta e análise de dados, possibilitando uma análise mais acurada sobre a gestão de tributos nas sociedades em forma de consórcio em São Luís do Maranhão.

1.5 Estrutura do Trabalho

A abordagem que será feita ao longo deste trabalho estrutura-se em uma introdução, que traz, no seu bojo, dados estatísticos sobre a carga tributária brasileira e as características precípuas das sociedades que formam alianças estratégicas. Na sequência, são considerados os aspectos que justificam este trabalho, os objetivos geral e específico, as hipóteses e o método de pesquisa.

A seção 2 abrange o estudo sobre as sociedades em forma de consórcio, origem, importância, constituição e tributação. Procura-se relatar ainda, as principais características dessas sociedades, dando ênfase, principalmente, à característica de ser considerada uma aliança estratégica.

A seção 3 trata da gestão de tributos, abordando o Sistema Constitucional Tributário (SCT), perpassando pelas competências tributárias e os fatores determinantes da gestão de tributos. Em seguida, são ainda apresentados, com mais veemência, os aspectos conceituais da gestão de tributos, suas espécies e, finalmente, as simulações acerca dos efeitos da gestão de tributos nas sociedades em forma de consórcio.

Relativamente à metodologia da pesquisa, esta caracterizada na seção 4 e presta-se a esclarecer, com mais detalhes, os métodos adotados no trabalho, sendo apresentada a classificação para o tipo de pesquisa utilizada, as empresas objeto da pesquisa e os instrumentos de coleta de dados

A seção 5 coliga os resultados da pesquisa por interposição da análise dos dados extraídos dos questionários e entrevistas aplicados aos funcionários e responsáveis pelos Consórcios.

A seção 6 apresenta as considerações finais, buscou-se responder o problema da pesquisa, legitimar ou não as hipóteses bem como verificar a consistência dos objetivos geral e específicos. Na sequência são apresentadas as Referencias Bibliográficas, Apêndices e Anexo.

2 CONSÓRCIO DE SOCIEDADE

Esta seção tem por objetivo explicar como surgiram as *Joint Ventures* que deram origem às sociedades em forma de consórcio no Brasil, além de abordar o aspecto estratégico desse tipo de sociedade, sua constituição, características prementes e o aspecto tributário previsto no ordenamento jurídico brasileiro.

Para suportar a pesquisa bibliográfica, foram estudados autores como, Basso (2002), que aborda as *Joint Ventures*; Requião (2007); Xavier (2001); Martins (2005); Comparato (2005), e outros.

2.1 Origem e Conceitos

Com a Revolução Industrial, surgiram muitas transformações importantes para a economia. A competição entre as empresas, provocadas pelo capitalismo, estimulou as diversas estratégias de competitividade, dentre elas, aquela que conjuga esforço para obtenção de um resultado comum: o caso das “*Joint Ventures*”.

As *Joint Ventures* são uma figura jurídica originada nos Estados Unidos, comuns entre várias empresas. Segundo Baptista e Rios (1992, apud BASSO, 2002, p. 39), “trata-se de uma mescla da criação civilista e do interesse prático consuetudinário da *common law*”. As empresas, para fugirem da proibição de que uma sociedade anônima fosse sócia de outras sociedades - não necessariamente anônima -, e para buscarem a praticidade das operações mercantis, criavam as *Joint Ventures* que tinham como característica primaz a realização de um projeto comum e eventual, com durabilidade determinada.

Mediante a um contexto jurídico, Xavier (2001) aborda as *Joint Ventures* com um conceito amplo, suscetível de abranger as mais variadas modalidades jurídicas de cooperação entre empresas, com propósito específico ou caráter eventual ou ocasional que, ele mesmo, define como *single transaction specific venture*.

Basso (2002, p.39) caracteriza as *Joint Ventures* como uma aventura específica. Enuncia que “a característica essencial das *joint ventures* é a realização de um projeto comum, empreendimento (aventura específica) cuja duração pode ser curta ou longa”, ou seja, a determinação do objeto e tempo de execução do projeto é relevante para o empreendimento no que tange as estratégias financeiras, operacionais e tributárias.

A propósito, no ponto de vista dessa autora, o modelo jurídico americano das *Joint Ventures* gradativamente foi se adaptando à legislação e às necessidades de outros países, provocando assim, a tipificação desse tipo de sociedade. Cita Basso (2002, p. 41): “o modelo jurídico americano, criado pouco a pouco pela prática e reconhecido pela jurisprudência, adaptou-se aos negócios, não só domésticos de outros países, como também internacionais”.

Devido a essa adaptação, os tipos de *Joint Ventures* criados deram origem no Brasil às Sociedades em Forma de Consórcios que, nada mais são uma *Joint Venture* de categoria *non corporate joint venture* ou *unincorporated joint venture*.

De acordo com Basso (2002, p. 43),

A non corporate joint venture ou *joint venture contratual*, como é chamada no Brasil, caracteriza-se por ser uma associação de interesses em que os riscos são compartilhados, porém não se forma uma pessoa jurídica e, em geral, não existe contribuição de capitais.

A respeito disto, Xavier (2001, p. 10) ressalta: “no sentido amplo, pode-se dizer que o Consórcio corresponde a uma *unincorporated joint venture*, dada a inexistência de personalidade jurídica”. Este tipo de sociedade, sem personalidade jurídica, caracterizada como reunião temporal e limitada de objetivos e metas comuns, e denominada de Consórcios de Sociedades, foi somente regulamentada no Brasil em 1976, através da Lei 6.404 – Lei das Sociedades Anônimas, tendo como principal atributo a ausência de personalidade jurídica própria, mantendo-se a autonomia jurídico-tributário de cada uma das consorciadas.

Consórcio, na sua acepção mais genérica, caracteriza-se pela união de várias sociedades em um único empreendimento, de maneira que não haja fusão de patrimônio, mas aquisição de novos patrimônios em nome da nova sociedade sem personalidade jurídica. O objetivo primaz do consórcio é executar determinada obra de maneira competitiva.

Frente a essa abordagem, Xavier (2001, p.23) argumenta o que é a sociedade em forma de consórcio “é o contrato pelo qual duas ou mais sociedades se obrigam entre si de forma, coordenada, a executar determinado empreendimento, sem que desse contrato resulte a criação de um novo ente dotado de personalidade jurídica”.

É importante notar que o elemento *sine quo non*, caracterizador do conceito de consórcio, tanto na legislação brasileira quanto na americana, está na execução de um determinado empreendimento.

Por empreendimento, entende-se, segundo o pensamento de Xavier (2001), como um objetivo econômico a ser perseguido no processo de industrialização ou comercialização de bens e serviços, ficando o resultado desse processo repartido entre as pessoas jurídicas partici-

pantes do consórcio.

Por determinado empreendimento, a doutrina jurídica brasileira enquadra-o mediante o aspecto da objetividade, ou seja, o objetivo comum deve ser certo e definido claramente na constituição do consórcio. Para Martins (2005), essa expressão conduz ao condicionamento do empreendimento a ser realizado; simultaneamente, impede que o consórcio execute empreendimentos que não sejam certos, ou seja, o consórcio somente poderá executar aquela obra.

Na contramão desse entendimento, Comparato e Salomão Filho (2005) entendem que não há vantagem na interpretação restritiva da expressão “determinado empreendimento”, pois deixa no limbo jurídico algumas combinações importantes da atividade empresarial.

O fato é que, independente das interpretações doutrinárias quanto à objetividade ou subjetividade do conceito de empreendimento, nada impede que essas sociedades se unam para realizar um novo objetivo, quando o objetivo anterior já tenha se concretizado. É natural que quanto menos burocracia, melhor para o processo operacional de um determinado negócio empresarial. Por outro lado, há de se pensar na perda da identidade jurídica e do conceito histórico das “*joint ventures*”, já que elas são, por natureza, uma aventura específica, como ressaltada por Basso (2002), e que, se conjugadas a uma perspectiva de mercado, passam a ser uma estratégia e, em via de regra, as estratégias são mutáveis.

Portanto, diante da abordagem que Basso (2002) e Xavier (2001) fazem acerca da origem das sociedades em forma de consórcio, que são decorrentes das *Joint Ventures*, surgiu no Brasil, com o mesmo interesse da *common law* americana, a necessidade de manter vantagem competitiva através de uma estratégia de cooperação mútua ou vantagem colaborativa.

2.2 Consórcio como Aliança Estratégica

Segundo Hitt, Ireland e Hoskisson (2008, p.247), uma *Joint venture* “é uma aliança estratégica em que duas ou mais empresas criam uma empresa juridicamente independente para dividir alguns de seus recursos e capacitações, a fim de desenvolver uma vantagem competitiva”.

A vantagem desse tipo de sociedade é que os participantes dessa aliança obrigam-se somente às condições previstas no contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, de acordo com o percentual de participação no investimento sem presunção de solidariedade. Sua

duração está vinculada à do empreendimento: findando o empreendimento, finda-se a aliança. Outro aspecto é quanto ao *Know How*. Alguns integrantes dessas alianças podem ter vantagem na tecnologia, outro no *headcount* ou no aspecto financeiro. A reunião desses itens fortalece o negócio, deixando-o mais competitivo.

As empresas quando se reúnem para executar determinada obra, fazem isto para se posicionar de maneira diferente de seus concorrentes. Elas devem decidir qual estratégia adotar para obter um diferencial competitivo. Segundo Hitt, Ireland e Hoskisson (2008 p.103), “para se posicionar de maneira diferente de seus concorrentes, a empresa tem de decidir se pretende executar atividades de maneira diferente ou executar atividades diferentes”.

No caso específico das *Unincorporated joint venture* (Consórcios), a estratégia adotada é a de executar atividades de maneira diferente, ou seja, unir-se, pois, em via de regra, as empresas, muitas delas, por serem concorrentes, não se agrupam para realizar determinado empreendimento; ao contrário, competem entre si.

Nessa perspectiva, Johnson, Scholes e Whittington (2007) quando se referem à competição e colaboração, ressaltam que, até o momento, a ênfase da discussão sobre estratégia em nível empresarial, tem sido voltada à competição e à vantagem competitiva.

Nessas alianças, as empresas componentes não competem entre si, sendo o recomendável para as organizações que desejam atuar em ambientes desconhecidos e incertos, e que precisam estar munidos dos diversos recursos (financeiros, tecnológicos, humanos).

Nesse enfoque, Hitt, Ireland e Hoskisson (2008) esclarecem que, em geral, as *joint ventures* advém da necessidade de duas ou mais empresas conjugarem recursos e capacitações para criarem uma vantagem competitiva que seja diferente de qualquer vantagem que uma delas, isoladamente, tenha, e, também, quando os participantes almejam adentrar em mercados incertos.

Reforçando a premissa acima, enfatizando as sociedades em forma de consórcios como instrumento de estratégia, Requião (2007) aborda que este tipo de sociedade constitui uma modalidade técnica de concentração de empresas que, ao se associarem mutuamente, conseguem assumir atividades e encargos que isoladamente não teriam força econômica e financeira, com capacidade técnica para executá-las.

Como existe tempo determinado para a execução do empreendimento, as empresas integrantes dessas alianças podem, em dado momento, serem oponentes uma das outras e, em outra ocasião, colaboradoras.

A essência dos consórcios está na aliança estratégica, ou seja, na união provisória e fle

xível de empresas na consecução de objetivos comuns, através de uma organização estruturada, formando um grupo em que a consorciada não perde sua identidade.

Assim, as empresas continuam juridicamente independentes, não deixando a autonomia tributária dos estabelecimentos, e, ao fim do empreendimento, fica a autonomia para se manterem juntas ou se separarem.

2.3 Importância das Sociedades em forma de Consórcio

Estrategicamente, na busca de praticidade e objetivos comuns, as pessoas jurídicas associaram-se através das alianças empresariais visando a união na aquisição de ativos, a produção industrial em conjunta e, por conseguinte, a composição do custo final menor, a exemplo do que foi citado no início desta seção: as “*Joint Ventures*” e, na sequência, os consórcios.

O nascimento de um consórcio representa um agregado de vantagens, passando pela racionalização de esforços, mobilização das capacidades de produção, tecnológicas e *Know How*. O consórcio torna os membros participantes mais competitivos para executarem o objeto da união, e capacita-os, também, para realizarem empreendimentos que, talvez, se estivessem separados, não conseguissem por não possuírem poderio econômico ou técnico.

Corroborando com essa perspectiva, Meireles (2009, p.320) alude acerca da relevância das sociedades em forma de consórcio. “É a associação de dois ou mais interessados na concorrência, de modo que, somando técnica, capital, trabalho e *Know how* possam executar um procedimento que, isoladamente, não teriam condições de realizar”.

A unificação de várias pessoas jurídicas em uma sociedade sem personalidade jurídica, onde o objetivo é minimizar o custo de produção, maximizar o lucro e alicerçar a economia local, são atualmente premissas básicas para alavancar determinados empreendimentos que, por sua natureza, necessitam da união de esforços (bens de capital, trabalho, recursos). Essa perspectiva é proferida por Comparato e Salomão Filho (2005, p.363):

Não há como negar, entretanto, que os grupos econômicos foram criados, exatamente, para racionalizar a exploração empresarial, harmonizando, e mesmo unificando, as atividades das várias empresas que os compõem. É graças a essa racionalização administrativa que o lucro marginal é elevado, com a baixa do custo unitário da produção. Eles proporcionam a criação de economias internas de escala, já assinaladas pelos economistas desde o início do século. A empresa isolada é, atualmente, uma realidade condenada, em todos os setores.

Quando ocorrem as alianças que vislumbram a racionalização das atividades empresarial, a capacidade instalada, a tecnologia de ponta e o desenvolvimento técnico da mão de obra, aumentam de certa forma, a capacidade de competitividade dessas empresas, tanto no mercado local quanto no internacional.

Neste sentido, o resultado da união institucional estrategicamente planejada, como os consórcios, de certo modo promove o acesso mais rápido às novas tecnologias e mercados, assim como a diluição dos custos de produção e venda, a mudança de postura frente aos novos paradigmas sociais, econômicos e ambientais e, por fim, o crescimento e a internacionalização.

Essa perspectiva é circunstanciada por Comparato (1988, apud XAVIER, 2001, p. 7):

O êxito desse tipo de sociedade passa pela conjugação de esforços e recursos, sem supressão da autonomia das diferentes unidades de causa, ou seja, as organizações continuam a perseguir o seu próprio objetivo, sob o controle independente de cada consorciada, mas o método de trabalho deixa de ser individualista. Estruturas de cooperação institucional são criadas, deixando de lado as operações isoladas.

Desta forma, as empresas buscam estratégias de competitividade sob vários aspectos. Uma única estratégia (ser uma *Joint ventures*) talvez não seja suficiente para manter o posicionamento da empresa no mercado. Neste caso, seriam então necessárias outras estratégias, dentre elas, a redução dos custos tributários que somente é alcançada através da gestão de tributos, onde estão contidas as técnicas de conduzir, fiscalmente e estrategicamente, o ônus tributário no patrimônio.

Portanto, há de se presumir que, se esses grupos, os consórcios, são vistos economicamente como um diferencial competitivo, pois o cerne é a produção harmoniosa em conjunto, conforme ressaltado por Comparato e Salomão (2005). Por consequência, a racionalização das empreitadas, sejam elas quais forem, - baixando gastos (custos, despesas e investimentos em bens de capital), aumentando a margem de lucratividade, no que tange ao aspecto tributário - conjectura-se que ainda é muito árido, tendo em vista a pouca normalização que norteia o sistema operacional tributário das sociedades em forma de consórcio, frente às novas tecnologias de controle do Estado. Como exemplo, o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

2.4 Constituição

A constituição de um consórcio é regida no ordenamento jurídico brasileiro de manei-

ra específica, de acordo com os artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (“Lei das S.A.”), devendo ser aprovado pelos órgãos competentes conforme dispõe os artigos 278 e 279 da aludida lei, e alterações posteriores, os quais determinam:

Art. 278 - As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observando o disposto neste capítulo.

§ 1º. - O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

Art. 279 - O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo não circulante, do qual constarão:

- I - a designação do consórcio se houver;
- II - o empreendimento que constitua o objeto do consórcio;
- III - a duração, endereço e foro;
- IV - a definição das obrigações e responsabilidades de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas;
- V - normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados;
- VI - normas sobre administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver;
- VII - forma de deliberação sobre assuntos de interesse comum, com o número de votos que cabe a cada consorciado;
- VIII - contribuição de cada consorciado para as despesas comuns se houver.

Parágrafo Único: o contrato de consórcio e suas alterações serão arquivados no registro do comércio do lugar da sua sede, devendo a certidão do arquivamento ser publicada.

A Lei 6.404/76, mas precisamente nos artigos 278 e 279, já expostos anteriormente, indica que existem duas condições para a constituição de um consórcio: um objetivo (abordado em empreendimento) e o outro subjetivo.

Sob a ótica da subjetividade, existe uma unanimidade na doutrina jurídica em não admitir que firma individual integre a composição do consórcio, pois a Lei 6.404/76 regula somente os grupos de sociedades, e não os grupos de empresas. Outro aspecto da subjetividade é a participação obrigatória de uma sociedade anônima, razão pela qual os consórcios são regulados pela lei das S/A. Comparato (2005), inclusive, é condescendente desta doutrina.

Entretanto, há de se fazer um adendo em tal pressuposto, pois ao fazer uma interpretação literal no texto legal do artigo 278, observa-se a letra “e”, que é uma figura gramatical que conjuga a palavra “companhias e quaisquer outras sociedades”. Infere-se que a amplitude de pessoas jurídicas, para adesão ao consórcio, aumenta significativamente, pois não limita as sociedades anônimas; entretanto, veda a participação de firma individual (**grifo nosso**).

No que tange a competência para aprovação do contrato de um consórcio, esta é regulada pela Instrução Normativa do Departamento Nacional de Registro de Comércio - IN do DNRC nº. 74/98, onde estabelece que a competência cabe ao Conselho de Administração ou à Assembléia Geral, quando não houver o Conselho de Administração. O contrato constitutivo do consórcio deverá ser arquivado no registro de comércio, devendo a certidão de arquivamento ser publicada, assim como quaisquer outras alterações.

Segundo o entendimento de Meireles (2009), a Lei 6.404/76 passou a regular indevidamente as sociedades em forma de consórcio, tornando exigível o arquivamento do contrato e suas eventuais alterações nas Juntas Comerciais. A alegação do autor baseia-se na premissa que o consórcio não é uma pessoa jurídica, sua existência é efêmera e é vinculado ao empreendimento a que se destina. Portanto, é desnecessário o arquivamento, posto que o que caracteriza o nascimento de uma pessoa jurídica é o arquivamento em órgãos competentes. Se o consórcio não é pessoa jurídica, não há razão para tal arquivamento.

Na prática, porém, o que se percebe é que os contratos constitutivos dos consórcios são exigidos e arquivados nas Juntas Comerciais dos Estados de jurisdição do local, onde se encontra o domicílio tributário do consórcio. Este, inclusive, é o caso concreto dos Consórcios existentes no Maranhão e, especificamente, em São Luís.

Nos termos dos dispositivos legais acima informados, o consórcio de empresas é um contrato que representa a comunhão de interesses e de atividades diversas que buscam atender a projetos empresariais específicos, servindo para agregar meios diferentes para a consecução de um único fim.

Os atos praticados por seus administradores vinculam-se aos patrimônios dos consortes, ou seja, o consórcio representa comunhão de objetivos, porém os efeitos dessa comunhão são vinculados ao patrimônio dos donos do consórcio, tendo em vista que o consórcio não é uma pessoa jurídica com personalidade jurídica, conforme prevê a Lei das S/A e a ressalva de Xavier (2001). Essa proposição é ratificada por Comparato (apud XAVIER, 2001, p.13): O consórcio é mero contrato, não dá ensejo à criação de um novo ente jurídico, e pode existir apenas no âmbito das estruturas internas das empresas consorciadas, ou manifestar-se também exteriormente perante terceiros.

Há de se ressaltar que, o fato dos consórcios não possuírem personalidade jurídica, não os desobrigam da inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), conforme previsão do disposto IN (instrução Normativa) da Receita Federal do Brasil (RFB) nº. 568/05 e do Decreto 3000/99 – RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda). De acordo com Xavier (2001, p.23),

Trata-se de mera formalidade para efeitos de controle, pela qual se registram coletivamente, sob um mesmo número fiscal, a totalidade das empresas vinculadas pelo mesmo contrato de consórcio, de modo a facilitar o cumprimento coletivo de obrigações tributárias.

Existe regulamentação para os consórcios no que tange a Legislação Comercial Brasil. Entretanto, quanto à disciplina tributária aplicada a este tipo de sociedade, não foi evidenciado um número grande de literatura, ao contrário, percebe-se a escassez, talvez pela pouca normalização, de modo que os assuntos pertinentes a essa área são tratados com certos cuidados, evitando interpretações conflitantes com o fisco. Muitos procedimentos ainda são indefinidos, ficando a operacionalização à mercê da boa fé e da política interna de cada consorciado empreendedor.

O quadro 1 mostra as normas que regulamentam os consórcios:

<u>Legislação</u>	<u>Dispõe sobre</u>	<u>Observação</u>
1. Lei Federal 6.404 / 76	Dispõe sobre as Sociedades por Ações	Refere-se ao Consórcio no Capítulo XXII , artigos 278 e 279 - É a principal norma jurídica que trata sobre esse tipo de sociedade
2. ADN CST 21 / 84	Dispõe sobre o fato de aplicar-se aos consórcios (constituídos na forma dos artigos 278 e 219 da Lei nº 6.404/76) o mesmo regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas	Não autoriza nem obriga os Consórcios apresentar declaração de rendimentos
3. Decisão de Consulta 689 / 1997	Emissão de notas fiscais e demais documentos e os respectivos recolhimentos das contribuições	No caso da inexistência de regras a emissão de notas fiscais e demais documentos ficará de acordo com cada situação (ou pelo consórcio ou pelos membros do consórcio) , porém recolhimento das contribuições devem ser feitas pelos consorciados
4. IN do DNRC nº 74/98	Dispõe sobre os Atos de Constituição, Alteração e Extinção de Consórcio	Refere-se ao arquivamento dos Contratos constitutivos dos Consórcios
5. Decreto 3.000 / 1999	Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.	O artigo 215 ,trata da obrigatoriedade dos Consórcios em ter suas inscrições no CNPJ
6. IN SRF 2 / 2001	Dispõe sobre instruções para a prática de atos perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica	Obrigam os consórcios constituídos na forma dos art. 278 e 279 da Lei nº 6.404 / 76 a ter inscrição no CNPJ
7. IN SRF 23 / 2001	Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal	Esta Instrução Normativa foi revogada em fevereiro de 2003 pela Instrução Normativa 294, nesse intervalo não foi observado nenhuma publicação acerca do assunto que dispunha a IN 23
8. IN SRF 294 / 2003	Revoga os artigos que dispõe sobre consórcio da Instrução Normativa SRF nº 23, / 2001	Esta Instrução Normativa revogou a anterior a de IN 23 "Art. 1º Fica revogada a Instrução Normativa SRF nº 23, de 2 de março de 2001"
9. IN SRF 480 / 2004	Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal	Traz de volta com a mesma redação o disposto no artigo 13 da IN 23 / 2001 que outrora havia sido revogada.
10. Resolução CFC 1.053 / 2005	Aprova a NBC T 10.20 - Estabelece critérios e procedimentos de avaliação e registro contábil a serem divulgadas em notas explicativas para o Consórcio de Empresas.	Conceitua Consórcio ; relaciona as características desses tipo de sociedade ; faz abordagem ao aspecto do registro contábil e das demonstrações contábeis. Passou a vigorar em 2006
11. IN 568 / 2005	Dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).	Obrigam os consórcios e constituídos na forma do art 278 da Lei nº 6.404/ 76 a ter inscrição no CNPJ
12. IN RFB 834 / 2008	Procedimentos fiscais dispensados aos consórcios constituídos nos termos dos artigos 278 e 279 da Lei 6.404/76	Esta IN determina procedimentos fiscais, tais como emissão de documentos fiscais, recolhimentos de tributos , livros fiscais . Foi Alterado pela IN 917 / 2008
13. IN RFB 917 / 2008	Procedimentos fiscais dispensados aos consórcios constituídos nos termos dos artigos 278 e 279 da Lei 6.404/76	Faz algumas alterações nos artigos da IN 834 / 2008, e ratifica a proibição da comunicação de créditos e débitos do PIS/PASEP e IPI entre os membros
14. Lei Federal 11.941 / 2009	Altera a legislação Federal Tributária relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que específica; institui regime tributário de transição	Altera o Art. 279 ,passa a redação de bens do "ativo permanente" para "bens do ativo não circulante"

Quadro 1: Normas sobre Consórcio

Fonte: Elaborado pela autora

É salutar observar que das normas acima demonstradas, somente 5 (cinco) foram publicadas exclusivamente nas sociedades em forma de consórcio, a saber:

- a) Ato Declaratório Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - ADN CST 21/84;
- b) Decisão de Consulta 689/97;
- c) Instrução Normativa do Departamento Nacional de Registro de Comércio - IN DNRC 74/98;
- d) Resolução Conselho Federal de Contabilidade – CFC Nº 1.053 / 2005 e, IN 834/08.

As demais normas são genéricas, ou seja, referem-se a outras questões jurídicas e a todas as sociedades previstas no bojo da Lei Federal 6.404/76.

2.5 Características dos Consórcios

Como ressalta Silva (2007, p.39), “personalidade é a aptidão genérica para adquirir direitos e contrair deveres; capacidade é a aptidão para exercer pessoalmente esses direitos”. Ele enfatiza ainda que “a personalidade tem sua medida na capacidade. A personalidade jurídica é ampla, enquanto a capacidade jurídica é sua medida” (SILVA, 2007, p. 40).

Resumidamente, o que caracteriza personalidade jurídica é a capacidade de uma pessoa física (natural) ou jurídica (de direito público ou privado) exercer direitos e contrair obrigações.

Ainda segundo Silva (2007, p.233), “ser pessoa ou ter personalidade jurídica é o mesmo que ter deveres e direitos. A pessoa natural ou jurídica, como portadora de deveres e direitos, é um complexo de deveres jurídicos e direitos subjetivos, cuja unidade é expressa no conceito de pessoa”.

Como já mencionado anteriormente, o Consórcio de Empresas consiste na conjunção de várias sociedades (pessoas jurídicas) que formarão uma nova sociedade sem personalidade jurídica.

A característica principal desse tipo de sociedade é a não-personificação, que significa dizer que o consórcio não possui aptidão para exercer direito e contrair obrigações. A respeito dessa questão, expõe Teixeira e Guerreiro (apud, XAVIER, 2001, p.16): “O consórcio não é sujeito de direitos, não podendo, correlatamente, assumir obrigações enquanto tal”. E prossegue ao afirmar que:

Simple fórmula associativa de diversas pessoas jurídica, desprovido de personalidade e de patrimônio e, com conotação marcadamente contratual, o consórcio age, no mundo jurídico, por intermédio das empresas que o constituem, notadamente e na prática, através de uma empresa líder, escolhida pelas demais.

Como consequência da falta de personalidade jurídica, os consórcios não recolhem tributos, em seu próprio nome, aos cofres públicos, tais como COFINS, PIS, IRPJ, ICMS, IPI ou ISS, INSS. O recolhimento é feito pelo consórcio em nome de cada uma das consorciadas na proporção de sua participação no investimento. Vale mencionar que os impostos retidos e recolhidos na fonte, assim como os não cumulativos, são objetos de conciliação contábil posterior de cada consorte que compuser o consórcio, em conformidade com as cláusulas constitutivas da sociedade.

Dessa maneira, por estarem despidos de personalidade jurídica, os consórcios não faturam, não apuram lucro, não contratam e, portanto, não podem ser contribuintes de tributos. Sob a égide dessa argumentação, repousa o pensamento de Teixeira e Guerreiro (1989 apud XAVIER, 2001, p. 9):

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

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

Assim sendo, a expressão “consórcio” não exprime um ente distinto dos consorciados, titular de direitos e obrigações próprias, antes é mera fórmula abreviada ou simplificada que abaliza o exercício coletivo de direitos individuais de cada consorte e o cumprimento coletivo das obrigações individuais pela totalidade dos consorciados. Portanto, Consórcio é um conjunto composto por vários integrantes com objetivo único.

Sendo o consórcio então, uma conjunção de várias pessoas jurídicas providas de personalidade jurídica (membros ou consortes), originando uma simples fórmula associativa sem personalidade jurídica, toda a relação contratual existente entre este consórcio e terceiros

proverão obrigações, responsabilidades e direitos decorrentes de atos jurídicos imputados aos membros do consórcio. Assim, cada consorte absorve o que lhe é direito e obrigação na proporcionalidade de sua participação na sociedade, conforme prevê o artigo 278, § 1º da Lei das S/A.

Essa abordagem é compartilhada por Xavier (2001, p. 16): “o contrato com terceiros não é bilateral, mas necessariamente plurilateral, ela dá origem a uma pluralidade de obrigações entre cada um dos consorciados e o terceiro”.

Xavier (2001) faz uma análise que se pode aludir sobre a relação jurídica do consórcio e, supostamente, o contrato celebrado em nome deste. O conceito transita na essência da abordagem, isto é, se considerar o Consórcio como ente juridicamente autônomo, capaz de figurar como uma das partes integrantes do contrato, não seria possível celebrar o contrato em nome deste. Entretanto, por outro ângulo, se considerar o Consórcio como representante coletivo dos consorciados, e estes conjuntamente assinarem o aludido instrumento, é então possível celebrá-lo em nome do consórcio. Contudo, os efeitos jurídicos se imputam separadamente a cada um dos consortes, inclusive ao líder.

Mesmo possuindo um líder que administra o investimento, o contrato celebrado com terceiros não necessariamente poderá ser em nome do líder do empreendimento, pois não há impedimento para que os outros membros estabeleçam relações bilaterais com terceiros em conjunto, salvo se estiver disposto no contrato constitutivo do consórcio, também chamado de *Blue Book* ou *Financial Handbook*.

Entende Meireles (2009) que o líder somente representa o consórcio, em relação ao Poder Público, quando não tem competência para representar juridicamente os demais consortes, tendo em vista que o consórcio não possui personalidade própria. Caso tivesse, esta prerrogativa deixaria de ser um consórcio para se apresentar como uma nova entidade jurídica.

Ainda que no consórcio exista a figura do líder, escolhida pelos demais membros para administrar o investimento, este líder não administra ou toma decisões sozinho. Ele deve observar as instâncias administrativas, tais como comitê executivo (*supervisory*), comitê de operações (*operating committee*), comitê contábil (*accounting committee*), tributário (*tax committee*) e outros comitês que possuam objetivos específicos, formados por representantes dos diversos membros com capacidade para decidir sobre os assuntos de relevância do empreendimento.

Em síntese, no quadro 2 podem ser observadas as principais características associadas aos consórcios de sociedades:

<u>Características</u>	<u>Comentários</u>
1 Sociedade sem personalidade jurídica	A ausência de personalidade jurídica é reconhecida pela jurisprudência atual como característica marcante dessa figura jurídica
2 Consorciadas mantém personalidade jurídica	Cada membro participante do consórcio manterá separadamente sua personalidade jurídica
3 Consórcio é uma sociedade de segundo grau	Mesmo não tendo personalidade jurídica, é não obstante, titular de obrigações e de direitos
4 Autonomia administrativa	A natureza do consórcio é contratual, sua administração é através de um mandato e uma delegação proveniente do próprio contrato
5 Não há presunção de solidariedade entre os membros	A falência de um membro, não se estende aos demais
6 Sociedade em que os riscos são compartilhados	Da mesma forma em que as receitas são compartilhadas na proporção do investimento de cada consorte, os riscos acompanham esse mesmo entedimento
7 Não apura lucros	A receita obtida é atribuída aos consorciados na proporção da participação de cada um no empreendimento
8 Objetivo comum para execução de determinado empreendimento	Determinação específica do empreendimento é fundamental para a execução do projeto
9 Prazo determinado para execução de determinado empreendimento	Determinação do tempo (continuidade operacional) na execução do projeto (no empreendimento) é relevante.
10 Não publica balanço	A apuração do resultado deverá ser feita através de escrituração destacada na contabilidade da empresa líder
11 Possui livros auxiliares	Os livros auxiliares para suportar as operações das consorciadas deverão ser mantidos em poder da administradora, respitando o prazo de decadência
12 Não recolhe tributos em seu nome	Os tributos são recolhidos em nome de cada um dos consorciados, na participação do seu investimento
13 Contrato é plurilateral	Contrato com terceiros é necessariamente plurilateral pois dá origem a uma pluralidade de obrigações entre cada um dos consorciados e o terceiro
14 Administrado pela empresa designada líder	O líder é mandatário da totalidade dos consorciados, totalidade esta que se chama por "consórcio"
15 Pode emitir nota fiscal de venda de produto ou serviço	É forma facilitadora de dizer que as vendas foram efetuadas simultaneamente por todos os consorciados

Quadro 2: Características do Consórcio

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos autores Xavier(2001) ; Requião (2007) ; Meireles (2009)

2.6 Tributação nos Consórcios

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

Em 2001, houve a publicação da Instrução Normativa nº 23 da Secretaria da Receita Federal (IN SRF), a qual dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal.

Art. 13. No caso de pagamento a Consórcio constituído para o fornecimento de bens e serviços, inclusive a execução de obras e serviços de engenharia, a retenção deverá ser efetuada em nome de cada empresa participante do consórcio, tendo por base o valor constante da correspondente nota fiscal de emissão de cada uma das pessoas jurídicas consorciadas.

Esta Instrução Normativa foi revogada em fevereiro de 2003 pela de número 294. Nesse intervalo não foi observada nenhuma publicação acerca do assunto que dispunha a IN 23/2001.

Uma nova Instrução Normativa da SRF é publicada em dezembro de 2004, trazendo de volta, com a mesma redação, o disposto no artigo 13 da anterior, que outrora havia sido revogada. Abaixo a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004:

Art. 16. No caso de pagamento a Consórcio constituído para o fornecimento de bens e serviços, inclusive a execução de obras e serviços de engenharia, a retenção deverá ser efetuada em nome de cada empresa participante do consórcio, tendo por base o valor constante da correspondente nota fiscal de emissão de cada uma das pessoas jurídicas consorciadas.

§ 1º Nesta hipótese, a empresa administradora deverá apresentar à unidade pagadora os documentos de cobrança, acompanhados das respectivas notas fiscais, correspondentes aos valores dos fornecimentos de bens ou serviços de cada empresa participante do consórcio.

§ 2º No caso de pagamentos a consórcio formados entre empresas nacionais e estrangeiras, aplica-se a retenção do art. 1º às empresas nacionais e a do art. 29, desta Instrução Normativa (imposto de renda na fonte) às consorciadas estrangeiras, observadas as alíquotas aplicáveis à natureza dos bens ou serviços, conforme legislação própria.

Há de se ressaltar que houve outras publicações além das instruções acima citadas. Entretanto, a legislação administrativa mais recente e, talvez, a mais completa, porém ainda obtusa, é a Instrução Normativa nº 834/2008 da Receita Federal do Brasil.

Segundo Santos (2008), em nota publicada à Gazeta Mercantil no dia 09/05/08, a Secretaria da Receita Federal fazendo referência a IN 834/08 proferiu:

A medida era reivindicada já há algum tempo pelas empresas consorciadas, que se ressentiam de uma norma esclarecedora da matéria, do ponto de vista fiscal. O problema era saber se o contribuinte dos tributos era o consórcio ou as empresas consorciadas, pois os consórcios não têm personalidade jurídica.

Ainda segundo a publicação da SRF à Gazeta Mercantil (2008), enfatiza-se que “as empresas consorciadas são responsáveis pelo pagamento dos tributos incidentes nas operações dos consórcios”.

Pinheiro Neto Advogados (2008), sobre a IN 834/08, comenta:

O tema sempre foi objeto de controvérsias, uma vez que a falta de regulamentação administrativa expressa quanto ao cumprimento de obrigações acessórias pelas empresas consorciadas obrigava os contribuintes a adotarem procedimentos contábeis e fiscais já consagrados pela prática e por manifestações esparsas do Fisco, mas muitas vezes questionáveis do ponto de vista legal.

Seguindo ainda a opinião de Pinheiro Neto Advogados, a IN SRF nº. 834/08 é uma norma administrativa com o objetivo de orientar o cumprimento de obrigações acessórias fiscais pelos contribuintes, razão pela qual a eventual situação, na prática, pode interferir na estruturação ou operacionalização de um Consórcio e ser submetida ao crivo do Poder Judiciário.

A citada instrução mantém as regras da Lei 6.404/76 artigos 278 e 279, e enfatiza que os consórcios não possuem personalidade jurídica, portanto não devem recolher tributos. Por outro lado, estabelece novas regulamentações ao consórcio.

No que alude aos aspectos tributários, a lei informa que se aplica às atividades do consórcio o mesmo regime tributário em que estão sujeitas as pessoas jurídicas consorciadas. Este regime tributário diz respeito a receitas, custos, despesas, direitos e obrigações.

A IN SRF 834/2008 dispõe que o IR, a CSLL, PIS/Pasep e COFINS, decorrentes das receitas auferidas pelo consórcio, deverão ser recolhidos em nome de cada uma das consorciadas proporcionalmente à sua participação no investimento.

Inferi-se que procedimento similar deve ser adotado para as retenções do imposto de renda (IR) de funcionários do consórcio, para os casos em que essa sociedade tenha em seu nome funcionários. Observa-se, entretanto, que a referida norma não faz menção à retenção do IR e INSS de funcionários. A CSLL, PIS a COFINS e IR de terceiros, efetuadas pelo consórcio, deverão ser recolhidas em nome de cada uma das consorciadas, de

acordo com o percentual de participação no investimento.

As retenções na fonte é a obrigação tributária principal em que a pessoa jurídica ou equiparada fica obrigada a reter do beneficiário da renda os tributos correspondentes nos termos da lei. A base que regulamenta as retenções na fonte é a IN SRF 15/01.

Neste sentido, ressalta-se que para os casos de responsabilidade do imposto de renda, a retenção e o recolhimento são exclusivas da fonte pagadora do rendimento que repassa o valor líquido ao beneficiário. Este pode ser funcionário ou prestador de serviços, pessoa física ou jurídica.

Nos casos de retenção do PIS/COFINS/CSL, que passou a ser retido na fonte desde 2004, conforme Lei 10833/2003, alcança somente as operações realizadas entre pessoas jurídicas. Portanto, não abrange pessoas físicas, inclusive funcionários do consórcio.

Há de se notar que a Legislação do Imposto de Renda e a Lei 10833/04 obrigam a retenção na fonte pelas empresas contratantes de serviços e ou empregador, sendo que esta lei abrange todos os tipos de sociedades. Porém, como a característica premente de um consórcio é não ter personalidade jurídica, a IN RFB 834/08, em voga, exige que o recolhimento e a retenção dos tributos sejam efetuados tempestivamente pelos membros do consórcio, e não pelo próprio consórcio. Essa determinação está de forma transparente no artigo 6º da IN 834/2008.

Art. 6º Nos pagamentos decorrentes das operações do consórcio sujeitos à retenção na fonte do imposto de renda, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma da legislação em vigor, a retenção e o recolhimento devem ser efetuados em nome de cada pessoa jurídica consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento.

Vale notar que a citada IN SRF 834 de 2008, em momento algum, faz menção ao Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), cuja competência impositiva é dos municípios e que recai sobre os serviços executados por empresa e por profissionais autônomos, serviços estes dispostos na Lei Complementar 116/03. A primeira hipótese é, talvez, por afastar a incidência deste imposto para operações que se referem aos consórcios, pois não sendo pessoa jurídica, o enquadramento do mesmo como empresa é improcedente.

Cita Xavier (2001, p. 25):

Somos, todavia, de opinião que o consórcio não se enquadra no conceito de empresa, pois este pressupõe o exercício de uma atividade comum por uma pluralidade de sujeitos, através de uma organização produtiva comum, características que não se vislumbram no consórcio, cujo objetivo é apenas o da coordenação de atividades individualmente exercidas por cada consorciado.

Pode-se fazer uma analogia desta abordagem ao ICMS, muito embora a citada IN mencione acerca do ICMS. A Lei Complementar 87/96, que regula a matéria referente a esse tributo, define como contribuinte do imposto “qualquer pessoa física ou jurídica que realize as operações nela referidas”.

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

Xavier (2001, 23) cita:

Dizer-se que nestes casos as vendas foram realizadas em nome do consórcio é apenas uma forma simplificada de linguagem para dizer que as vendas foram efetuadas simultaneamente por todos os consorciados, via de regra representadas pelo mesmo mandatário o (administrador em líder).

Xavier (2001), por identidade, pressupõe que os recolhimentos dos tributos efetuados “pelo consórcio” também não passam, em um modo simplificado, pois os recolhimentos são efetuados coletivamente, por todos os consorciados, através de um representante comum a todos.

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

A gestão dos tributos, relativamente às operações do consórcio, deve ser conduzida pelo próprio consórcio, vislumbrando manter sob controle todos os consorciados competitivos e suas operações.

3 GESTÃO DE TRIBUTOS

É mister que, ao abordar a gestão de tributos, seja necessário fazer uma retrospectiva histórica sobre a origem dos tributos, pois esta é importante para o entendimento da evolução do sistema tributário nacional e, conseqüentemente, da gestão estratégica tributária. Logo, a primeira parte desta terceira seção tratará do aspecto histórico dos tributos. Apresenta-se também, as espécies tributárias dentro da estrutura do Sistema Tributário Brasileiro e, na sequência, as razões pelas quais os consórcios se utilizam da gestão tributária. A seção finalmente encerra com a apresentação dos três segmentos da gestão de tributos, a saber: planejamento tributário, interpretação das leis e monitoramento.

As fontes de informações são Amed e Negreiros (2000); Schnorrenberger (2001); Federighi, (2002); Nascimento (1999); Mesquita (2000); Ataliba (1999); Martins (1996), Maia (2006), e outros autores que subsidiaram este trabalho.

3.1 Abordagem histórica dos Tributos

A etimologia da palavra tributo advém do latim “*tributum*” e significa a parte que se entrega ao grupo, à tribo ou ao estado. Tem ainda o significado de dar, conceder, presentear. Sua origem não é um fato preciso. Alguns autores acreditam que os primeiros indícios da cobrança dos tributos foi a partir da Lei Mosaica, através dos dízimos para o cultivo dos cultos divinos, outros tendem a Abraão (AMED; NEGREIROS, 2000).

No passado, o Estado valia-se da requisição de bens e serviços dos seus súditos para sustentar suas atividades. Entretanto, com o advento das revoluções liberais (Iluminismo, por exemplo), esta prática tornou-se inviável, pois surgiam os direitos individuais dos cidadãos que protegiam a liberdade e a propriedade do indivíduo. O Estado, então, foi obrigado a buscar formas de manutenção de sua estrutura através de um ordenamento constitucional, em conformidade com o estado de direito.

É importante ressaltar que o Estado Democrático de Direito foi idealizado pelo próprio homem que tinha como pretensão limitar o poder de tributar do Estado, objetivando resguardar a si e ao seu patrimônio, contra as leis impostas pelo Estado, até então não democrático, e sim absolutista.

Essa perspectiva é assentada por Schnorrenberger (2001, p.44): “O Estado foi concebi-

do pelo homem para proteger a vida, a liberdade e as propriedades do cidadão contra os atos arbitrários dos que detêm poder”. É natural que para ser democrático o poder deve emanar do povo.

Como ressalta Amed e Negreiros (2000, p.33), O Estado tornou-se o encarregado da cobrança tributária, a fim de que o poder público tivesse recursos para manter a máquina estatal e para colocar o poder desse Estado a serviço da expansão do capital.

Sob essa abordagem, cobrança tributária, é que se respalda o ordenamento tributário brasileiro, determina incidência, suspensão, pagamentos e todas as figuras que norteiam a atividade financeira do poder público.

3.2 Sistema Constitucional Tributário

Na lição de Ataliba (apud FEDERIGHI, 2002, p. 27), o sistema constitucional brasileiro é “um conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais de Direito Tributário vigente em determinado país”.

É por meio deste sistema que repousa todas as normas constitucionais e infraconstitucionais que resguardam as garantias fundamentais do contribuinte, exaltadas durante as revoluções liberais. Este sistema dispõe ainda sobre os princípios gerais da matéria tributária e delimita a competência, limitações, discriminação de rendas, imunidades e outras figuras tributárias.

O Sistema Tributário Brasileiro possui duas grandes funções: a primeira é estabelecer as competências tributárias a cada ente federado (Estado, Município e União), e a segunda função refere-se à classificação e enumeração das espécies tributárias.

No que tange às competências tributárias, segundo a Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988), elas se dividem em: Exclusiva, Comum e Residual. Não será o foco deste trabalho adentrar, especificamente, ao pormenor das competências, mas, será demonstrado de forma subjetiva de acordo com o quadro 3.

<u>Exclusiva</u>	<u>Residual</u>	<u>Comum</u>
CFRB/88 - determina qual o ente federado poderá ser titular do tributo	Competência outorgada a União Federal para instituir impostos já existentes	Dois ou mais entes federados detêm a competência tributária

Quadro 3: Competências Tributárias

Fonte: Elaborado pela autora

A competência tributária exclusiva está vislumbrada na CF/88 em vigor, como são os casos referentes aos impostos. Como exemplo, somente os municípios podem legislar (cobrar) em matéria de Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), ou seja, todos os assuntos referentes ao IPTU devem ser tratados com os municípios que os instituíram.

A competência comum é aquela que se verifica quando dois ou mais entes federados possuem a competência para legislar sobre determinado tributo, como as taxas.

A competência residual é aquela que a CF/88 outorga à União para instituir novos impostos, embora a doutrina estabeleça que esta não seja privilégio exclusivo da União, pois, tanto os Estados quanto os Municípios, detém competência residual para instituir taxas e contribuições.

No que concerne a segunda função do STB, a que trata da classificação dos tributos, deve-se deter um pouco mais de atenção, pois serve de embasamento para o planejamento tributário.

Para classificar os tributos, faz-se necessário, primeiramente, entender o que seja tributo, não no conceito de dízimo, mas mediante conjuntura atual.

O Código Tributário Nacional - CTN/66, no seu artigo terceiro, conceitua tributo sendo: “Toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, e que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Para se traduzir de maneira mais simplista o conceito de tributo, Nascimento (1999) transcreve os elementos caracterizadores do tributo a partir da definição constante do CTN:

- a) pecuniária compulsória: atribui um conteúdo com características monetárias, ou seja, a prestação deve ser representada por valores monetários;
- b) em moeda ou cujo valor se possa exprimir: a prestação é liquidada em dinheiro, entretanto poderá ser paga em algo que represente valor;
- c) que não constitua sanção de ato ilícito: não pode ter sua origem em um ato ilícito, deve ser subordinado ao fato lícito;
- d) instituída em lei: somente poderá ser cobrado através de lei;
- e) cobrada mediante atividade vinculada: deve ser cobrado através de ato da administração pública.

É importante enfatizar que para o item “d”, o tributo é a obrigação de dar a coisa certa, pois se trata de uma obrigação *ex-lege*, ou seja, a figura da autonomia da vontade do contribuinte não existe.

Quanto ao item “e”, ressalva-se que a fazenda pública deve atuar nos limites da lei, não devendo considerar sentimentos pessoais de forma a omitir o dever de determinados contribuintes, assim como não deve cobrar indevidamente tributos.

Zanluca (2005, p. 9) resume o conceito de tributo da seguinte forma: “é a colaboração obrigatória do indivíduo, da empresa, da instituição para a manutenção do ESTADO, aqui entendido como o ente tributante”. Naturalmente, o direito de tributar não é um direito de explorar, de punir ou de alhear o contribuinte do seu direito de escolha.

O tributo é gênero, cujas espécies atreladas a ele são: impostos, taxas e contribuições de melhorias, conforme dispõe o artigo 145, I, II da CF/88. Entretanto, o artigo 217 do CTN, associado aos artigos 148 e 149 da CF/88, adiciona mais duas espécies de tributos, que são os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais.

Cada espécie de tributo possui características próprias, sendo que estes elementos caracterizadores determinam a destinação da arrecadação dos tributos, a vinculação com a atividade estatal e os objetivos (função) de cada um, assim como a competência tributária de cada uma dessas espécies, conforme quadro 4.

<u>Espécies</u>	<u>Destino da Arrecadação</u>	<u>Critério da Vinculação</u>	<u>Função</u>	<u>Competência</u>
IMPOSTOS	Geral	Não vinculado	Fiscais / Extrafiscais	Exclusiva (federais, municipais e estaduais)
TAXAS	Custear o serviço público	Vinculado	Parafiscais	Comum aos três entes federados
CONTRIBUIÇÕES DE SOCIAIS	Financiar, manter ou expandir a Seguridade Social bem como o financiamento do Salário Educação	Vinculado	Parafiscais	Exclusiva da União
CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIAS	Custear parcialmente a relativa obra pública beneficiada.	Vinculado	Parafiscais	Comum aos três entes federados
EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS	Atender as despesas extraordinárias	Vinculado	Parafiscais	Exclusiva da União

Quadro 4 - Tipologia dos Tributos

Fonte: Adaptado de Nascimento (2008); Coelho (2007)

Observa-se que cada espécie de tributos possui funções definidas de acordo com sua característica. As espécies, como impostos, possuem duas funções basilares: uma, é a geração dos recursos financeiros (receitas tributárias) para o Estado (nesse caso, dar-se o nome de função fiscal cuja destinação desses recursos é livre, em via de regra essas espécies se adequam ao princípio da anterioridade, exceto o IPI (Imposto sobre produtos industrializados), IOF (imposto incidentes sobre operações financeiras), II(imposto de

importação), IE (imposto de exportação), pois são espécies que comportam a segunda função); a outra é a extrafiscal, cuja finalidade é preponderantemente de intervenção do Estado na economia.

Nicácio (apud SCHNORRENBURGER 2001, p.44) afirma que “o tributo é o instrumento mais contundente do Estado para intervir na economia”. De fato, a premissa é verdadeira. Basta analisar que o objetivo da tributação não é exclusivamente fiscalizadora. Nicácio (apud SCHNORRENBURGER 2001, p.44) cita também que: “cabe, ainda, ressaltar que, se a finalidade principal do tributo é financeira, isto é, suprir o Estado de recursos, pode ele também ter finalidades extrafiscais, visando um objetivo econômico ou social”.

Essa premissa se faz verdadeira, na medida em que o Estado de Direito majora ou barateia um tributo para prover a necessidade emergencial econômica ou social. O Estado não deve deixar as necessidades públicas à mercê do acaso ou da burocracia. Portanto, as precisões mais prementes da sociedade ou de determinado grupo econômico, não podem aguardar a vigência de novos tributos para o ano seguinte ao da publicação da lei. Estas devem, então, ser tratadas como caráter emergencial e em conformidade com os princípios constitucionais tributários.

Como ensina Federighi (2002, p. 29)

Pode o princípio ser definido como a regra básica, implícita ou explícita, que pela sua grande generalidade, ocupa uma posição de destaque no mundo do Direito, vinculando o entendimento e a aplicação dos atos normativos até os mandamentos constitucionais.

O princípio da anterioridade está associado ao princípio da "não-surpresa tributária". Este princípio assegura que os contribuintes não sejam pegos de surpresa quanto às cobranças de novos tributos. Isso garante aos contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) adequarem os seus orçamentos em face de uma nova legislação.

Por princípio da anterioridade, entende Machado (2001, p. 321) que:

A lei fiscal há de ser anterior ao exercício financeiro em que o Estado arrecada o tributo. Com isto se possibilita o planejamento anual das atividades econômicas, sem o inconveniente da insegurança, pela incerteza quanto ao ônus tributário a ser considerado.

Este princípio é específico do Direito Tributário, é decorrência da mais ampla segurança jurídica ao Contribuinte. As exceções ao princípio da anterioridade, como ressaltado acima, que modificam a funcionalidade do tributo, é o imposto sobre importação, imposto sobre exportação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações

de crédito, câmbio e seguro, ou relativas aos títulos ou valores mobiliários; empréstimo compulsório. Estes impostos estão relacionados com o controle da economia do Estado e são eles extrafiscais. Posto isto, para o contribuinte, é mais difícil projetá-lo no *budget* e, ao contrário do que foi citado acima por Machado, compromete, muitas vezes, o planejamento anual orçamentário.

Há de se notar que existem outros princípios expressos na Constituição Federal de 1988 que norteiam o Sistema Tributário Nacional, a exemplo o da legalidade da tributação, uniformidade, capacidade contributiva, igualdade tributária, vedação ao fisco, irretroatividade da lei e outros. Porém, na medida em que houver necessidade, se houver, será abordado cada um deles.

O princípio da anterioridade tributária também é obedecido pelas demais espécies tributárias, consideradas parafiscais. Por parafiscalidade aduz Ataliba (1999, p.166):

É atribuição, pela lei, da capacidade de ser sujeito ativo de tributos que arrecadam em benefício de suas próprias finalidades-pessoas diversas da União, Estado e Município autarquias, empresas estatais delegadas de serviço público, entes paraestatais.

Ou seja, essas espécies de tributos são criados pelas pessoas políticas, mas cobrado por outras pessoas, sendo que o fruto desta arrecadação fomentará as atividades da pessoa arrecadadora.

As espécies tributárias ou tributos estão contidos no Sistema Tributário Brasileiro, o qual regulamenta todos os aspectos básicos e fundamentais para a aplicabilidade e limitações dos mesmos dentro da sociedade brasileira. Até o primeiro dia de janeiro de 2010, conforme IBPT/2010 existiam 85 (oitenta e cinco) espécies de tributos, entre impostos, taxas e contribuições vinculados ao STB, sendo que cada um dos 85 tributos é regulamentado por lei específica, a qual estabelece desde a competência impositiva, os fatos geradores, a incidência, não incidência, as alíquotas, base de cálculos até os prazos de vigência do aludido tributo e dá outras determinações.

O quadro 5 demonstra de forma resumida as principais espécies (no que tange o valor de arrecadação) de tributos, de acordo com a categoria econômica, competência impositiva do ente federado e os fatos geradores (nascimento da obrigação tributária) correspondentes a cada espécie de tributo.

<u>Categoria</u>	<u>Ente Federado</u>	<u>Tributo</u>	<u>Fato Gerador</u>	<u>Contribuinte</u>
Comércio Exterior	União	II - Imposto de Importação	Entradas de produtos estrangeiros em território nacional	Importador
		IE - Imposto de Exportação	Saídas para o exterior de mercadorias nacionais ou nacionalizadas	Exportador
Patrimônio e Renda	União	IR - Imposto sobre a Renda	Aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica	PF ou PJ titulares de renda ou provento de qualquer natureza
		ITR - Imposto sobre propriedade Territorial Rural	A propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel situado fora da zona urbana	Proprietário do imóvel
	Estados	IPVA - Imposto sobre propriedade de veículos automotores	É a propriedade de veículos automotor	Proprietário do veículo
		ITCD - Imposto sobre transmissão Causa Mortis ou Doação	Transmissão de bens imóveis e cessão de direitos	Beneficiário do bem ou direito transmitido
	Municípios	IPTU - Imposto sobre propriedade territorial urbano	Propriedade o domínio útil ou a posse do bem imóvel em zona urbana	Proprietário do imóvel
		ITBI - Imposto sobre transmissão inter vivos	Transmissão inter vivos, a qualquer título de bens imóveis	Adquirente do imóvel
Produção e Circulação	União	IPI - Imposto sobre produtos industrializados	Desembarço aduaneiro, saída de produtos industrializados e produtos arrematados	Importador, Industrial, arrematante
		IOF - Imposto sobre operações financeiras	Transações financeiras	Tomadores de crédito, os compradores de moeda estrangeira, PF e PJ de crédito do SFH
	Estados	ICMS - Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços	Circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação	Qualquer PF ou PJ que realize operações com intuito comercial.
	Municípios	ISSQN - Imposto sobre serviço de qualquer natureza	Prestação de serviço de qualquer natureza disposto na LC 113	PF ou PJ prestador do serviço
Contribuições Sociais	União	INSS - Sobre a folha de pagamento	Pagamento da folha de salários e demais rendimentos do trabalho à pessoa física	Empregado e Empregador
		COFINS - Sobre o financiamento da seguridade social	Faturamento das empresas	Empresas
		PIS - Sobre o programa da integração social	Faturamento das empresas	Empresas
		PASEP - Para a formação do patrimônio do servidor público	Prestação de serviço dos funcionários públicos	Servidor Público
		CSLL - Sobre o Lucro Líquido	Lucro Líquido das Empresas	PJ domiciliadas no país e as equiparadas pela legislação do IR
	Estados e Municípios	Sobre salários para o custeio da previdência dos funcionários	Prestação de serviço dos funcionários públicos municipais	Servidor Público Municipal

Quadro 5 - Competência Impositiva

Fonte: Adaptado - Nascimento (2007) ; Coelho (2007)

Para cada uma dessas espécies, existe um fato gerador vinculado, ou seja, existe um motivo que ocasiona o nascimento do tributo que faz com que o sujeito passivo (contribuinte) tenha a obrigação de pagá-lo.

Por sujeito passivo entende-se, de acordo com o artigo 121 do CTN (1999), a pessoa física ou jurídica que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fator gerador do tributo ou que a lei institua como tal, a exemplo: o Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos do trabalhador faz com que este trabalhador seja considerado sujeito passivo ou contribuinte (ele está tendo uma relação pessoal), mas quem retém e recolhe este imposto aos cofres públicos é o empregador. Diz-se, portanto, que o empregador é o sujeito passivo responsável por tal obrigação. Outro exemplo é a industrialização, pois se diz que o fabricante é o sujeito passivo da obrigação do IPI/ICMS.

Ataliba (1999) refere-se ao sujeito passivo como devedor da obrigação, o próprio contribuinte do imposto. Segundo ele, é a pessoa física ou jurídica que terá uma diminuição patrimonial decorrente da arrecadação do respectivo tributo.

Dentro do Sistema Tributário Brasileiro, o contribuinte do imposto pode ser classificado como de fato, de direito e substituto. A figura do contribuinte substituto é utilizada pelo ente tributante como instrumento de controle de arrecadação, tendo em vista que a retenção e o recolhimento dos impostos ficam concentrados nas mãos de poucas, mas estratégicas entidades (empresas, associações, consórcios etc).

Esta modalidade de contribuinte, além de responsabilizar o substituto pelo crédito tributário, provoca um custo de conformidade nas empresas, posto a responsabilidades que lhes são expressamente imputadas pelos órgãos governamentais, tais como a prestação de conta com o fisco, o controle de retenção e recolhimento, além de obrigação acessória, a exemplo da Declaração Municipal de Serviços - MS que diz respeito às operações cuja competência impositiva é dos municípios.

Caldas e Santos (2009, p.1) definem contribuinte substituto como:

É o responsável apenas pelo recolhimento do imposto; o substituído (o prestador de serviço) continua sendo o verdadeiro contribuinte pois é ele, de fato, que arca com o encargo do tributo.. Quem recolhe o tributo (contribuinte substituto) é o contribuinte de direito que repassa ao prestador de serviço, no custo do bem ou serviço, o valor do imposto.

Portanto, se contribuinte, seja de direito, de fato ou substituto, é toda pessoa natural ou pessoa jurídica de direito público ou privado, que sofrerá diminuição patrimonial provocada pelo efeito da incidência e, por conseguinte, arrecadação tributária associada ao princípio da

legalidade tributária. Isto faz com que os contribuintes busquem alternativas para minimizar o efeito dessa carga tributária no seu patrimônio. É nesse momento que adentra a inteligência tributária ou a gestão de tributos.

3.3 Gestão Tributária

Especificamente, no que tange à gestão de tributos, segundo a compreensão de Reginato e Nascimento (2007), é o conjunto de ações e processos operacionais utilizados pelas empresas para o controle dos aspectos tributários, tendo como finalidade o planejamento, a adequabilidade e a implementação das atividades que tenham relação com qualquer tipo de tributação, considerando sempre os fatores determinantes da gestão tributária da empresa, a partir da ótica sistêmica da organização.

Sob o entendimento de Teixeira e Zanluca (2009, p.3), “é o processo de gerenciamento dos aspectos tributários de uma determinada empresa, com a finalidade de adequação e planejamento, visando controle das operações que tenham relação direta com tributos”.

Ressalta-se, portanto, a necessidade de acrescentar que as operações que diretamente influenciam ou se deixam influenciar pelas figuras tributárias, tais como, isenção, suspensão, incidência e outras, devem ser conhecidas e controladas visando a diminuição dos resultados negativos e a evidência dos impactos positivos, provocados pelos efeitos da tributação nas operações mercantis, industriais e de serviço.

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

Em determinado momento, um departamento subsidia o(s) outro(s) com dados que fortalecem as decisões, a exemplo dos departamentos de vendas ou compras com o

departamento de tributos (controladoria). Os primeiros fornecem elementos para a administração tributária, e vice versa, sendo, em certas ocasiões, obrigados a mudar a estratégia de venda ou compra devido ao aspecto de tributos.

A respeito disso, citam Teixeira e Zanluca (2009, p.4): “outros departamentos que influenciam a geração de impostos (como o Departamento Comercial) também devem estar compreendidos no alcance da administração tributária”.

Percebe-se então que, gerenciar tributos não necessariamente quer dizer planejamento tributário. A gestão de tributos é gênero e o planejamento de tributos está inserido neste contexto, portanto é espécie.

A concepção gestão tributária como gênero é condescendido por Maia (2006, p.68): “tem uma abrangência mais ampla do que o planejamento propriamente dito, tendo em vista que este acaba por ser um dos mecanismos utilizados para gerenciamento da questão tributária, mas não encerra todo o seu conteúdo”.

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

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

Sobre essa perspectiva, Maia (2006) ressalva que, em virtude do grande número de informações e controles que são necessários para gerenciar as alterações tributárias no Brasil, torna-se importante o acompanhamento sistemático e estratégico das questões fiscais, para que se afastem possíveis irregularidades e se evitem fiscalizações que possam resultar na constituição de passivos tributários.

Neste sentido, é salutar ressaltar que os passivos tributários podem advir de dois aspectos: da obrigação principal e da obrigação acessória. Ambas são chamadas de obrigações tributárias.

De acordo com o Art. 113 do CTN/66, a obrigação tributária é principal ou acessória.

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

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

O que se nota é que a obrigação principal é definida por lei, através dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, retenção e pagamento do tributo. Já a obrigação acessória fica a favor da burocracia governamental e, quando não cumprida em conformidade com a lei que a estabeleceu, torna-se obrigação principal.

Enquanto existem normas rígidas para alterar a obrigação principal, não há no ordenamento jurídico nenhuma restrição para criar obrigação acessória. Esta pode ser definida pelo primeiro, segundo ou terceiro escalão do Poder Executivo, independentemente da forma que as fazem, seja por lei ou medida provisória.

Nesse contexto, Teixeira e Zanluca (2009) observam que o excesso de obrigações tributárias no Brasil inviabiliza muitas operações, cabendo ao gestor tornar possível, em termos de custos, a continuidade de determinados produtos e serviços, em um preço compatível com o que o cliente deseja pagar.

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

Então, tais constatações propõem às empresas a focarem também nos custos tributários como determinantes da gestão tributária, e na adequabilidade da empresa no mercado em que se encontra inserido visando manter-se competitivo em face de todas as ameaças, aos entrantes e as variáveis controláveis e incontroláveis. A respeito dessa argumentação, ressalta Reginato e Nascimento (2007, p. 234) “é uma opção estratégica da organização na busca por vantagens competitivas perenes”.

Mediante essas perspectivas, a figura 1 demonstra os fatores determinantes da gestão tributária nas organizações:

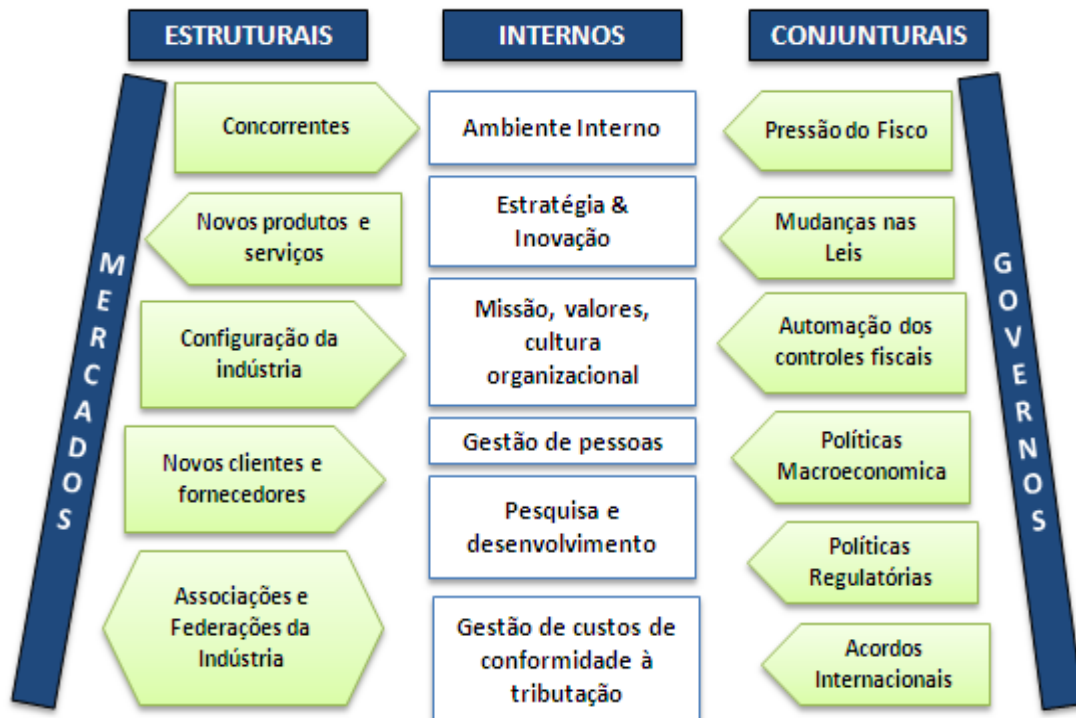


Figura 1 - Fatores determinantes da gestão tributária

Fonte: Adaptado de Reginato e Nascimento (2007, p. 235)

Observa-se nos fatores conjunturais que, além dos impactos tributários propriamente ditos, advindos do plano diretor do governo, dos acordos internacionais, das políticas regulatórias da economia e do processo de automatização do governo, no que tange principalmente à entrega pelo contribuinte das declarações fiscais, a organização é também influenciada pelos atributos estruturais, como o mercado, através dos elementos que compõem o ambiente próximo e o ambiente remoto, tais como concorrentes, clientes e fornecedores.

Um terceiro fator que influencia na gestão tributária são os fatores internos que a tornam competitiva ou não. Estes fatores são a pesquisa e desenvolvimento, a missão e valores da companhia, a própria estratégia e inovação, e a gestão do custo de conformidade à tributação.

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

É necessário ainda que as empresas possuam sistemática adequada para o gerenciamento dessas ameaças que impactam no custo do produto ou serviço, e, com isso, na

continuidade operacional da empresa. É também necessário expertise na interpretação das normas, aproximação com o legislador ordinário, através das associações comerciais e industriais, e entendimento dos indicadores de mercados.

Reginato e Nascimento (2007) corroboram com esse entendimento na medida em que ressaltam que os fatores conjunturais que, no passado, estavam fora do campo de ação das empresas, é hoje estratégia de gestão e de interação com os órgãos governamentais.

Faz-se imperativo que as empresas, a partir dessas determinantes, estabeleçam os objetivos da gestão de tributos que deve ser associado ao pensamento de Scholes (2004, apud POHLMANN 2005)

A respeito disto, Teixeira e Zanluca (2009, p. 3) definem:

O objetivo desta gestão é:

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

Sob esta ótica, presume-se que:

No objetivo 1, a gestão de tributos relaciona-se com o aspecto operacional fiscal da empresa. Nela estão presentes todas as rotinas concernentes às obrigações tributárias que advém da interpretação da lei.

O objetivo 2 relaciona-se com o pagamento real e tempestivo da obrigação tributária (apuração dos tributos), assim como o estabelecimento de normas e procedimentos que assegurem o cumprimento destas obrigações, de forma a evitar desembolso por sanções.

O objetivo 3 relaciona-se com o planejamento tributário, ou seja, com a implementação estratégica de evitar a ocorrência do fato gerador dos tributos, da minimização da incidência dos impostos nas operações e outros. É o estudo preventivo.

Donde se aduz, a partir da classificação dos objetivos propostos (acima) por Zanluca (2009), que:

- a) Gestão de Tributos é Gênero, pois se trata da estratégia de gerenciamento de todos os custos tributários;
- b) Planejamento Tributário é espécie, pois, relaciona-se com o estudo preventivo da incidência dos custos tributários;
- c) Interpretação da Legislação Tributária (principal ou acessória) é espécie e compreende todas as regras que norteiam o sistema de tributação;

d) Monitoramento da legislação é espécie, pois define o conteúdo da lei, seu sentido e seu alcance. É através dele que ocorre a execução das atividades acessórias.

O quadro 6 demonstra, resumidamente, a consolidação da classificação da Gestão de Tributos a partir das premissas apresentadas:

<u>Gestão de Tributos</u>		
<u>Planejamento Tributário</u>	<u>Interpretação das Leis de Tributos</u>	<u>Monitoramento da Legislação</u>
1. Estudo preventivo	1. Compreensão das Leis	1. Acompanhar as publicações
2. Implementação de economia tributária	2. Corrigir erros de interpretação	2. Definir os conteúdos e alcance da lei
3. Mudanças estratégicas	3. Enquadramento nas obrigações fiscais	3. Evitar contingências fiscais - Executar

Quadro 6- Gestão de Tributos

Fonte: Adaptado de Maia (2006)

Mediante esta classificação, será ilustrada cada uma das espécies da gestão de tributos, sendo a primeira dela o planejamento tributário.

3.3.1 Planejamento Tributário

Na composição do custo da produção ou do custo do produto vendido, bem como o produto final à disposição do consumidor, estão inseridos os tributos da mesma forma que há incidência de tributos sobre os lucros, receitas, prestação de serviços e outros resultantes, muitas vezes, da inviabilidade dos negócios.

Para minimizar o efeito da tributação nos negócios, as empresas trabalham em várias linhas de frente. Uma delas é pela gestão dos tributos. Entretanto, diante de inúmeras dificuldades, muitos gestores são direcionados a outras alternativas, tal como a sonegação.

Dentro dessa perspectiva, Zanluca (2009, p. 3) menciona três alternativas adotadas pelos administradores para minimizar o efeito da tributação no seu negócio. São elas:

1. Sonegar tributos, vendendo sem nota e não registrando todas as operações em sua escrituração;
2. Pleitear, mediante sindicatos e órgãos de classe, uma reforma tributária decente, que não aumente a tributação e distribua de forma mais justa a carga fiscal e;
3. Utilizar seu direito constitucional e realizar planejamento tributário, de forma ativa, contínua e eficaz.

Em resumo, o contribuinte mediante as suas necessidades e perspectivas, possui as se-

guintes opções: sonegar; mobilizar e planejar. Cabe a empresa decidir qual ou quais das alternativas condiz com a política da organização. A gestão de tributos projeta a alternativa 3, o planejamento tributário.

Para Schnorrenberger (2001, p.3), “o empresário que decide optar pela alternativa mais econômica do ponto de vista fiscal, procede exatamente como quando resolve adquirir um insumo pelo menor preço possível”.

Nesse sentido, Maia (2006, p.72) cita que:

Planejamento Tributário surge de uma necessidade de projetar uma situação, o que faz com que as empresas procurem estruturas e formas jurídicas capazes de impedir a concretização da hipótese de incidência tributária, ou então, fazer com que a sua materialidade ocorra na medida ou ao tempo que lhes sejam mais propícios.

Por planejamento tributário, Fabretti (2003, p. 32) o define da seguinte forma: “é o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas”.

Ainda na perspectiva de ver o planejamento tributário como prevenção, Latorraca (2000, p.58) define, “atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis”.

Nas palavras de Krieck (2003, apud KRAUSPENHAR 2005, p.32): é a atividade desenvolvida pelo administrador em caráter preventivo com o objetivo de conhecer dentre as opções legais existentes, qual a que traz o menor ônus tributário para a empresa.

Convém destacar o aspecto de congruência entre os diversos autores sobre a abordagem acerca do planejamento tributário. Sendo o planejamento tributário um segmento da gestão de tributos, que tem como característica o estudo preventivo, eficaz e legal, com pretensão de obter um gravame tributário menor, ele é visto como um dos recursos importantes dentro do plano estratégico da empresa, e, portanto, está sujeito ao processo de melhoria contínua de conhecimento.

A pesquisa tributária, ou estudo dos efeitos da tributação, realizada nos departamentos específicos das empresas, principalmente os que têm relação direta com a tributação, possui uma estrutura conceitual que é desenvolvida em torno de três temas ou princípios. São eles: *all parties*, *all taxes* e *all costs*.

Scholes (2004, apud POHLMANN 2005) desenvolve esses três temas ou princípios que reforçam a eficácia da gestão. A saber:

- 1) *All Parties*, o planejamento tributário eficaz considera as implicações fiscais de uma transação proposta para todas as partes da transação;
- 2) *All Taxes*, o planejamento tributário eficaz deve considerar além dos tributos explícitos, os tributos implícitos na transação e que são pagos indiretamente;
- 3) *All Costs*, o planejamento tributário eficaz deve reconhecer que os tributos incidentes na transação representam apenas um dentre muitos custos do negócio.

A partir dessa análise, a empresa decide qual alternativa deve tomar, levando em consideração o custo de oportunidade do negócio, ou seja, em alguns casos, adotar um planejamento tributário pode diminuir a incidência de alguns impostos. Em contrapartida, pode elevar o aumento de outros custos operacionais. Portanto, neste caso, o planejamento tributário não seria eficaz sob o ponto de vista do *All Costs*.

Não será demais salientar, por oportuno, que os três princípios ressaltados acima cingem as três espécies de gestão de tributos, devendo ser avaliado no todo ou separadamente. Ao avaliar a gestão de tributos, avalia-se a eficácia das três espécies perante os princípios proposto por Scholes (2004, apud POHLMANN 2005) Entretanto é mais comum a utilização no planejamento tributário.

3.3.1.1 Tipos de planejamento tributário

De acordo com o pensamento de Silva *et al* (2004, p. 3).

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

Esta premissa que atribui finalidade ao planejamento tributário, ou seja, exclusão, redução e postergação, Borges (2000) caracteriza como tipologia do planejamento tributário.

Para Borges (2000) existem três tipos de planejamento tributário:

- 1) A anulação do ônus fiscal;
- 2) A redução do ônus fiscal e,
- 3) Adiamento (postergação) do ônus fiscal.

A anulação do ônus fiscal tem o objetivo de impedir a materialização do fato gerador da obrigação tributária pelo emprego de estrutura e formas-jurídicas. Exemplo: Reorganização societária de um grupo empresarial.

A redução do ônus fiscal tem por objetivo escolher, dentre as várias alternativas legais,

a que apresenta o menor custo. Exemplo: melhor sistemática de apuração do IRPJ e CSLL que está vinculada à lucratividade da empresa, optando pelo Lucro Real e Lucro Presumido.

Já o adiamento do ônus fiscal tem o objetivo de, através do deslocamento da ocorrência do fato gerador, postergar o lançamento ou pagamento do imposto. Exemplo: transferência do faturamento da empresa do dia 30 (ou 31) para o 1º dia do mês seguinte. O resultado é um ganho de 30 dias adicionais para o pagamento do PIS, COFINS, SIMPLES, ICMS, ISS, IRPJ e CSLL (Lucro Real por Estimativa).

Estes três tipos de planejamento tributário, citado acima e proposto por Borges (2000) (anulação, redução e adiamento), estão intrinsecamente relacionados com os temas da pesquisa tributária realizada pelos departamentos responsáveis, os quais reforçam a eficácia da gestão (*all parties, all taxes e all costs*).

A partir desta concepção que existem três tipos de planejamento tributário, todos reforçando a sua eficácia, conjectura-se que o planejamento pode ser operacional e estratégico. Compartilhando com este entendimento, Reginato e Nascimento (2007, p. 241) esclarecem que “os tipos de planejamento tributário variam entre aqueles que visam anular, reduzir ou adiar o ônus fiscal. Nesse sentido, tem-se o planejamento operacional e o planejamento estratégico”.

Portanto, ao estabelecer um paralelo entre o pensamento de Reginato e Nascimento (2007) e Borges (2000), abaliza-se que o planejamento tributário pode ser:

- 1) Operacional, quando referir-se à maneira como se dá a formalização dos registros contábeis e fiscais das operações e,
- 2) Estratégico, quando referir-se às alterações estratégicas da empresa, a exemplo, mudança de domicílio, incorporação etc.

Em ambos os casos, a empresa deve estabelecer o planejamento tributário mediante legislação, ou seja, o planejamento deve ser conduzido de forma lícita (elisão fiscal). Entretanto, nem sempre a postura adotada por muitos contribuintes, no que tange o planejamento tributário, é vista à luz da lei como ato de licitude (evasão fiscal).

As atitudes das empresas vinculadas ao planejamento tributário são conhecidas por diversas expressões, tais como: elisão fiscal, evasão fiscal e elusão fiscal.

3.3.1.2 Elisão, Evasão e Elusão Fiscal

A ausência de previsão por lei ou enquadramento de determinada operação na não incidência de tributos, ou na redução dos mesmos, é denominada de Elisão Fiscal. A empresa

faz uso da própria lei para obter uma economia no seu custo tributário. São oportunidades à luz da legislação de diminuição dos custos, não alcançadas pelo legislador ordinário.

Para Schnorrenberger (2001, p.4) “economizar tributos dentro dos limites da lei é o objetivo do planejamento tributário. Essa limitação existe em relação a quem planeja obter a economia tributária como também em relação a quem tem o poder de tributar”.

Zanluca (2009, p. 7) conceitua elisão fiscal da seguinte forma:

É um conjunto de atos adotados por um contribuinte, autorizados ou não proibidos pela lei, visando uma menor carga fiscal, mesmo quando este comportamento prejudica o Tesouro. O fato de “prejudicar” o tesouro não necessariamente significa dizer que esteja fora dos ditames da lei.

A Elisão tem um único sentido: a legalidade e a diminuição do ônus. Estas são as características que deixam o planejamento tributário eficiente.

Nesse tocante, Huck (1997, apud SILVA et al, 2004, p. 2) corrobora com o presente entendimento: “tão essencial quanto um planejamento econômico, técnico, comercial, de mercado etc., o planejamento tributário é aquele que visa a eficiência em seu campo, ou seja, o menor ônus tributário para o negócio, dentro dos limites da lei”.

Assim, a Elisão Fiscal passa a ser um objetivo estratégico das organizações, uma manipulação inteligente e lícita, sendo necessário, portanto, que a empresa identifique se a conduta é elisiva, abusiva ou criminosa, pois a linha que as separam, algumas vezes, é tênue.

A Evasão Fiscal é comumente vista como subterfúgio ao cumprimento da legislação tributária. De acordo com o entendimento de Zanluca (2009, p.7),

Consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei fiscal ou o regulamento fiscal. É uma fraude dificilmente perdoável porque ela é flagrante e também porque o contribuinte se opõe conscientemente à lei. É uma prática criminosa, logo ilícita, pois simula situações verídicas, provocando no governo queda na arrecadação tributária.

A *International Bureau of Fiscal Document* – IBFD (1988) estabelece diferenças entre os conceitos de elisão fiscal (*tax avoidance*) e evasão fiscal (*tax evasion*). Para este órgão, os conceitos estão baseados estritamente na legitimidade dos meios utilizados para o não pagamento dos tributos. Internacionalmente, o *tax evasion* está vinculado à sonegação, assim como a *tax avoidance* está associada à utilização dos meios legais para atingir a economia tributária. Há de se notar que estes conceitos não divergem da literatura jurídica tributária brasileira. Já no que tange a figura da Elisão Fiscal, ainda é uma terminologia pouco difundida no Brasil.

A Elisão Fiscal, segundo Reginato e Nascimento (2007, p.240) “é o exercício da autonomia privada carente de causa, ou via negócio aparente (simulado ou fraudulento), dolosamente programado para evitar a incidência da norma vigente”. Quando uma conduta é ilegal por ser abusiva, esta é então qualificada como Elisão Fiscal. O contribuinte, neste caso, utiliza-se de meios atípicos com o intuito de evitar a subsunção do ato praticado.

A principal diferença entre a elusão fiscal e a evasão fiscal está no comportamento anterior ao fato gerador. O contribuinte busca a subsunção de seu comportamento em uma norma menos onerosa tributariamente. A elusão fiscal é chamada de elisão fiscal ineficaz.

O quadro 7 demonstra o resumo das três situações apresentadas:

<u>Figuras</u>	<u>Descrição</u>	<u>Exemplos</u>
Elisão	1.Prática lícita 2.Ocorre antes do fato gerador 3. Objetivo: não pagar ou reduzir o valor do tributo 4. Eficaz perante ao fisco	a) Remuneração do Capital Próprio b) Transferência de atividades para áreas incentivadas c) Formas de Tributação (Real ou Presumido) d) Utilização de outros incentivos fiscais - Drawback
Elusão	1.Prática abusiva 2.Ocorre antes do fato gerador 3. Objetivo: não pagar ou reduzir o valor do tributo 4. Não tem eficácia perante ao fisco	a) Compra e venda com cláusula de retrovenda - IOF b) Entidade Financeira concede empréstimo com CCC, mas o que de fato ocorreu foi financiamento para a compra de veículo a pessoa física
Evasão	1.Prática criminoso 2.Ocorre depois do fato gerador 3. Objetivo: sair da relação jurídica tributária por meio de fraude ou sonegação 4. É crime e deve ser combatida pelo fisco	a) Ausência de emissão do documento fiscal b) Simulação de fatos c) Omissão de Receitas d) Ausência de documentos comprobatórios

Quadro 7 - Elisão, Elusão e Evasão
Fonte: Adaptado de Castro et al. (2007)

Como já ressaltado, a política organizacional da empresa é que deverá estabelecer qual das opções deve ser seguida pelos departamentos responsáveis. Entretanto, cabe notar que o verdadeiro planejamento tributário, o qual não coloca a empresa em risco, é a elisão fiscal, pois, como citado por Fabretti (2003, p.32), “o planejamento tributário preventivo (antes da ocorrência do fato gerador do tributo) produz a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legislação”.

3.3.1.3. Planejamento tributário definitivo e não definitivo

Não há fórmulas, medidas ou regras prontas para a utilização do planejamento tributário. O custo de formação de um produto ou serviço varia de segmento para segmento,

de empresa para empresa, região para região e de país para país. Logo, o resultado final não é pontual.

Borges (2000) informa que não existe planejamento tributário padrão, pois uma simples discrepância nos aspectos factuais da operacionalidade da empresa poderá torná-lo ineficaz e ilegítimo.

Nesse sentido, Fabretti (2003, p.32) pontua: “há alternativas válidas para grandes empresas, mas que são inviáveis para as médias e pequenas, dado o custo que as operações necessárias para execução desses planejamentos podem exigir”.

Muito embora não haja, de fato, planejamento padrão ou adoção de mesmas alternativas para todas as empresas, algumas situações, muito comuns, despertam nas empresas uma redução da carga tributária, o que as possibilita manter a competitividade no mercado.

Há, por exemplo, casos em que a economia tributária torna-se viável pela reorganização societária, outros pela alteração do regime de tributação ou pela simples mudança de domicílio tributário. Muitas vezes, o fato de transferir o faturamento para o dia seguinte, pode acarretar em um ganho de caixa sobre o pagamento de tributos incidentes no faturamento.

Em relação à tributação nas três esferas impositivas, Schnorrenberger (2001) orienta que existem também formas de planejar a obtenção de economias tributárias pela variação quanto à territorialidade, funções sociais e de desenvolvimento, almejado por incentivos.

Visto que não há um modelo unificado de planejamento tributário, Galdino (2008) suporta a tese que existem então duas formas de planejamento tributário, a saber: definitivo e não-definitivo.

Para Galdino (2008), planejamento tributário definitivo é aquele que, cuja adoção e benefício, em via de regra, dar-se-iam por um ou mais exercícios fiscais, não podendo ser alterado dentro do exercício em curso, mas por sua natureza, podem e, algumas vezes, devem ser alterados nos anos subseqüentes.

O planejamento tributário não-definitivo, ainda na concepção de Galdino (2008), é aquele que pode ser modificado ou excluído em qualquer momento, somente necessitando de uma análise crítica da empresa, como análise da relação custo x benefício, pois em alguns casos é melhor não manter o *status quo* e mudar de alternativa. Para esse caso, necessário faz conhecer as vantagens e desvantagens.

O quadro 8 demonstra a classificação de planejamento tributário, segundo a perspectiva de Galdino (2008):

<u>Definitivo</u>	<u>Não definitivo</u>
Formas de Tributação : Lucro Real , Presumido ou Simplificado	Regimes Especiais Aduaneiros: Drawback
Apropriação de Insumos :opção pela proporcionalidade em relação às respectivas receitas ou diretamente por sistema de custo integrado	Depreciação acelerada
Variação Cambial: Regime de Caixa ou Competência	PAT - Programa de alimentação ao trabalho
Incentivos Fiscais : Isenção ou redução do IRPJ para empresas localizadas na área da SUDAN e SUDENE ou em polos turísticos	Pesquisa e desenvolvimento
Regimes Especiais de Tributação : RECAP	Operações societárias: Fusão, Cisão ou Incorporação de empresas
Regimes Especiais de Tributação : RECOF	Obtenção de Diferimento do ICMS
	REPORTO
	Mudança de domicílio tributário
	Aproveitamento de crédito não-cumulativo

Quadro 8: Tipos de Planejamento Tributário

Fonte: Adaptado de Galdino (2008)

Adverte-se que, independente da categoria de planejamento tributário, se definitivo ou não-definitivo, para ambos a empresa deverá simular cenários, avaliar a relação Custo X Benefício e optar por uma alternativa que se enquadre dentro do objetivo geral da organização, não devendo esquecer as premissas que subsidiam o orçamento geral.

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

3.3.2 Interpretação das Leis

A interpretação da lei ou elucidação da Lei Tributária é o segundo componente da gestão de tributos. A interpretação das normas jurídicas tributárias que se refere neste trabalho corresponde à atividade interna de uma organização, no sentido de elucidar normas tributárias que, direta ou indiretamente, impactam no processo operacional, financeiro e estratégico da empresa. Como exemplo, os Decretos Estaduais, as Leis Complementares, etc.

É uma atividade que não há método específico para sua execução, entretanto, requer esforço, concentração, tranquilidade, competência técnica jurídica e, sobretudo, equidade,

pois as normas jurídicas, se obtusas, podem causar interpretações diversas ao objetivo do legislador ou do interesse do próprio contribuinte. A interpretação não pode privilegiar um lado em detrimento do outro.

De acordo com Castro *et al.* (2007, p.50), “a interpretação de determinada situação jurídica não pode privilegiar o fisco, eis que a lei tributária não é instrumento para os fins da Fazenda, mas sim da Nação”. Neste sentido, a interpretação deve ser a *pro-lege*. Para tanto, é necessário o conhecimento da hermenêutica do Direito (teoria da interpretação).

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

Após a elucidação da lei através da leitura e, por conseguinte, compreensão da regra jurídica, é necessária a contextualização das operações da empresa com essa norma, pois pode ocorrer que a publicação de determinada norma jurídica não se enquadre com a operação da empresa. Exemplo disto, o diferimento de ICMS nas operações de importação ou aquisição interna de insumo para as empresas exportadoras, não se aplica para as empresas que, embora importem ou adquiram mercadoria no mercado local, não sejam exportadoras detentora de saldo credor de ICMS

Esse procedimento é relevante tendo em vista que a empresa, ao analisar a norma jurídica erroneamente, pode estar causando uma contingência fiscal. Para o exemplo acima, a empresa deixaria de pagar o ICMS por se enquadrar na primeira condição, ser importador, mas estaria descumprindo uma obrigação tributária por ter uma interpretação limitada da norma. Não sendo exportador detentor de saldo credor, o benefício não se aplicaria.

A propósito da interpretação da lei, no que concerne ao enquadramento das operações da empresa na incidência do ICMS/IPI ou ISSQN, é de grande importância para a formação do preço final do produto e, por conseguinte o custo final, pois há situações que a operação pode ser enquadrada inteiramente na competência estadual e federal e, em outros casos, na competência municipal. O contribuinte deve analisar qual a melhor alternativa para seu negócio.

Note que essa análise reforça a eficácia da gestão de tributos, no que tange as três perspectivas (*all parties, all taxes e all costs*), posto que esses princípios não são norteadores exclusivamente do planejamento tributário.

Outro aspecto relevante na interpretação da legislação tributária é quanto ao enquadra-

mento da empresa no que tange a execução das obrigações fiscais ou acessórias. É imprescindível a compreensão das normas que as institui, devendo ser entendido o prazo, a forma e as penalidades. Estes dados darão subsídios para o item 3 da Gestão de Tributos, que trata do monitoramento das obrigações (obrigações a executar).

O exemplo real, vivenciado atualmente pelas empresas, é o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED (trata-se de uma obrigação acessória). A empresa precisa interpretar a norma que institui o SPED para saber se está obrigada ou não ao cumprimento da entrega dos meios eletrônicos, pois o efeito negativo pode causar prejuízos financeiros, como multa e penalidades jurídicas.

Segundo Resende (2009, p.29), “quem não se adaptar às condições do SPED estará incorrendo na violação da Lei 8137/90, que disciplina os crimes contra a ordem tributária”. Logo, a interpretação da lei é importante, pois evita o risco e reconhece os benefícios.

A interpretação da legislação tributária pode ser classificada, segundo entendimento de Chimenti (2002), em:

- a) Gramatical ou literal: nesse caso deve-se levar em consideração o significado gramatical da palavra ou sua etimologia, entretanto, é muitas vezes considerada insuficiente para identificar o sentido de uma norma legal;
- b) Histórico ou genérico: parte da análise das circunstâncias que corroborou para que aquela norma fosse criada;
- c) Teológico: a análise da lei considera o fim para qual ela foi elaborada;
- d) Autêntico: quando a definição de uma norma é explicada por outra e,
- e) Restritivo: neste caso, texto legal não alcança situações diversas daquela taxativamente prevista, ou seja, não pode haver interpretação ampliativa, muito menos integração por equidade.

Nos casos de suspensão ou exclusão do crédito tributário, isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, a interpretação da lei deve ser literal e restritiva.

A terceira espécie do gênero da gestão de tributos, que faz alusão ao acompanhamento e execução das obrigações principais e secundárias, refere-se ao monitoramento das normas jurídicas tributárias que será abordado a seguir.

3.3.3 Monitoramento da Legislação

A atividade de monitoramento da legislação possui como um dos principais objetivos

a extinção ou diminuição das contingências fiscais, a consequência é o custo evitado e melhoria de performance nos resultados financeiros. Essa espécie também é norteada pelos três princípios que reforçam a eficácia da gestão de tributos.

A espécie da gestão de tributos que trata do Monitoramento da Legislação Tributária abrange, dentre outras atividades, o acompanhamento das publicações da legislação tributária e o cumprimento correto e tempestivo das obrigações secundárias e principais. Há de se ressaltar que esse aspecto da gestão não abrange unicamente o cumprimento das obrigações acessórias e principal, previstas no CTN/66, mas também trata do custo de conformidade à tributação.

Evans; Tran-Nam, Pope, (2001, 2000 apud MAIA et al 2008) exemplificam:

os custos de conformidade à tributação, normalmente, incluem os custos do trabalho ou tempo consumido na conclusão de atividades tributárias, como cálculo de impostos, preenchimento de declarações, retenção de tributos, conservação de documentos, atendimento a fiscalizações, bem como os gastos em pesquisas e planejamento tributário, treinamentos, contratação de consultorias; incorridos para compreender e cumprir todas as formalidades que são exigidas pela legislação tributária.

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

Em consonância com esse entendimento, Teixeira e Zanluca (2009) destacam o cuidado neste aspecto da gestão tributária. O monitoramento e a constante atualização dos profissionais da área devem ser feitos assiduamente para que não se percam oportunidades, como aquelas decorrentes de mudanças na legislação e que permitam à empresa algum benefício fiscal.

De acordo com esta perspectiva, ressalta Salomão e Napolitano (2005, p.101): “as companhias brasileiras gastam, por ano, nada menos que 12 bilhões de dólares, apenas para manter seu departamento tributário, quase quatro vezes a média internacional”.

A manutenção do departamento tributário é para suprir o monitoramento das mais de 240.000 normas editadas desde a promulgação da última Constituição Federal. Este número

corresponde à edição de, aproximadamente, duas normas tributárias por hora, conforme o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT). Ainda segundo o IBPT, das 240.000 normas editadas, aproximadamente 18.000 estão em vigor.

A falta de estabilidade das normas tributárias é mais uma preocupação das empresas em manter sua operação sob controle e com capacidade, pois elas podem estar deixando de executar uma atividade em vigor para executar uma obrigação já revogada.

Nesta linha de raciocínio, Maia (2006, p.77) afirma que

a instabilidade das normas tributárias acaba por obrigar a contínua preocupação dos gestores na adequação de suas atividades às modificações operadas na legislação, sob pena de sofrer severas penalidades pelo descumprimento das mesmas.

O Governo edita essas normas visando a garantia da arrecadação tributária, sendo que o melhor instrumento é a normalização e a fiscalização automatizada que se dá através dos cumprimentos das obrigações acessórias. Tais obrigações nada mais são que confissões de dívidas.

As conjunções do monitoramento de publicações das legislações tributárias, com o executar das obrigações principais e acessórias, provocam uma das demandas da gestão de tributos.

Para cada segmento da economia, há diferentes tipos de obrigações acessórias, com prazos de entrega distintos. Existem, porém, obrigações que são comuns a quase todas as empresas, de todos os segmentos, a exemplo da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF). Entretanto, ainda que existam obrigações comuns, as empresas também devem atentar para o surgimento de novas obrigações acessórias, criadas pelo governo federal, estadual ou municipal, assim como para o seu enquadramento em uma nova obrigação. Dependendo do faturamento ou de quaisquer outras mudanças organizacionais, a empresa pode se ajustar a um novo perfil e, com isso, agregar novas obrigações.

Há de se ressaltar que o não cumprimento das obrigações acessórias, no prazo e na forma prevista em lei, causa passivos tributários a empresa que podem trazer sérios prejuízos, além de comprometer a imagem da empresa perante o fisco.

Segundo Synchron (2009), existem mais de 150 diferentes obrigações nas três esferas de governo, sob a forma de relatórios e/ou arquivos magnéticos.

O quadro 9 demonstra as principais obrigações acessórias por competência impositiva:

Obrigação	Competência	Periodicidade / Prazo	Penalidade	Previsão Legal	Observação
DCTF	Federal	Semestral/Mensal	Multa de 2% no mês ou após o prazo, limitada a 20%	IN 903/2008	Há ainda pagamento R\$ 20,00 para grupo e de R\$ 10,00 para cada informações incorretas ou omitidas - Multa mínima de R\$ 500,00 (IN 482/04)
SINTEGRA	Estadual	Mensal	Multa de 1.000 Ufir por mês não entregue	Convênio ICMS 57/95	Abrange as informações concernentes a mercadoria e serviços
CAGED	Federal	Mensal / Até o dia 7 do mês subsequente ao mês de competência	Multa variável de R\$ 4,47 a R\$ 13,40	Lei 4923/65	Uma das mais antigas obrigações acessórias
SPED	Três Entes	Mensal	Vedação do faturamento	Dec. 6.022/07	Até o final de 2010 todas as PJ serão obrigadas a declarar
IN86	Federal	Ao acaso / Vinte dias após a notificação	0,5% da operação ou 1% da Receita Bruta	IN 86 da SRF 2001	A Notificação pela SRF é ao acaso
DACON	Federal	Trimestral/Semestral	Multa de 2% ao mês incidente sobre o montante da Cofins e Pis/Pasep limitada a 20%	Instrução Normativa da SRF 387/04.	Há ainda pagamento de R\$ 20,00 para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas. Multa mínima de R\$ 500,00
DIRF	Federal	Anual - até o último dia do mês fevereiro do ano seguinte aos fatos geradores	Multa de 2% no mês sobre o IR informado na declaração, limitada a 20%.	Instrução Normativa RFB nº 888 /2008	Multa mínima de R\$ 200,00 ou R\$ 500,00 pela não apresentação
Informe de Rendimentos	Federal	Anual	Multa de R\$ 41,43 por documento	Instrução Normativa RFB nº 888 /2008	1- Para beneficiário PF, até o último dia útil do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente; 2 - Para beneficiário PJ, até o último dia útil do segundo decêndio subsequente a cada trimestre do ano-calendário.
DIPJ	Federal	Anual	Multa de 1% ao mês incidente sobre o IR devido limitada a 20% do valor desse imposto	Instrução Normativa SRF 127/98	Valor mínimo da multa é de R\$ 414,35
DMS	Municipal	Mensal / Até o dia 10 do mês subsequente aos fatos geradores	Valor mensal de R\$ 140,00	Dec. Municipal	Mês ou fração de mês
DIEF - NORMAL	Estadual	Mensal / Até o dia 20 do mês subsequente ao período de referência	Valor mensal de R\$ 150,00	RICMS dos Estados .	No Estado do Maranhão - Art. 310, II - Decreto 19.714/03
GFIP	Federal	Mensal / Até o dia 7 do mês subsequente ao do pagamento da remuneração	Multa de 2% ao mês-, incidente sobre o montante das contribuições informadas.	Decreto 2.803/98	R\$ 20,00 para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas
RAIS	Federal	Anual / Primeiro semestre do ano subsequente aos fatos geradores	Mínimo de R\$ 425,64 e Máximo de R\$ 42.564,00.	Decreto no 76.900, de 23/12/75	O percentual de variação das multas corresponde ao número de empregados

Quadro 9- Obrigações acessórias

Fonte: Elaborado pela Autora

Observa-se que, além dessas obrigações, as empresas devem estar em dia com todas as certidões negativas, as contas contábeis de tributos reconciliadas e os tributos apurados e pagos.

Trabalhar em sintonia com as três espécies do gênero Gestão de Tributos (planejamento tributário, interpretação das leis e monitoramento), é manter uma vantagem na competitividade, pois não basta somente um planejamento tributário eficaz se não há monitoramento da legislação ou uma interpretação correta da lei, ou ainda um monitoramento eficiente da legislação e ausência de planejamento tributário.

Neste tocante, Teixeira e Zanluca (2005 apud MAIA 2006 p. 35) sancionam o presente entendimento afirmando que:

O monitoramento e a constante atualização dos profissionais envolvidos são imprescindíveis para que não se percam oportunidades, como aquelas decorrentes de súbitas mudanças na legislação que permitam a empresa um benefício fiscal, por exemplo.

Assenta frisar que o monitoramento da legislação jurídica tributária é uma atividade ligada ao profissional envolvido na área tributária, seja o advogado, o contador, o administrador ou qualquer outro analista de tributos. Assim, se faz imprescindível a atualização destes profissionais no que tange a legislação tributária brasileira e internacional.

3.3.4 Efeito da Gestão dos Tributos nos Consórcios

Planejar, interpretar e monitorar são as três espécies da gestão de tributos propostas por Zanluca (2009). Estas espécies interagem entre si, formando a estratégia de gerenciamento de tributos e, por conseguinte, a diminuição do ônus tributário no resultado da empresa. Essa é a premissa básica da gestão de tributos: diminuir ou excluir os efeitos negativos da tributação no negócio.

Hipoteticamente, será demonstrado na sequência a utilização das espécies tributárias, de acordo com o quadro 6 (pág. 55), e o seu respectivo impacto.

Na espécie planejamento tributário será utilizado o *Drawback*, que se trata de um planejamento tributário não-definitivo, segundo o entendimento de Galdino (2008).

Neste trabalho, a escolha do *Drawback* como exemplo para fixar os conceitos acerca da utilização da gestão de tributos, deve-se ao fato deste benefício ser de fácil compreensão quanto à sua aplicabilidade. Em uma única operação de importação, já se pode observar o efeito positivo.

Criado através do decreto nº 37/66, o *Drawback* é um incentivo à exportação, que compreende a suspensão ou isenção do II, IPI, ICMS, PIS, COFINS e do AFRMM, além da

dispensa de recolhimento de outras taxas incidentes na importação de mercadoria, utilizada na industrialização de produto exportado ou a exportar, ou seja, a sistemática resume da seguinte forma: Suspensão / Isenção de todos os tributos incidentes da importação de insumos, mas esse mesmo insumo deverá ser industrializado e exportado no prazo máximo de 2(dois) anos a contar da referida importação.

Para a interpretação das leis, a abordagem será feita sobre a figura do diferimento do ICMS - Imposto s/ Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, que, especificamente para este caso, é um benefício concedido a um determinado ramo econômico. Já para o monitoramento e cumprimento das leis, a abordagem será sobre a entrega da intempestiva da DCTF referente a fatos geradores, ou declarações, anteriores a 2007.

Por diferimento, entende Cassone (2003) como as dispensas especiais de pagamento do imposto, o qual é postergado para uma operação posterior, ou seja, é um benefício que pretere o lançamento do imposto para uma etapa subsequente.

A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) é regulamentada pela IN 903 /2008 e se trata de uma obrigação acessória federal, no qual o contribuinte confessa dívida referente aos tributos federais. De acordo com o valor dos tributos federais arrecadados, a empresa enquadrar-se-á na confissão de dívida mensal ou semestral. A multa pelo não cumprimento desta obrigação é limitada a 20% ao mês, sobre o montante dos tributos devido no mês anterior.

Os cálculos ilustrativos a seguir, têm o objetivo de fixar o entendimento do efeito do *Drawback* Suspensão, do diferimento do ICMS e da não entrega da DCTF, tempestivamente em uma determinada organização.

A tabela 1 demonstra o valor desembolsado por um produto importado pelo regime de tributação normal ou recolhimento integral, e em paralelo, o valor desembolsado pelo regime aduaneiro especial – *Drawback*, relativamente a mesma importação, ou seja, o mesmo produto.

TABELA 1: Importação Normal X Drawback

		<u>Importação Normal</u>		<u>Importação Drawback</u>	
<u>Regime de Tributação</u>		<u>Normal</u>		<u>Drawback</u>	
Valores da DI	Vlr p/ evento	Vlr Total - R\$	Vlr p/ evento	Vlr Total - R\$	
VLR. FOB RS	4.110.648,30		4.110.648,30		
VLR. FRETE RS	319.116,12		319.116,12		
VLR. SEGURO RS	6.201,67		6.201,67		
VLR CIF RS		4.435.966,09		4.435.966,09	
Tributos incidentes					
II - 2%	88.719,32	4.524.685,41	Suspensão		0,00
IPI - 4%	180.987,42	4.705.672,83	Suspensão		0,00
PIS - 1,65%	98.177,79	4.803.850,62	Suspensão		0,00
COFINS - 7,6 %	452.212,86	5.256.063,48	Suspensão		0,00
ICMS -17 %	1.076.543,12	6.332.606,60	Suspensão		0,00
AFRMM - 25%	79.779,03	6.412.385,63	Suspensão		0,00
Total de Tributos	1.976.419,54		0,00		
VALOR DO PRODUTO		6.412.385,63		4.435.966,09	

Fonte: Elaborado pela Autora a partir dos autores Tavares (2000) ; Garcia (2007)

Percebe-se que na importação pelo Regime de Tributação Normal, com recolhimento integral dos tributos, o preço final na obtenção do produto foi de R\$ 6.412.385,63, sendo que R\$ 1.976.419,54 é decorrente da carga tributária. Na operação sujeita ao *Drawback*, em que a tributação é suspensa, constata-se uma redução no preço de, aproximadamente, 30,82%. Nesta perspectiva, a empresa teve um ganho decorrente do planejamento tributário.

Quanto à espécie Interpretação das Leis, a tabela 2 ilustra o efeito da Interpretação das Leis pelo contribuinte quando divergente da interpretação feita pelo Fisco:

TABELA 2: Interpretação da Lei - Contribuinte

<u>Operação Diferida - Saídas Internas de produtos considerados "Sucatas"</u>							
<u>Operação normal (S/Diferimento)</u>				<u>Operação c/Diferimento (suposto benefício)</u>			
Vlr/Produto	% ICMS	ICMS	Valor da Operação	Vlr/Produto	% ICMS	ICMS	Valor da Operação
4.316.000,00	17%	884.000,00	5.200.000,00	4.316.000,00	17%	0,00	4.316.000,00

Fonte: Elaborado pela Autora a partir de RICMS-MA(2003)

Observa-se que, pela interpretação da lei pelo contribuinte, as saídas de seus produtos

eram consideradas sucatas, e, portanto, factíveis do diferimento do ICMS. Nesta situação, a empresa deixa de lançar ou recolher o valor de R\$ 884.000,00, correspondente ao ICMS, além de deixar o preço final mais competitivo, pois o custo final cai de R\$ 5.200.000 para R\$ 4.316.000,00. Na melhor das hipóteses, o preço final sairia pelo preço de custo, adicionado à margem de lucro e o ICMS da aquisição, posto que, pela legislação vigente, mas precisamente pela decisão do STF, o diferimento não permite ao contribuinte vendedor a manutenção de saldo credor.

A tabela 3 demonstra a interpretação do fisco acerca desta mesma situação, porém com uma perspectiva diferenciada, pois não considera o produto como sucata:

TABELA 3: Interpretação da Lei - Fisco

Operação normal produtos não considerados "Sucatas"				
Cobrança do ICMS c/ multas e juros				
ICMS não Recolhido	ICMS Devido	Multa	Juros	ICMS a Recolher
0,00	884.000,00	91.582,40	0,00	975.582,40

Fonte: Elaborado pela Autora a partir de RICMS-MA(2003)

Nota-se que a interpretação equivocada da lei provocou, nesta empresa, o pagamento retroativo do ICMS e uma multa superior a 10% do valor do imposto.

Quanto ao Monitoramento das Leis, para alcançar um melhor entendimento dessa espécie de gestão, o exemplo a ser utilizado, como informado no início dessa subseção, será a entrega intempestiva da DCTF.

A tabela 4 demonstra o impacto da não entrega da obrigação acessória federal, no prazo determinado pela legislação pertinente:

TABELA 4 : Monitoramento da execução

Entrega intempestiva da DCTF		
Tributos Federais	Valor do Período	Multa
PIS	65.000,00	13.000,00
COFINS	300.000,00	60.000,00
CSL	100.000,00	20.000,00
IRRF	690.320,00	138.064,00
Total	1.155.320,00	231.064,00

Fonte: Elaborado pela Autora a partir da IN 903 (2008)

Vale ressaltar que, nesse caso, a empresa foi penalizada em R\$ 231.064,00, o que

corresponde a 20% do valor do montante dos tributos devidos os quais deveriam ser declarados em tempo hábil.

A tabela 5 faz alusão ao mix dos três exemplos (planejamento, interpretação e monitoramento) acima explanados:

TABELA 5: Efeito na Gestão

Ganho real da empresa			
Especies	Ganho	Perda	Efeito na Gestão
Planejamento	1.976.419,54		1.976.419,54
Interpretação		(91.582,40)	(91.582,40)
Monitoramento		(231.064,00)	(231.064,00)
Total	1.976.419,54	(322.646,40)	1.653.773,14

Fonte: Elaborado pela Autora

Ao analisar os três instrumentos de gestão tributária (planejamento, interpretação e monitoramento), observa-se que a empresa ganhou no planejamento tributário, porém perdeu na interpretação e no monitoramento (executou erroneamente). Estes dois últimos provocaram infração fiscal, impactando em desembolso. Se houvesse observância nas três espécies da gestão tributária, o ganho real seria de 100% do valor captado pelo planejamento, pois a interpretação e o monitoramento, embora não trouxesse, nesse caso, um ganho real, ocasionaria um custo evitado de R\$ 322.646,40.

Por oportuno, ressalta-se que, além do desembolso de R\$ 322.646,40, as empresas ainda assumem um passivo com os custos judiciais, horas extras e outros gastos para defesa judicial, retificação e parametrização do sistema.

Trabalhar uma espécie da gestão de tributos sem, contudo, avaliar os efeitos que a ausência das outras espécies pode impactar na organização, é provocar um desembolso financeiro maior do que se espera. Isto compromete a lucratividade ou ainda o aumento dos passivos tributários.

Buscando evidenciar com mais acuracidade a importância da gestão tributária, a metodologia de pesquisa utilizada neste trabalho, além da análise dos dados secundários e primários, será utilizada a simulação, partindo-se de dados reais, encontrados nos questionários e entrevistas.

4 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Esta seção tem como finalidade caracterizar a metodologia de pesquisa utilizada neste trabalho. Segundo Demo (1985, p.7), “metodologia significa, etimologicamente, o estudo dos caminhos, dos instrumentos usados para se fazer ciência. É uma disciplina instrumental a serviço da pesquisa”. Ainda, de acordo com a compreensão de Demo (1985), entende-se por pesquisa a construção do conhecimento original, em conformidade com certas exigências científicas que não necessariamente precisam ser empíricas. Portanto, para haver a construção do conhecimento, é necessário entender a pesquisa dentro do seu contexto epistemológico; logo, se faz relevante o entendimento da classificação da pesquisa.

Levando em consideração o critério de categorização de pesquisa designado por Beuren e Raupp (2003), a tipologia de delineamento da pesquisa se divide em três grupos, a saber:

- a) Quanto aos objetivos, contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa;
- b) quanto aos procedimentos, abrange o estudo de caso, a pesquisa bibliográfica, participante, documental, *survey*, e;
- c) quanto à abordagem do problema, compreende a pesquisa qualitativa e a quantitativa.

Na sequência, será demonstrada, mediante a taxionomia desses autores, a tipologia de pesquisa adotada para este trabalho.

4.1 Tipologia da Pesquisa

Tendo em vista o objetivo central desta pesquisa, que é responder como as Sociedades em forma de Consórcio, em São Luís do Maranhão, utilizam a gestão de tributos, este trabalho foi consubstanciado utilizando as tipologias a seguir.

Quanto aos objetivos, o trabalho foi enquadrado como pesquisa de natureza descritiva. A pesquisa de natureza descritiva, de acordo com Beuren e Raupp (2003), tem como objetivo observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los.

Ao observador, no caso, o pesquisador, cabe não interferir nos fatos, mas analisá-los. O pesquisador trabalha com comparações e interpretações, posto que este tipo de pesquisa também descrevem as características de determinada população, utilizando técnicas

padronizadas de coleta de dados. A categorização deste trabalho como descritiva justifica-se pelo estudo ter se baseado na análise, na identificação e na simulação do uso da gestão de tributos nas sociedades em forma de consórcio, em São Luís. Da mesma forma, procurou-se evidenciar as lacunas da legislação tributária que podem ser usadas como ferramenta de gestão para alcançar a redução do ônus tributário.

Quanto aos procedimentos, utilizou-se a pesquisa analítica das fontes bibliográficas ou secundárias e documental que, segundo Marconi e Lakatos (2009), abrange toda a bibliografia de domínio público em relação ao tema de estudo, partindo desde as publicações avulsas, passando por boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, dissertações, teses etc., até meios de comunicação orais. Este procedimento tem como objetivo primaz colocar o pesquisador em contato com todo o acervo relacionado ao assunto. Logo, a pesquisa é bibliográfica por buscar nesses materiais a fundamentação teórico-metodológica, e é documental por analisar os relatórios internos das empresas constantes na amostra.

No que tange à abordagem do problema, Richardson (1999) alude acerca de pesquisa qualitativa, como uma tentativa de entender detalhadamente os significados e as características das situações e fatos apresentados pelos entrevistados, em substituição às séries quantitativas de características ou comportamentos.

Conjugado com a perspectiva de responder à problemática deste estudo, a natureza da pesquisa usada para fazer ciência foi a qualitativa, visto que está compatível com o objetivo do estudo, na proporção em que foi possível analisar os aspectos factuais do problema.

Destarte, o quadro 10 demonstra, resumidamente, a metodologia adotada para a consecução deste trabalho:

<u>Tipologia</u>	<u>Características</u>
Quanto a Natureza do Problema	Pesquisa Qualitativa
Quanto aos Procedimentos	Pesquisa Bibliográficas e Documentais
Quanto aos Objetivos	Descritiva

Quadro 10: Tipologia da pesquisa

Fonte: Elaborado pela Autora

A coleta de dados, através da conjunção dos diversos procedimentos (análise documental e bibliográfica, questionários e entrevistas), subsidiará a pesquisa da análise de dados.

4.2 Coleta de Dados

Com relação à coleta de dados da pesquisa, serão consideradas as fontes secundárias e primárias. Martins (1994) instrui que há a necessidade de identificação da fonte quando forem utilizados dados secundários obtidos através de publicações, cadastros e outros; diferentemente dos primários, que são obtidos diretamente com os informantes através de questionários ou entrevistas.

Para as fontes secundárias foi utilizada a pesquisa em dissertações, teses, artigos e livros, os quais suportaram o referencial teórico no que tange a forma societária dos consórcios e a gestão de tributos. Já para as fontes primárias, os documentos de apoio foram os decretos oficiais, relatórios fiscais, os processos judiciais, documentos dispostos na Junta Comercial do Maranhão (JUCEMA) e na Secretaria de Fazenda (SEFAZ) do Estado e do Município. E, por fim, questionários e entrevistas semiestruturadas nas empresas componentes da amostra de um universo especificamente formado por sociedades em forma de consórcio.

Após análise das doutrinas constantes nas fontes secundárias, e, por conseguinte, comparação com as fontes primárias, como os questionários e as entrevistas, será feita simulação das operações concernentes aos aspectos fiscais e tributários, tais como o impacto para a empresa, no caso do não cumprimento das obrigações acessórias - a exemplo da DIRF, e, simulação no que alude a uma apropriação indébita de tributos por interpretação equivocada da legislação, ou ainda, nos efeitos financeiros para essas empresas, pelo uso ou não de determinados benefícios.

A simulação partirá das situações fiscais inversas às praticadas, ou não, pelas empresas partícipes da pesquisa. Ou seja, para validar a pesquisa, será necessário, a princípio, simular diversos cenários díspares dos existentes nos consórcios e utilizar as espécies da gestão de tributos, considerando as limitações operacionais desse tipo de sociedade. A simulação será realizada no Consórcio que tiver processos na justiça superior a R\$ 300.000,00. Na hipótese de não haver nenhum que se enquadre nessa condição, será levado em consideração o Consórcio que transacione com o comércio exterior ou ainda que seja beneficiário de algum incentivo fiscal.

Neste sentido, participarão da pesquisa as empresas localizadas na Capital do Estado do Maranhão, cuja natureza jurídica é o Consórcio de Sociedades, prevista nos artigos 278 e 279 da Lei 6404/76, tendo como código de controle nacional o número 215-1.

Para tanto, levantou-se junto à Prefeitura Municipal de São Luís, o cadastro com o registro das empresas, objeto da pesquisa. De acordo com aludido cadastro, disponibilizado em 28 de fevereiro de 2009, o número de empresas ativas que atendiam à especificação do CNAE Fiscal (Classificação Nacional de Atividade Econômica) número 215-1, totalizavam doze.

Como a pesquisa não objetiva abranger a totalidade dessas empresas, adotou-se, como critério de seleção para o estudo, a localização geográfica, ou seja, empresas que estivessem localizadas no Distrito Industrial e/ou próximas aos Portos do Itaqui e da Madeira, compreendendo o corredor de exportação do Estado do Maranhão. Conseqüentemente, as empresas examinadas foram o Consórcio de Alumínio do Maranhão, Consórcio Odebrecht-Andrade Gutierrez e o Consórcio de Engenharia Elétrica, Mecânica e Civil.

A figura 2 demonstra, com maior precisão, a localização geográfica das empresas que estarão sujeitas ao exame.



Figura 2: Amostra

Fonte: Google - Dados geográficos

As empresas (sociedades em forma de consórcio) analisadas, que formaram os objetos de pesquisa científica, estão em destaque no mapa acima disposto da seguinte forma:

- a) Dístico Verde, Consórcio de Alumínio do Maranhão – ALUMAR é um complexo de redução de alumínio primário e refino da alumina. Inaugurado na década de 80, é formado pelas empresas, RioTintoAlcan, BHP Billiton, AWA Brasil e pela Alcoa Alumínio S/A, sendo esta última a líder do empreendimento. O Consórcio possui sua missão, valores e política bem definidas e o sistema de gestão denominado de ABS – Alcoa *Business System*. Todos os Consorciados são empresas que atuam no mercado mundial, mais precisamente no mercado de *commodities* de metal. ALUMAR (2009)
- b) Dístico Amarelo, Consórcio Odebrecht – Andrade Gutierrez, fundado em 2006, com objetivo precípua de construção do berço 100 e 101 do Porto do Itaqui. É formado pela Construtora Norberto Odebrecht, líder no empreendimento, considerada a maior exportadora brasileira de serviços, e pela Construtora Andrade Gutierrez que também possui renome internacional. Ambas possuem seus valores e missão bem definidas, o que indiretamente é incorporado ao Consórcio. ODEBRECHT (2009)
- c) Dístico Vermelho, Consórcio de Engenharia Elétrica, Mecânica e Civil – CEMEC possui como objeto a fabricação e montagem de tanques, montagem eletromecânica para obras de expansão da Refinaria de Bauxita de São Luis. O prazo de duração é indeterminado, ou seja, esta relacionada com o tempo de execução do empreendimento. Possui cinco integrantes, sendo a Proman Serviços Ltda. a empresa líder do negócio. As consorciadas atuam no mercado nacional. JUCEMA (2010)

Estas empresas, como ressaltado anteriormente, encontram-se localizadas próximas ao corredor de exportação do Estado do Maranhão, ou seja, Porto do Itaqui, Porto da ALUMAR e BR 135 – Distrito Industrial, que liga a Ilha de São Luís ao continente.

4.3 Instrumentos de Coleta de Dados

Os instrumentos de coleta de dados, adotados neste trabalho, respaldou-se na análise documental e bibliográfica, na aplicação de questionários (apêndice B) e no roteiro das entrevistas semiestruturadas (apêndice C), respectivamente.

No caso específico deste trabalho, as entrevistas semiestruturadas foram realizadas após a aplicação do questionário, que objetiva a coleta de dados preliminares, tendo em vista a

necessidade de compilação das informações oriundas do referido questionário para subsídio da entrevista.

De acordo Marconi e Lakatos (2009, p. 203), “o questionário é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador”. Após o preenchimento do questionário pelos respondentes e o recebimento dos mesmos pelo pesquisador, prosseguiu-se com a entrevista.

Deste modo, o questionário foi construído com perguntas fechadas e semiabertas, concernentes ao processo de gestão de tributos, o qual teve como respaldo a revisão da bibliografia consultada, bem como dos objetivos da pesquisa.

Nas perguntas em questão, Lima (2004, p.59) as define como:

Perguntas fechadas são aquelas que oferecem apenas duas alternativas como resposta. As perguntas semiabertas há preocupação de o pesquisador minimizar os efeitos indesejados das perguntas abertas e das perguntas fechadas, na direção do que já foi antes explicado.

O questionário foi montado com estas especificações, sendo dividido em quatro partes, assim combinadas:

- a) Primeira Parte: abrange o aspecto mais geral, tais como, ramo de atividade da empresa respondente, quantidade de consorciados, regime de tributação, cargo, função e tempo na função dos respondentes. Contextualiza o pesquisador quanto ao aspecto operacional, missão da empresa e o prazo de execução dos empreendimentos e outros aspectos. Esta parte também tem a finalidade de analisar a adequação da prática dos Consórcios em São Luis do Maranhão com os estudos realizados por Xavier (2001); Requião (2007), Basso (2002) e outros
- b) Segunda Parte: abrange os aspectos jurídicos e fiscais da empresa. Objetiva contextualizar a empresa no que tange ao uso de incentivos fiscais, controle dos mesmos e enquadramento da pessoa jurídica em responsabilidade substituta. Objetiva investigar a estratégia da empresa mediante fatores internos que determinam a gestão tributária (figura 1);
- c) Terceira Parte: trabalha com as questões relacionadas à qualificação dos profissionais responsáveis pelo aspecto tributário. Observa-se que esta parte está ligada ao item Gestão de Pessoas, da figura 1;
- d) Quarta Parte: abrange os aspectos operacionais, fiscais e tributários. Procura identificar a forma como a empresa operacionaliza as retenções de tributos, os controles destes tributos, as obrigações acessórias pertinentes, assim como a

conformidade das operações tributárias ao disposto no contrato constitutivo do consórcio. Este item investiga a adequabilidade das operações da empresa com a mudança sistemática da legislação tributária e a automação dos controles fiscais (atributos conjunturais impostos pelo Estado e que exercem influência na gestão de tributos). Ver fatores conjunturais figura 1

As respostas ao questionário fechado serão convertidas pelos termos “SIM”, “NÃO”, “Antes”, “Independente” e “Em partes”, com vistas a detectar as características dos respondentes mediante a plausibilidade do referencial teórico avaliado na seção 3 deste trabalho.

Os termos “Antes” e “Independente”, especificamente, se usados, deverão ser para as questões que tratam do aspecto temporal das reconciliações das contas contábeis representativas de tributos e correspondentes pagamentos. Ademais, poderão surgir novas terminologias com o decorrer das respostas, tais como “parcialmente”, “manual”, “eletrônico” e outros.

O quadro 11 demonstra, resumidamente, a relação entre os objetivos geral e específicos deste trabalho, com os quesitos do questionário que foram aplicados nas empresas objeto de estudo.

<u>Objetivos</u>	<u>Quesitos relacionados</u>
Analisar a contribuição do uso da gestão de tributos nas Sociedades em forma de Consórcio em São Luis do Maranhão	<p>Parte 1 : 1.9</p> <p>Parte 2 : 2.1 ; 2.2 ; 2.3</p> <p>Parte 3 : 3.1 ; 3.5</p> <p>Parte 4: 4.3; 4.4 ; 4.5 ; 4.6 ; 4.7</p>
Mapear como e quais são as espécies da gestão de tributos utilizadas pela Sociedades em forma de Consórcio em São Luis do Maranhão	<p>Parte 2 : 2.3</p> <p>Parte 3 : 3.1 ; 3.2 ; 3.3 ; 3.4 ; 3.5</p> <p>Parte 4: 4.1 ; 4.2 ; 4.3 ; 4.4</p>
Simular os efeitos do uso da gestão de tributos nas Sociedades em forma de Consórcio em São Luis do Maranhão	<p>Parte 2 : 2.1 ; 2.2</p> <p>Parte 3 : 3.1 ; 3.2 ; 3.3 ; 3.4 ; 3.5</p> <p>Parte 4: 4.6; 4.7 ; 4.9</p>
Evidenciar as lacunas da legislação tributária que podem ser usadas pelas Sociedades em forma de Consórcio como instrumento de gestão de tributos para a obtenção da redução do gravame tributário	<p>Parte 1 : 1.10</p> <p>Parte 2 : 2.3.</p> <p>Parte 4: 4.8 ; 4.9</p>

Quadro 11: Objetos X Questionário de pesquisa

Fonte: Elaborado pela Autora

Conforme comentado anteriormente, a partir das respostas dos questionários e do referencial teórico deste trabalho, foi elaborado o roteiro das entrevistas semiestruturadas (apêndice C).

No que se refere às entrevistas, Marconi e Lakatos (2009, p. 197) argumentam que é:

Um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informação a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional. É um procedimento utilizado na investigação social, para a coleta de dados ou para ajudar no diagnóstico ou no tratamento de um problema social.

As entrevistas ocorreram em dois momentos. No primeiro momento, foram entrevistados os funcionários com maior tempo no cargo e função, e, no segundo momento, a entrevista aconteceu com os analistas, técnicos e pessoal operacional, ligados direta e indiretamente à Célula de Tributos com menos tempo no cargo. Entretanto, as perguntas foram iguais para todos os participantes.

O objetivo de manter as mesmas perguntas para níveis de decisões diferentes consiste na análise do grau de sintonia e conhecimento da missão e valores da empresa, assim como dos desafios de todos os integrantes da empresa no que tange aos aspectos da gestão de custos, em conformidade à tributação, à estratégia e à inovação. Ou seja, presume-se que os fatores internos que auxiliam na competitividade da empresa, tais como projetos, missão, custos operacionais, estratégias de mercados, devam ser do conhecimento de todos os níveis hierárquicos, já que estes fatores são determinantes para a gestão tributária, conforme dispõe a figura 1 discutida na Seção 3.

As perguntas não estruturadas, constantes na entrevista, buscam averiguar o grau de interação do Consórcio com os órgãos públicos, quer por si só ou por intermédio das associações comerciais e federações de indústrias, ou ainda por quaisquer outros órgãos governamentais.

Outro objetivo da entrevista é investigar a participação do departamento tributário na formação das premissas orçamentárias (formação de preço), o que, de certo modo, reforça os fatores estruturais no que concerne aos concorrentes, menor preço com a expulsão dos tributos e maior vantagem competitiva.

Apresenta-se no quadro 12 o link entre as perguntas da entrevista e as perguntas do questionário:

PERGUNTA DA ENTREVISTA	PERGUNTA DO QUESTIONÁRIO
1) Estratégias para administrar o cumprimento da legislação tributária mediante complexidade das leis ?	2.3 ;3.1; 3.2 ; 3.3; 3.4 ; 3.5 ; 4.1 ; 4.8
2) Como ocorre a interpretação da lei ?	3.2 ; 3.1
3) Quais os departamentos e funcionários responsáveis por interpretar e discutir a norma?	3.1 ; 3.2 ; 3.3 ; 3.4 ; 3.5
4) Quais as estratégias a adotar para captar benefícios fiscais ?	2.2
5) Qual o grau de interação do Consórcio com os órgãos governamentais?	2.1 ; 2.2
6) Quais as providências para evitar novas autuações relativas a mesma causa ?	2.1
7) Quais as ferramentas de controle para eliminar ou minimizar contingências fiscais ?	4.1; 4.2; 4.3; 4.4; 4.5; 4.6 ; 4.7
8) Mantém no seu departamento tributário rotina de auto-auditoria?	4.1
9) A empresa faz análise de variação relativamente aos tributos recolhidos?	4.6
10) Como ocorre o controle do pagamento de tributos?	2.3; 4.6 ; 4.7
11) Qual a participação do departamento tributário na formação das premissas orçamentárias - plano operacional ?	1.10 ;4.8 ; 4.9
12) Quando da criação de uma Sociedade em forma de Consórcio , o aspecto da vantagem tributária foi considerada?	1.7 ; 1.8; 1.9

Quadro 12: Relação Entrevista X Questionário

Fonte: Pesquisa realizada em dez/2009 e Jan/2010

Das informações obtidas com a aplicação de ambos instrumentos de coletas de dados, uma análise de forma ordenada deverá ocorrer a partir dos resultados dos questionários e entrevistas, devendo levar em consideração a adequação dos consórcios face aos princípios da gestão de tributos examinado no referencial teórico.

O quadro 13 descreve o significado de cada categoria de análise:

<u>Categoria de Análise</u>	<u>Significado</u>
POSITIVA	Implica que a empresa respondeu os questionamentos da entrevista e os quesitos correlacionados do questionário aplicados, de forma favorável aos preceitos da gestão de tributos.
POSITIVA COM RESSALVA	Sugere o atendimento aos princípios da gestão de tributos, no entanto existem argumentos na entrevista ou questionários não contundentes.
NEGATIVA	Implica que a empresa respondeu desfavoravelmente aos preceitos da gestão de tributos
NEGATIVA c/ RESSALVA	Indica que a resposta não atende aos princípios da gestão de tributos, contudo existe uma justificativa para tal situação.
DÚBIO	Indica que foi evidenciado respostas antagônicas, que há probabilidade de não haver sincronia entre os departamentos ou profissionais do mesmo Consórcio e que possibilidade de ter uma negativa como resposta, é maior. Podem ainda demonstrar que os entrevistados e respondentes não conhecem a política da empresa ou que a política e missão da organização não estão claras.
DÚBIO CONTESTÁVEL	Indica falta de sintonia entre os departamentos, porém em pelo menos um dos instrumentos de pesquisa existe uma resposta negativa.

Quadro 13: Categoria de Análise da Gestão de Tributos
Fonte: Elaborado pela Autora

As categorias de análise possuem finalidade de medir a eficácia da gestão de tributos sob o ponto de vista do *All Costs, All Parties, All Taxes*, e dos fatores determinantes da gestão de tributos, os quais consideram as implicações fiscais da transação, a abrangência de todos os tributos, sejam diretos ou indiretos, retido ou recolhidos, assim como a mensuração do custo de tributação.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O objetivo desta seção é avaliar a pesquisa realizada nos Consórcios a partir de dois instrumentos de coleta interrelacionados entre si. A análise dos dados ocorreu primeiramente com a juntada da documentação e segregação por blocos das respostas dos questionários aplicados.

As respostas ao questionário fechado foram convertidas em “SIM”, “NÃO”, “Antes”, “Independente” e “Em partes”, de forma a suportar a análise do mesmo modo que as respostas da entrevista foram referenciadas as categorias de análises dispostas na seção anterior.

Dando sequência à primeira fase de análise de dados, houve a segregação das respostas por Consórcio; o objetivo, como informado na seção anterior, era averiguar o grau de sintonia e conhecimento do negócio entre os diversos integrantes do mesmo Consórcio, e, da mesma forma, investigar o grau de conformidade da sociedade com a eficácia da gestão proposta por Scholes (2004, apud POHLMANN 2005).

Com intuito de embasar a pesquisa, foram escolhidos oito funcionários para serem entrevistados e quatorze questionários foram aplicados e respondidos. Os entrevistados possuíam cargo de Supervisor Contábil, Financeiro e Tributário, Comprador e *Controller*, além de alguns Analistas de Tributos.

O segundo momento foi a análise das entrevistas semiestruturadas e das perguntas que surgiram durante a entrevista (não estruturadas). As mesmas também foram separadas por Consórcio. Essas interrogações tiveram relação direta com as perguntas do questionário, tendo como subsídio o referencial teórico.

A análise das entrevistas deu-se através do exame do conteúdo das respostas, expressões e idéias impetradas dos entrevistados. Tem finalidade juntamente com os questionários em subsidiar as respostas aos objetivos deste trabalho.

O aspecto central da entrevista é capturar informações acerca das diversas estratégias dos Consórcios no que diz respeito à gestão de tributos, tais como: evitar novas autuações, cumprimento das obrigações principais e acessórias, captar benefícios fiscais, além de analisar o grau de interação entre o fisco e a empresa, haja vista a necessidade de aproximação com o legislador ordinário. Esta é, inclusive, uma premissa mencionada neste trabalho, na seção que trata da gestão dos tributos, o qual faz referência ao entendimento de Reginato e Nascimento (2007) sobre os fatores conjunturais que são hoje estratégia de gestão.

O terceiro momento da análise de resultado foi uma simulação a partir de documentos

internos disponibilizados por um dos Consórcios, tais como, contratos de prestação de serviço e mercadoria, além de planilha de custo e de encargos sociais e trabalhistas correspondentes aos contratos.

5.1 Caracterização do Consórcio

Será atribuído um nome fantasia a cada Consórcio e o resultado final documentado neste trabalho não relacionará especificamente os nomes dos Consórcios com as respectivas respostas, tendo em vista resguardar a imagem e as informações de natureza sigilosas.

Os respondentes possuíam os seguintes cargos/função: Advogados; Contadores; Supervisor Contábil-Tributário e Financeiro; Analistas tributários e Contábeis; Assistentes de Controladoria; Engenheiros de processo (ligado a direção); Compradores e *Controller*. Dos 14 (quatorze) respondentes/entrevistados, a formação profissional era composta por: 5 (cinco) Contadores; 2 (dois) Advogados; 1 (um) Economista; 3 (dois) Administradores; 2 (dois) Engenheiros; e 1 (um), cuja a profissão não foi informada.

O gráfico 2 demonstra o percentual dos respondentes por formação acadêmica:

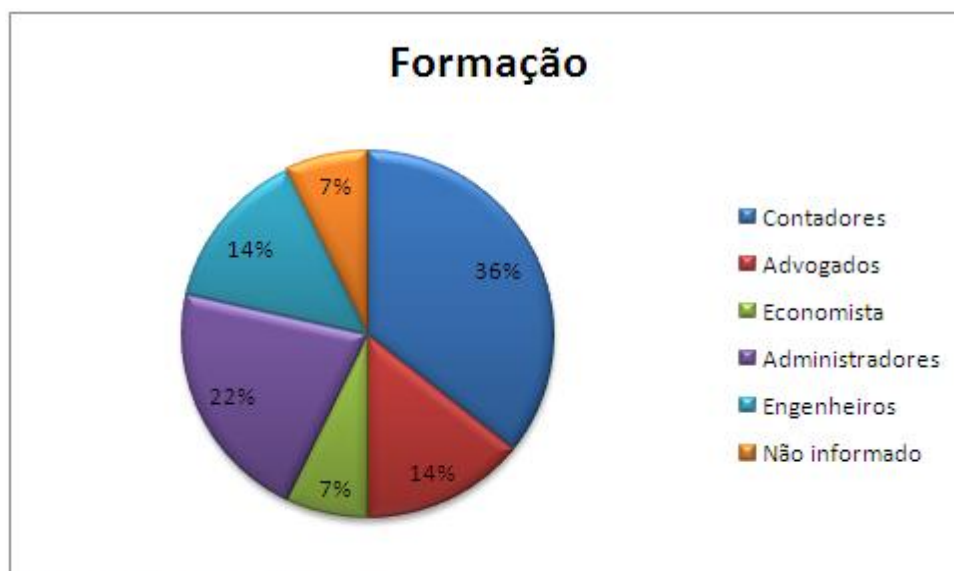


Gráfico 2: Formação Acadêmica

Fonte: Pesquisa realizada em dez/2009 e Jan/2010

Do ponto de vista da gestão de tributos, é relevante a formação acadêmica dos profissionais que trabalham em departamentos ligados direta ou indiretamente aos tributos, principalmente se considerar o tempo na função ou cargo e os instrumentos de qualificação do profissional.

O gráfico 3 demonstra em percentual o tempo na função/cargo dos 14 respondentes:

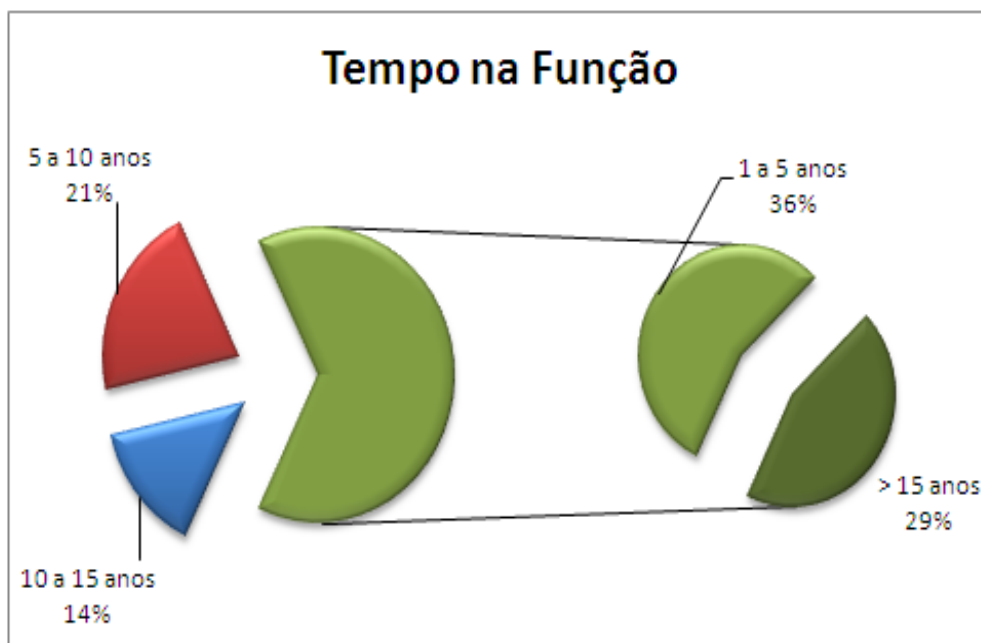


Gráfico 3: Tempo na função

Fonte: Pesquisa realizada em dez/2009 e Jan/2010

Observa-se que 29% dos respondentes tinham mais que 15 anos no cargo ou função, todos com poder de decisão estratégica na área de tributos. Já o maior índice de respondentes foi daqueles que possuem menos que cinco anos de experiência no cargo ou função, entretanto eles estão hierarquicamente subordinados aos com maior tempo.

O tempo na função ou cargo dos quatorze respondentes variou de um a vinte anos, e os mesmos pertenciam a diversos departamentos vinculados à gestão tributária.

De acordo com os autores, discutido na Seção 3, é necessária a conexão entre vários departamentos da empresa, pois vários são os departamentos (ou células) que influenciam na geração de tributos, portanto devem também estar ao alcance da gestão tributária.

Pohlmann (2005) corrobora com esse entendimento na medida em que defende que a tributação não é tema somente do jurídico, mas tem uma finalidade distinta para cada profissional e departamento. Tal levantamento está respaldado com a teoria abordada nas seções anteriores.

Quanto à duração do negócio, os consórcios pesquisados possuem, conforme assentamento legal, tempo determinado para operacionalização do seu empreendimento. De acordo com o levantamento realizado, o período varia entre uma década (melhor estimativa para conclusão de uma obra) a sete décadas. Essa condição é fundamental para caracterizar uma sociedade em forma de Consórcio, conforme dispõe a Seção 2 do referencial teórico.

5.2 Aspectos Jurídicos e Fiscais

Esta subseção foi norteadada por três perguntas diretas e centrais, e oito perguntas condicionais às respostas centrais, adicionadas às questões da entrevista.

O gráfico 4 faz alusão ao resultado da pesquisa para as três perguntas centrais:

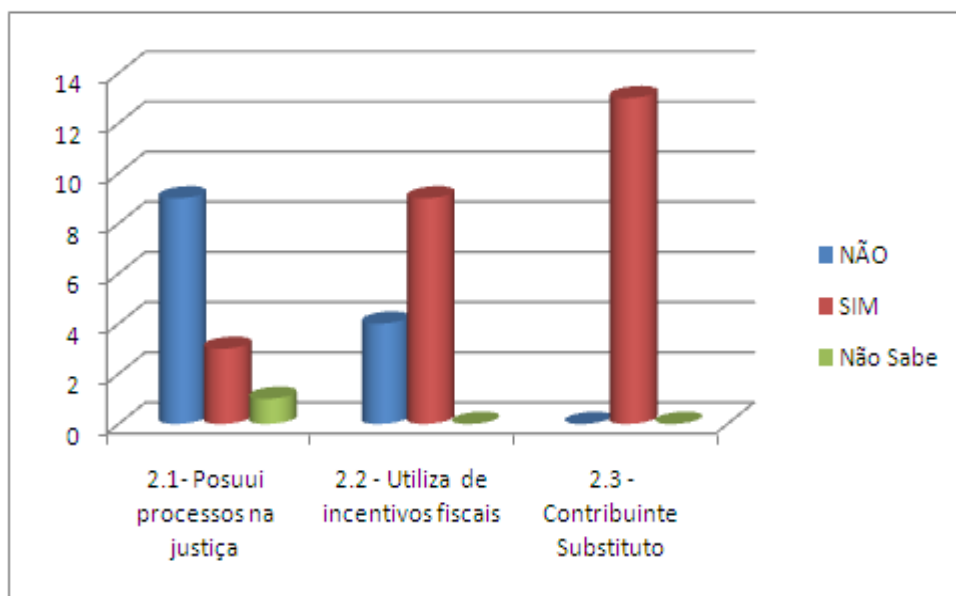


Gráfico 4: Aspecto Jurídicos/Fiscais

Fonte: Pesquisa realizada em dez/2009 e Jan/2010

Dos 14 questionários aplicados nos três consórcios, 10 respondentes informaram que o consórcio possui processo na justiça, três informaram que não há processo na justiça e um respondente alegou não ter subsídio para informar.

No cômputo geral, foi observada a existência de processos na justiça no que tange às causas trabalhistas, previdenciárias e tributárias, cujo valor envolvido variava de 20 mil a 27 milhões de reais.

Em um único Consórcio, evidenciaram-se processos previdenciários e tributários, cujo valor da causa foi, respectivamente, R\$ 27 milhões e R\$ 1,5 milhões. Não foi evidenciado na pesquisa processos na esfera trabalhista, entretanto, de acordo com as fontes secundárias obtidas através das publicações do Instituto Observatório Sociais – IOS (2009), esse mesmo Consórcio possui processo trabalhista com valor relevante de causa. Há de se presumir que os respondentes não tinham conhecimento da questão ou que, no momento das respostas, esse dado não foi proeminente para eles. Vale notar que o tempo de função dos respondentes nesse consórcio variou de 1 a 20 anos.

No outro Consórcio, observou-se que foi informado, por um respondente, sobre um processo trabalhista, inclusive com o valor da causa expresso. Porém, o contador responsável pela empresa contrapôs que na mesma não havia processo tributário, previdenciário ou trabalhista.

Resumidamente, dos três consórcios pesquisados, somente um não tem processo tramitando na justiça tributária, previdenciária e trabalhista, conforme demonstra a tabela 6.

TABELA 6 : Processos na Justiça

Objeto da Pesquisa	Trabalhista	Tributário	Previdenciário
Consórcio Alfa	> 10 milhões	> 1 milhão	> 25 milhões
Consórcio Beta	< 50 mil	-	-
Consórcio Gama	sem processo	sem processo	sem processo

Fonte: Pesquisa realizada em dez/2009 e Jan/2010

A partir do exame do conteúdo das respostas e idéias impetradas dos entrevistados, associadas aos questionários, cumpre ressaltar que o Consórcio Alfa possui causas na justiça no que concerne aos aspectos trabalhistas, tributários e previdenciários, como, juridicamente, para cada causa há um mérito, o tratamento é diferenciado. Destarte, segundo todos os entrevistados desse consórcio, “todos esses processos são contabilizados como provável de perda, o que significa para a companhia, oportunidades de perda, isso não quer dizer que vamos efetivamente perder, mas é prudente fazermos essa provisão” (Entrevistado 3). A causa previdenciária a empresa já ganhou na primeira instância.

Principalmente para as causas tributárias, foi informado que o Consórcio Alfa evita as operações que possam eventualmente gerar contingência fiscal, tais como, aquisição de produtos ou serviços de fornecedores com pendência em algum órgão público. No geral, foi criado um protocolo de auditoria interna que possibilita sinalizar possíveis contingências. O controle utilizado por essa empresa para evitar reincidência de autuações foi aceito pela própria auditoria da - KPMG -*Keynvel*, *Peat, Marwick*, *Goerdeler* como enfatizado por um dos entrevistados: “aprendemos com os nossos próprios resvalos” (Entrevistado 1).

Os respondentes do Consórcio Beta informaram que, por não haver processos na justiça, não há razão para criar estratégias de combate a autuações recorrentes. Quanto a possíveis novas autuações, foi informado que não existe nenhuma estratégia pré-definida, basta o cumprimento da lei.

O Consórcio Gama, por também nunca ter tido autuações, os respondentes sugerem impropriedade a criação de procedimentos para evitar reincidência. Nesse caso, para eles, o

procedimento seria aumentar os custos de conformidade à tributação, haja vista o aumento dos custos do trabalho e tempo que seriam consumidos para atender a essa formalidade. Os controles ou ciência dos custos de conformidade à tributação é uma alegação teorizada por Evans; Tran-Nam, Pope, (2001, 2000 apud MAIA et al 2008) discutida na subseção 3.3.3. Para impedir possíveis autuações, segundo um dos entrevistados, “existe o trabalho de auditoria interna da consorciada líder do empreendimento” (Entrevistado 1).

Quanto à estratégia de captação de incentivos fiscais e, como consequência, o grau de interação com os órgãos públicos, que tem como objetivo analisar as premissas que refletem também os fatores internos, como a inovação, a pesquisa e desenvolvimento, bem como o conhecimento das metas e política da empresa, para o Consórcio Alfa, a captação de benefícios fiscais está no entendimento da legislação em vigor e no potencial econômico e sustentável do empreendimento. O Consórcio Alfa possui, além dos benefícios fiscais permitidos por lei, tal como o PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador, vários outros benefícios, dentre eles a aquisição de insumos e ativo fixo no mercado local, através da isenção do ICMS; suspensão do diferencial de alíquota nas aquisições de Ativo Fixo e o Regime Tributário para incentivo à modernização e ampliação da estrutura portuária. -
REPORTO.

Quanto ao grau de interação com órgãos públicos, faz parte da cultura organizacional o bom relacionamento com seus *stakeholders*, nele incluindo o governo e a comunidade. É ressaltado por um dos entrevistados que “a postura do bom relacionamento é baseada no Código de Conduta Ética Empresarial”. (Entrevistado 4)

No Consórcio Beta, no que diz respeito à utilização de incentivos fiscais, observou-se que, determinado respondente, apontou que a empresa goza de incentivo fiscal e outros respondentes apontaram que a empresa não possui incentivo fiscal.

Inferiu-se que o incentivo fiscal apontado por um dos respondentes desse Consórcio, “Isento do Recolhimento do ICMS” (Respondente 1), de fato não se trata de incentivo fiscal específico ao segmento da economia deste Consórcio, mas, sim, de uma figura tributária – diferimento fiscal, concedido a uma outra categoria econômica. A aplicabilidade de lei está diretamente ligada à sua interpretação. Essa é, inclusive, uma premissa adotada por Borges e Quintana (2008), discutida na subseção 3.3 do referencial teórico.

Para esse Consórcio, dois tipos de respostas foram atribuídas à questão estratégia de obtenção de benefícios fiscais, sendo a primeira: “no momento não há estratégia nem estudo para obtenção de recursos” (Entrevistado 1); e a segunda: “a permanência ao benefício do diferimento do ICMS” (Entrevistado 2). Quanto ao quesito

interação com os órgãos públicos, observou-se da mesma forma duas respostas antagônicas: “Não há” (Entrevistado 2) e “Muito bom” (Entrevistado 1).

Os respondentes e entrevistados do Consórcio Gama informaram que o Consórcio não usufrui de nenhum benefício fiscal, não possui estratégia para captação de incentivos fiscais, mas possui uma relação diplomática com os órgãos públicos, clientes, fornecedores e comunidade.

Quanto ao quesito que trata de Contribuinte Substituto, para essa categoria, dois dos Consórcios são contribuintes de direito e substituto, e somente um é contribuinte substituto. Ressalta-se que, de acordo com Caldas e Santos (2009), citados no referencial teórico, contribuinte substituto é aquele que recolhe o tributo.

Sendo contribuinte substituto o sujeito passivo fica obrigado a reter, recolher e pagar os tributos de acordo com o CTN/66 e Lei Municipal, ou seja, recai a ele toda a penalidade da lei que regulamenta aquela exigibilidade, nesse sentido é essencial o controle acurado da movimentação (retenção, recolhimento, pagamento) desses impostos.

Para suporte de controle das retenções dos tributos, que recai a esses contribuintes, especificamente os pagamentos de tributos, evidenciou-se que para cada Consórcio existe um procedimento diferente, porém somente um Consórcio demonstrou um sistema eficaz, os demais demonstraram controle manual e centralizado em pessoas.

O controle eficaz foi evidenciado no Consórcio Alfa, porquanto possui *check list*, relatórios eletrônicos, planilhas em *excell* e relatórios suporte que associados a reconciliação de tributos geram o montante a recolher. O pagamento dos tributos, referentes aos tributos retidos, por procedimento, somente devem ocorrer após conciliação da conta contábil correspondente.

No Consórcio Beta o controle é feito pelas notas fiscais emitidas (manual) que repassa a contabilidade (é terceirizada) para que seja efetuado o pagamento dos tributos. A conciliação contábil ocorre a posteriori ou algumas vezes independe do pagamento dos tributos. Não há procedimento padrão.

Para o Consórcio Gama, existe um *check list* e controle manual centralizado em pessoas. Entretanto, foi informado por um dos entrevistados que: “é por procedimento, o departamento financeiro, obrigado a participar diretamente do valor a ser pago aos tributos, devido a análise do fluxo de caixa. Essa é uma das forma que assegura a credibilidade e confiabilidade das transações financeiras praticadas pelo Consórcio Gama perante os seus Consorciados, Clientes, Fornecedores e sobretudo o fisco” (Entrevistado 1).

5.3 Aspectos da Qualificação Profissional em Relação a Gestão Tributária

No que diz respeito à qualificação do empregado, é importante frisar que a luz da gestão de tributos é fundamental o conhecimento e a atualização da legislação, seja tributária, trabalhista, previdenciária e contratual.

Foi unânime para os 14 respondentes o conhecimento técnico e de legislação tributária e previdenciária. Todavia, não houve unanimidade para o conhecimento ao critério de rateio de um Consórcio e a capacidade de interpretação de lei.

Dos respondentes, 72% apontaram que o profissional responsável pela parte tributária atende aos cinco requisitos do questionário, isto é : tem conhecimento acerca da legislação societária que norteia a empresa que trabalha ; conhece as cláusulas pertinentes ao contrato constitutivo ; tem conhecimento dos critérios de rateio de custos e contabilizações ; é capaz de responder pelas atribuições do cargo; e, conhece as rotinas inerentes à legislação tributária com capacidade, inclusive de interpretar legislações.

As respostas para critério de rateio e legislação societária não foram uniformes no Consórcio Beta. Alguns respondentes apontavam que o profissional responsável pelos assuntos tributários não tinha conhecimento suficiente de tal matéria, outros apontaram pelo conhecimento pleno.

Neste tocante, o embasamento teórico explorado na pesquisa, acena para pensamento de Teixeira e Zanluca (2005 apud MAIA 2006), quando afirmam que a atualização dos profissionais envolvidos na esfera tributária é indispensável. Logo, para cumprir a lei mediante o excesso de publicações, faz-se necessário estabelecer estratégia de manter atualizados e qualificados esses profissionais, posto que a interpretação das leis que abrange inclusive, contratos, pareceres, portaria, requer habilidade e muito conhecimento técnico do assunto.

A espécie de Gestão Tributária - Interpretação das Leis ou hermenêutica do Direito ou ainda ato de elucidar as leis, teorizada na seção 3 desse trabalho, conforme Borges e Quintana (2008) permite a compreensão da regra jurídica a qual determina seu sentido e alcance. Esta é realizada no Consórcio Alfa pelo departamento tributário/fiscal e contábil, assim como pelo departamento jurídico, tributário e contábil dos Consorciados. Há um entendimento, que devido alta complexidade das leis e o grande quantitativo de normas tributárias publicadas diariamente, é mais fácil a compreensão quando os diversos departamentos e profissionais fazem a interpretação. A exemplo, da IN 834/08 provocou inúmeros debates e reuniões para o

entendimento da mesma no Consórcio Alfa.

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

Quanto a espécie de Gestão Tributária – Planejamento Tributário, os entrevistados do Consórcio Beta informaram não ter nenhuma estratégia para essa espécie de gestão. O entrevistado do Consórcio Gama, informou desconhecer alguma estratégia, mas não descartava a existência, já o Consórcio Alfa informou que essa atividade deve fazer parte do dia a dia.

Um aspecto que chama atenção foi a observação de um entrevistado do Consórcio Alfa em relação ao Planejamento Tributário X Interpretação das Leis: “ não é possível pensar em planejamento tributário sem contudo ter a habilidade e competência para interpretar as leis” (Entrevistado 5).

Essa afirmativa reforça o pensamento da gestão de tributos inferida por Zalunca (2009) e Scholes (2004, apud POHLMANN 2005), que afirma não ser possível fazer gestão de tributos dissociando as espécies um das outras, elas se completam.

A propósito dessa teoria e dos dados expostos, o planejamento tributário, utilizado pelo Consórcio Alfa, visa não somente uma economia de tributos, mas abrange, sobretudo, os três temas que reforçam a eficácia do planejamento (*all parties, all taxes e all costs*) a, exemplo das importações *Drawback*, e as três categorias de tipos de planejamento (anulação, redução e adiamento), ambos debatidos no referencial teórico.

Ainda nesse contexto de planejamento tributário, um ponto importante a aludir refere-se ao seu aspecto temporal. Estes aspectos também reforçam, ou não, o uso dessa espécie de gestão, a exemplo, da observação feita por um dos entrevistados do Consórcio Alfa: “algumas vezes a empresa só usufrui do resultado do planejamento tributário, muito tempo depois” (Entrevistado 4). Argumentação similar foi a do Consórcio Gama: “o governo quando resolve incentivar ou quando aprova uma estratégia da empresa, o prazo de execução da obra já terminou”(Entrevistado 1) e completa: “ o prazo de execução de uma obra é mais rápido que as decisões do fisco”

No que tange a estratégia - cumprir a legislação tributária face às mudanças e complexidade das leis - observou-se a consistência entre os respondentes para o Consórcio

Alfa. Este mantém uma estrutura de consultores tributários na planta, os quais são suportados por consultores da área jurídica e tributária da empresa líder do empreendimento, os quais reúnem-se semestralmente para discutir a aplicabilidade das leis. Uma das ferramentas para assegurar controle é aplicação de protocolo de auditoria da Lei SOX e o Sistema Operacional base Oracle, que torna todos os processos eletrônicos.

Em oposição a esse controle, foi informado por um dos entrevistados, uma falha no que tange a composição de preço nos contratos referente a aquisição de mercadorias: “Percebemos uma deficiência nos nossos contratos de mercadorias locais, embora tardia, essa deficiência somente foi detectada, pelos protocolos de auditoria interna idealizados pelos próprios integrantes do departamento tributário “. (Entrevistado 4)

Quanto ao Consórcio Beta, literalmente foi informado que “não existe uma estratégia definida. Nesse caso, o Contador tem a responsabilidade de manter-se atualizado no tocante a qualquer alteração. Nas situações que o mesmo não tenha condição de interpretar a lei, a diretoria da empresa líder é informada para tomar todas providencias que achar necessárias, nela incluindo a contratação de uma consultoria externa” (Entrevistado 1). Foi informada, ainda, por outro funcionário, a existência de assinaturas de periódico e cursos de atualização.

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

No Consórcio Gama, toda a estratégia é discutida e mantida entre os consortes. Não há divulgação dessa estratégia, mas sim o resultado da discussão, ou seja, é divulgada a forma de execução da tarefa, sendo a mesma monitorada por auditorias dos consorciados. Para esse caso o Consórcio não tem autonomia, o que diverge parcialmente da teoria discutida na seção 2 que trata das Características.

5.4 Aspectos Operacionais, Fiscais / Tributários.

Esta subseção tem relação direta com a espécie de gestão tributária, Monitoramento das Leis. Observou-se que as respostas para os três Consórcios demonstram adequação ao referencial teórico.

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

O Consórcio Beta informou dos periódicos especializados, atualizações através de treinamento constante, obrigatoriedade do cumprimento tempestivo da entrega das declarações além de atuar de forma conservadora no que se refere a pagamento de tributos e entrega de declarações. Observou-se, na oportunidade, divergência no que tange a Assistência de Consultoria Externa. Alguns respondentes informaram que “a empresa não faz uso da Consultoria Externa” (Entrevistado 3); outros informaram que “a empresa utiliza dessa ferramenta” (Entrevistado 1).

Os entrevistados do Consórcio Gama responderam que utiliza de ferramentas. Entretanto, a regra para o emprego advém da Administração Central que é comandada pela equipe líder e que repassa as instruções aos funcionários do Consórcio. Enfatizou ainda que as ferramentas adotadas são as auditorias periódicas realizadas pelas consorciadas, as reconciliações bancárias e reconciliações de tributos, além de treinamento e assinaturas de periódicos. Na oportunidade, foi destacado por um dos entrevistados o uso do *Balanced Scorecard* - BSC, ressaltando nesse ponto que: “que uma das missões da empresa é o controle para prestar contas com os acionistas” (Entrevistado 1).

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

Designadamente no item que trata das obrigações acessórias, o SPED, por exemplo, foi consensual o prazo de enquadramento dos Consórcios nessa obrigação, inclusive sobre as penalidades previstas na lei para o não cumprimento da mesma. Resende (2009) avalia sobre a violação da Lei 8.137/90 daquelas empresas que não se adaptarem ao SPED, ou seja, foi evidenciado que todos os consórcios conhecem o prazo que a sua categoria econômica deva transmitir essa obrigação.

No referencial teórico desse trabalho, fez-se uma abordagem para essa obrigação, entretanto é válido ressaltar que, pelo fato dos Consórcios não ter personalidade jurídica, conforme proposição de Teixeira e Guerreiro (1989 apud XAVIER, 2001) não faturam, não apuram lucro, não contratam e, portanto, não podem ser contribuintes de tributos logo há presunção da anistia pela entrega do SPED. Por outro lado, para efeito de controle e subsidio às Consorciadas (que é função do Consórcio) necessário se faz a geração do SPED “auxiliar”, como já ocorre com o controle do Consórcio Alfa.

Com relação às reconciliações das contas de tributos e correspondente recolhimentos dos quatorze questionários aplicados somente um a resposta foi diferente, que foi de um respondente do Consórcio Beta, ou seja, especificamente para ele a Reconciliação das Contas de Tributos não são feitas por um analista de tributos.

Ao observar a questão que envolve o aspecto temporal do recolhimento dos tributos, intrinsecamente relacionada ao momento da reconciliação dos mesmos, percebeu-se no Consórcio Beta, também duas respostas distintas: 1) “Recolhimento independe da reconciliação” (Respondente 1); e 2) “Pagamento ocorre após a reconciliação” (Respondente 2).

Quanto aos Consórcios, Alfa e Gama, não houve divergências interna entre os pesquisados. Para o Consórcio Alfa, a reconciliação é feita antes do pagamento dos tributos, obedecendo ao prazo legal para o recolhimento, ou seja, a liquidação da exigibilidade tributária ocorre somente após conciliação contábil. Já para o Consórcio Gama, o recolhimento dos tributos independe das reconciliações, mas há obediência ao prazo legal quanto ao recolhimento. Cabe considerar que durante a pesquisa foi observado por um dos entrevistados do Consórcio Gama “Recolhemos o ISSQN em duplicidade.” (Entrevistado 2).

No que diz respeito às questões que envolvem rotina de auto-auditoria e análise de variação, tanto o Consórcio Alfa quanto o Gama possuem essa prática já incorporadas como procedimentos. O Consórcio Beta não possui a prática de auto auditoria e, quanto a análise de variação as respostas foram, “SIM” e “NÃO”.

Quanto aos assuntos ligados ao aspecto estratégico tributário e as operações de comércio exterior, os respondentes deveriam informar a existência de um comitê tributário e as operações com o comércio internacional.

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

Para a transação com o Comercio Exterior, os respondentes do Consórcio Alfa informaram que não há transação com o Comércio Exterior no que tange as operações de exportação, salvo as operações consideradas como de “valor baixo”, tais como as remessas para amostra, sem retorno e sem variação cambial. As demais operações são de responsabilidade integral de cada Consorciado, não transitando pela contabilidade do Consórcio.

A operação de importação, com raras exceções, ocorre em nome de um membro, ainda que o bem importado seja consumido pelo Consórcio, ou seja, um dos membros adquire o bem do exterior, para consumo de todos os outros consorciados. A DI – Documento de Importação ocorre em nome do membro importador, porém o registro contábil e financeiro ocorre em nome do Consórcio. Foi observada a existência de importação de material secundário por *Drawback* contabilizado nos livros do Consórcio.

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

Neste contexto de estratégia, as premissas orçamentárias auxiliam na tomada de decisão quanto a mudança de cenários. A empresa opta por uma alternativa ou outra (planejamento tributário definitivo ou não-definitivo), de forma a ponderar a viabilidade econômica do projeto. Diante dessa teorização (abordada na seção 3), ajuíza-se acerca das respostas constantes na entrevista.

Na resposta do Consórcio Alfa, foi evidenciada uma participação ativa do departamento tributário tanto na elaboração do orçamento operacional, quanto no plano estratégico, inclusive. Foi ressaltado, inclusive, por um dos entrevistados que “o departamento tributário tem uma participação importante na formação e execução do plano estratégico da empresa, ele sugere novas práticas e eliminam possíveis práticas que para aquele ano não reforçam a missão da organização” (Entrevistado 5). Essa observação foi asseverada na seção 3 deste trabalho pela doutrina de Reginato e Nascimento (2007, p.235): “exerce influência mediante a indução de práticas que levam a consecução da missão e dos objetivos da empresa”.

Alguns entrevistados e respondentes do Consórcio Beta informaram não participar das premissas orçamentárias, porém foi ressaltado por um outro entrevistado que “toda carga que incide sobre os contratos é discutido previamente com a contabilidade” (Entrevistado 1). Infere-se que não foi observada durante a pesquisa a missão, visão e ou valores organizacionais deste Consórcio, muito menos da empresa Líder ou de quaisquer outras consorciadas.

O Consórcio Gama, por sua vez, informou que não participa das premissas orçamentárias, entretanto analisa os impactos do orçamento proposto para aquele ano na formação de preço, “as premissas orçamentárias são feitas pelo consorciado Líder”

(Entrevistado 1); e , quanto a missão do Consórcio, advém a da missão e valores dos componentes do Consórcio.

O último tópico dos questionários e entrevista aborda a participação da tributação como vantagem na constituição do Consórcio. O objetivo dessa questão não é avaliar as vantagens competitivas constante nesse tipo de sociedade e enunciada por Hitt, Ireland e Hoskisson (2008). Eles abordam as *joint venture* como uma aliança estratégica entre duas ou mais empresas que dividem seus recursos e capacitações, a fim de desenvolver uma vantagem competitiva e com isso manter-se contínuo e crescente, mesmo diante das intempéries do mercado. A abordagem desse quesito está na relação que a gestão de tributos tem na formação do Consórcio ou *joint venture*.

O Consórcio Alfa informou que quando da concepção da Sociedade em forma de Consórcio não foi levado em consideração, na totalidade, o aspecto tributário especificamente por se tratar dessa forma de sociedade, mas por estar situado em uma região sujeita ao benefício fiscal federal, como a área da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE, (isenção do IRPJ), bem como uma região geograficamente favorável. Segundo um dos entrevistados: “A formação de uma sociedade com característica competitiva por natureza, comungada a uma região acessível à incentivo fiscal foi o fator preponderante na formação do Consórcio Alfa” (Entrevistado 4).

Os entrevistados do Consórcio Beta abordaram que o aspecto tributário não foi o principal fator, o fator mais relevante foi à *expertise* na execução do empreendimento, possuir tecnologia de ponta e poder de barganha para executar a obra. Essa resposta, inclusive, foi compactuada, nas entrelinhas pelo Consórcio Gama: “O consorciados possuem experiência e tecnologia para executar a atividade que foi negociada, então criar um consórcio para executar essa obra foi o que pesou na decisão” (Entrevistado 1).

Há de se observar que a adoção da estratégia de associar-se com outras empresas para assumir atividades que isoladamente não teriam forças econômicas e tecnológicas para executá-las, retratam a percepção de Consórcio atribuída por Requião (2007) estudada no referencial teórico deste trabalho.

O quadro 14 demonstra de maneira resumida as respostas atribuídas as questões aplicadas no questionário.

<u>Aspectos Jurídicos /Fiscais</u>	<u>Consórcio Alfa</u>	<u>Consórcio Beta</u>	<u>Consórcio Gama</u>
2.1 Processo na Justiça	SIM	SIM / NÃO	NÃO
2.2 Utiliza incentivo fiscal	SIM	SIM / NÃO	NÃO
2.3 Contribuinte Substituto	SIM	SIM	SIM
2.3.1 Controle das retenções	Eletrônico/Reconciliação/Outros	Manual/Eletrônico	Manual
<u>Qualificação do Empregado</u>	<u>Consórcio Alfa</u>	<u>Consórcio Beta</u>	<u>Consórcio Gama</u>
3.1 Conhecimento s/ legislação societária	SIM	SIM	SIM
3.2 Conhecimento Contrato Constitutivo	SIM	SIM / NÃO	SIM
3.3 Conhecimento de Critério de Rateio	SIM	SIM / NÃO	SIM
3.4 Capaz de responder as atribuições conferidas	SIM	SIM	SIM
3.5 Conhecimento s/ legislação tributária	SIM	SIM	SIM
<u>Aspectos Operacionais Fiscais/Tributários</u>	<u>Consórcio Alfa</u>	<u>Consórcio Beta</u>	<u>Consórcio Gama</u>
4.1 Instrumento p/ atualização da Lei	SIM	SIM	SIM
4.2 Conhece as Obrigações pertinentes	SIM	SIM	SIM
4.3 Obrigações entregues no prazo	SIM	SIM	SIM
4.4 Controle de Retenção na Fonte	SIM	SIM	SIM
4.5 CND's vigente	SIM	SIM	SIM
4.6 Reconciliação - Analista Tributário	SIM	SIM / NÃO	SIM
4.7 Momento Reconciliação/Pagamento	Antes	Antes/independe	Independe
4.8 Comitê Tributário	SIM	NÃO	Em partes
4.9 Transaciona com mercado externo	Em partes	NÃO	NÃO

Quadro 14: Aspectos operacionais

Fonte: Pesquisa realizada em dez/2009 e Jan/2010

As respostas “SIM”, “NÃO”, “Antes”, “Independente” e “Em partes”, conforme informado na Seção 4, Aspectos Metodológicos, subsidiará a análise das questões.

As respostas SIM/NÃO indicam que houve réplicas diferentes para a mesma pergunta no mesmo Consórcio, sendo observado, exclusivamente no Consórcio Beta nos três quadrantes, ou seja, nos três blocos de perguntas.

Note que as categorias de análises que representam a espécie de gestão de tributos, como o Monitoramento das Leis, que estão inseridas nos Aspectos Operacionais, Fiscais/Tributários receberam SIM de maneira unânime e, o que representa a espécie de gestão como o Planejamento Tributário, somente o Consórcio Alfa apontou o SIM.

Os Consórcios Alfa e Gama contiveram integralmente com o SIM, as questões que suscita o uso da Interpretação das Leis. Isto significa dizer que ambos estão *compliance* com os quesitos da eficácia da gestão tributária.

De acordo com o que foi proposto na metodologia, estabeleceu-se equivalência entre as respostas das entrevistas X questionários, conforme exposto nesta seção. O Quadro 15 demonstra a sinopse das respostas obtidas dos Questionários X Entrevista

<u>Entrevista</u>	<u>Questionário</u>	<u>Consórcio Alfa</u>	<u>Consórcio Beta</u>	<u>Consórcio Gama</u>
1) Estratégias para administrar o cumprimento da legislação tributária mediante complexidade das leis ?	2.3 ;3.1; 3.2 ; 3.3; 3.4 ; 3.5 ; 4.1 ; 4.8	POSITIVA	NEGATIVA C/ RESSALVA	POSITIVA C/ RESSALVA
2) Como ocorre a interpretação da lei ?	3.1; 3.2	POSITIVA	POSITIVA C/ RESSALVA	POSITIVA
3) Quais os departamentos e funcionários responsáveis por interpretar e discutir a norma?	3.1 ; 3.2 ; 3.3 ; 3.4 ; 3.5	POSITIVA	POSITIVA C/ RESSALVA	POSITIVA
4) Quais as estratégias a adotar para captar benefícios fiscais ?	2.2	POSITIVA	NEGATIVA	NEGATIVA C/ RESSALVA
5) Qual o grau de interação do Consórcio com os órgãos governamentais?	2.1 ; 2.2	POSITIVA	DÚBIO	POSITIVA C/ RESSALVA
6) Quais as providências para evitar novas autuações relativas a mesma causa ?	2.1	POSITIVA	DÚBIO	POSITIVA
7) Quais as ferramentas de controle para eliminar/minimizar contingências fiscais ?	4.1; 4.2; 4.3; 4.4; 4.5; 4.6 ; 4.7	POSITIVA	POSITIVA	POSITIVA
8) Mantém no seu departamento tributário rotina de auto-auditoria?	4.1	POSITIVA	NEGATIVA	POSITIVA
9) A empresa faz análise de variação relativamente aos tributos recolhidos?	4.6	POSITIVA	DÚBIO ; CONTESTÁVEL	POSITIVA
10) Como ocorre o controle do pagamento de tributos?	2.3 ;4.6 ; 4.7	POSITIVA	DÚBIO ; CONTESTÁVEL	POSITIVA C/ RESSALVA
11) Qual a participação do departamento tributário na formação das premissas orçamentárias - plano operacional ?	1.10 ;4.8 ; 4.9	POSITIVA	NEGATIVA	NEGATIVA C/ RESSALVA
12) Quando da criação de uma Sociedade em forma de Consórcio , o aspecto da vantagem tributária foi considerada?	1.7 ; 1.8; 1.9	NEGATIVA C/ RESSALVA	NEGATIVA C/ RESSALVA	NEGATIVA C/ RESSALVA

Quadro 15: Síntese Entrevista X Questionário X Fontes Secundárias

Fonte: Pesquisa realizada em jul/2009 e Jan/2010

Ao analisar ordenadamente o resultado dos questionários e entrevistas do Quadro 15, algumas considerações devem ser feitas. As categorias de análises têm como finalidade verificar a eficácia da gestão, que segundo a teoria, é aquela que abarca os princípios: *all parties, all taxes e all costs*. O primeiro leva em consideração os impactos fiscais da transação; o segundo tem como base todos os tributos sejam implícitos ou explícitos, diretos e indiretos

e, o terceiro reconhece que a tributação não é o único custo da empresa.

Mediante a esse entendimento, conjugado com a concepção das espécies de gestão de tributos, defendida por Zanluca (2009), e os fatores determinantes da gestão utilizados por Reginato e Nascimento (2007) discutidos de maneira delineada na seção 3 do eixo epistemológico deste trabalho, retrata-se as variáveis que influenciam no desenvolvimento das estratégias das empresas, na consecução de uma economia de tributos capaz de assegurar que os fatores conjunturais associados aos fatores estruturais, não impeçam o crescimento e continuidade operacional das empresas.

Nesse sentido, faz-se necessário traduzir ou compilar o resultado extraído da pesquisa disposto no quadro 15 de forma a se ter respaldo para responder aos objetivos específicos e geral desta pesquisa.

Dos três Consórcios pesquisados, o Consórcio Alfa foi o que obteve a maior categoria de análise POSITIVO e somente uma NEGATIVA C/ RESSALVA. Esta categoria, inclusive, foi um dos pontos de interseção entre os pesquisados, representa os aspectos que motivaram a constituição da sociedade, que, para esse caso, não teve como fator preponderante a tributação, porém considerou os fatores conjunturais e estruturais. O Consórcio Gama obteve a segunda maior categoria de análise POSITIVA, todavia obteve o maior número de POSITIVA C/ RESSALVA.

Outro denominador comum entre os pesquisados refere-se às ferramentas de controle para evitar contingências fiscais, os quais reforçam a gestão de tributos cuja espécie é o monitoramento das Leis. Observa-se nesse caso, a categoria de análise POSITIVO.

O Consórcio Beta abarcou o maior índice de NEGATIVA e foi o único a obter as categorias DÚBIO CONTESTÁVEL e DUBIO. Esses dois últimos avaliam o grau de sintonia entre os diversos departamentos e o engajamento dos funcionários quanto as políticas e missão da empresa, considerados como fatores internos.

O gráfico 5 resume o desempenho de cada Consórcio mediante as principais categorias de análises, ou seja POSITIVA e NEGATIVA que examinam a aplicabilidade da gestão de tributos nas suas operações.

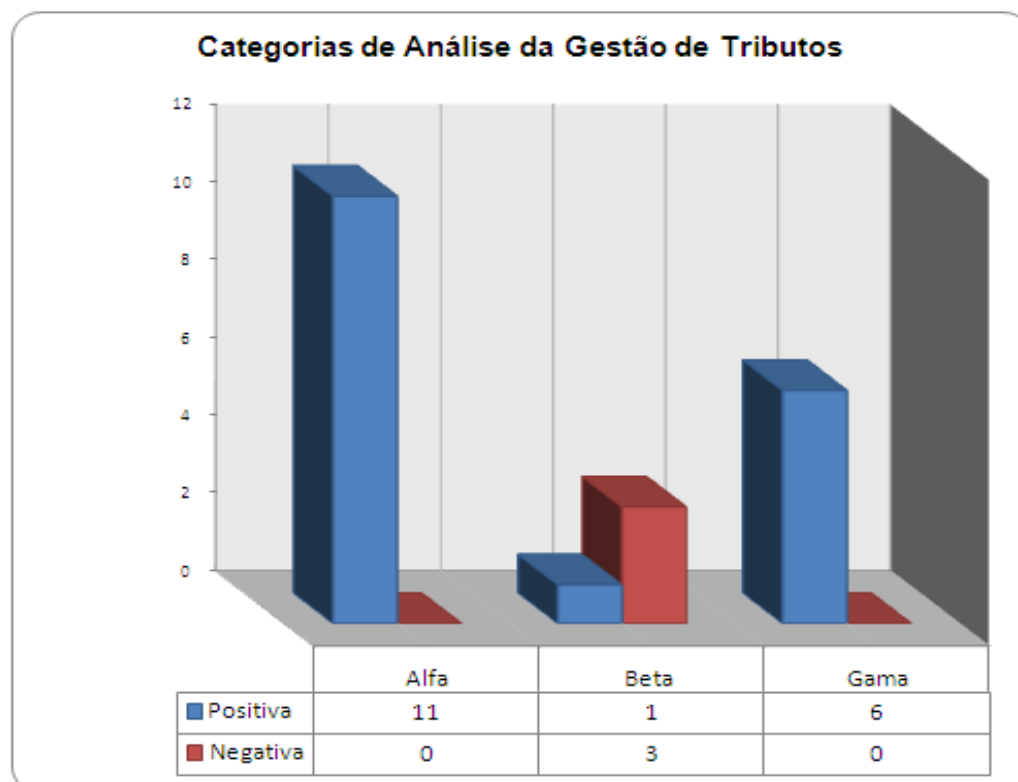


Gráfico 5: Categorias de Análise Positiva / Negativa

Fonte: Pesquisa realizada em dez/2009 e Jan/2010

Nota-se que dos doze itens que medem a aplicabilidade da gestão de tributos de forma favorável a empresa, o Consórcio Alfa enquadrou-se em 11 que corresponde a 91,6% de adequação, seguido do Consórcio Gama com 50%. Este último, por outro lado, obteve 8,4% de indicador desfavorável a gestão de tributos. Já o Alfa não obteve categoria de análise desfavorável.

Para as operações do Consórcio Beta, dentro da perspectiva de medição das categorias de análises do gerenciamento de tributos, evidenciou-se que, aproximadamente 9% são compatíveis ao Favorável e 23% não se adéquam, em hipótese alguma, na gestão de tributos.

Durante a entrevista, como já ressaltado anteriormente, foi detectado argumentos que, embora direcionasse ao cumprimento da gestão de tributos não foram incisivos. É o caso das POSITIVA C/ RESSALVA. Isto posto, a falta de contundência nas respostas ou de incongruência com as práticas fiscais adotadas nas empresas indicaram que dois dos três pesquisados, ou seja, Consórcio Beta e Gama, não estão *compliance* com os itens estratégias para administrar o cumprimento da legislação tributária ; metodologia para interpretação das leis; interação com os órgãos ; estratégia para recolhimento e pagamento dos tributos retidos na fonte.

Ainda nas respostas com ressalvas, outras indicavam claramente o não cumprimento

da gestão de tributos, mas com respaldo convincente - NEGATIVA C/ RESSALVA, a exemplo da constituição do Consórcio, onde os três pesquisados optaram por escolher fatores comerciais e tecnologia para o *start* do empreendimento, ficando o aspecto da tributação em segundo plano.

Após o entendimento do significado de cada categoria de análise e a alocação dessas com os pesquisados, é pertinente demonstrar graficamente o resumo da performance dos Consórcios em relação as seis categorias, portanto o gráfico 6 faz alusão ao Quadro 15:

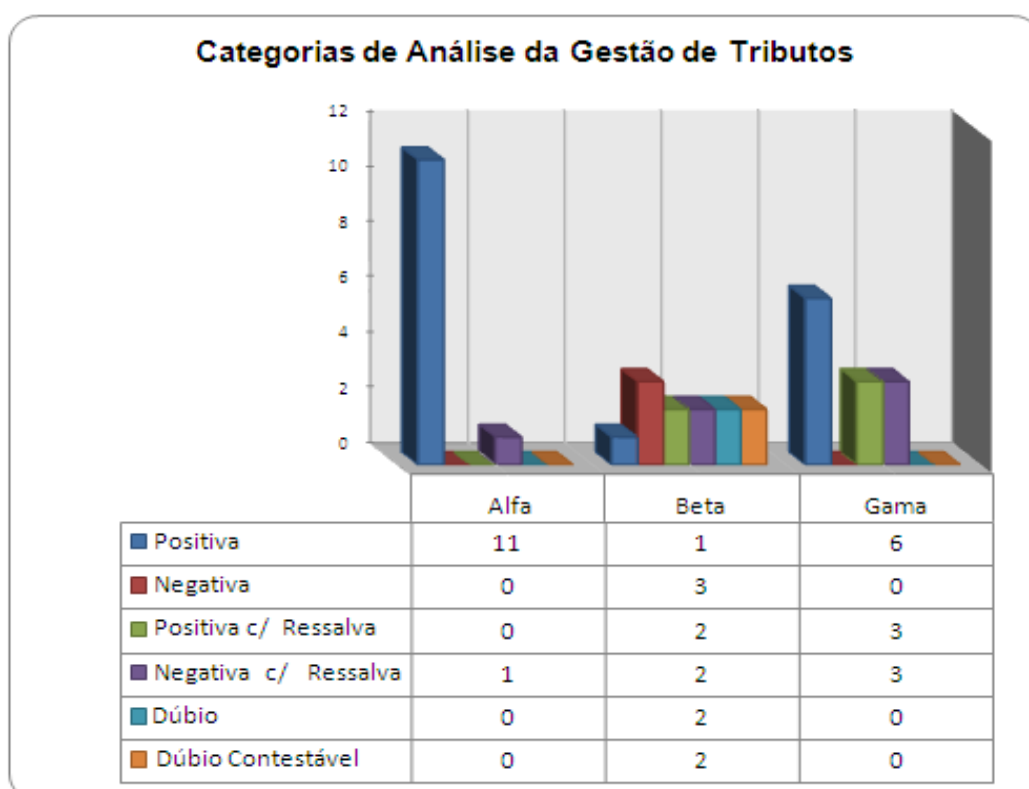


Gráfico 6: Categorias de Análise de performance da Gestão de Tributos
 Fonte: Pesquisa realizada em dez/2009 e Jan/2010

Cada Consórcio respondeu doze questões, totalizando trinta e seis. Considerando que cada grupo de pergunta possui uma categoria de análise, observou-se que 50% das respostas atendem aos princípios da gestão de tributos, ou seja, estão *compliance*.

5.5. Espécies da gestão de tributos utilizadas pelos Consórcios

Nessa etapa do trabalho, será feita uma apreciação a partir das informações obtidas da análise dos dados, especificamente no que tange as questões 2.3; 3.1 a 3.5; 4.1 e 4.4 associados às perguntas da entrevista 1, 2,3, 7 e 8.

Chama-nos atenção às espécies e ferramentas de gerenciamento de tributos predominantemente utilizados pelos consórcios, as quais convergem para minimizar ou excluir as contingências fiscais através da execução tempestiva das obrigações acessórias, o acompanhamento das alterações na legislação tributária e a definição dos conteúdos das leis, posto que os passivos tributários sucedam das obrigações tributárias que podem ser principal ou acessória (CTN, Artigo 113). A observância da lei, nesse caso, sucede da orientação de profissionais habilitados.

Nessas circunstâncias, a espécie de gestão de tributos que melhor se aplica a esse contexto é o Monitoramento das leis, que é executado, em regra geral, através do uso de instrumentos externos, como treinamento, participação em seminários, debates e leituras de periódicos.

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

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

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

5.6. Simulação uso da gestão de tributos

Esta subseção trata-se da terceira fase da análise de dados referenciada na seção 4 des-

te trabalho.

Segundo o pensamento de Zanluca (2009), a gestão de tributos está sustentada por um tripé, a saber: planejar; interpretar e monitorar. As organizações, de acordo com sua estratégia de negócio, optam por uma ou mais espécies para postergar, anular ou adiar a incidência do ônus tributário.

Mediante a essa fundamentação teórica e as documentações internas apresentadas por um dos Consórcios consubstanciados pela análise dos questionários e entrevistas, será simulado um cenário envolvendo operações de compras de um determinado bem, o qual se refere à terceira fase da análise de dados.

Por oportuno, ressalta-se que os valores envolvidos são fictícios. Entretanto a operação escolhida baseou-se na situação econômica, fiscal e tributária real vivenciada por um dos Consórcios.

A ilustração será realizada inicialmente demonstrando o *Status Quo* da empresa no que se refere a aquisição do bem, que se trata de de uma Estrutura Metálica a qual será ativada em função de sua vida útil. A empresa contratou um determinado Industrializador para executar o pedido de compra e, a industrialização abrange a fabricação e montagem.

O quadro 16 sintetiza as informações do Consórcio tomador do serviço e endereçada ao prestador do serviço de industrialização.

<u>Bem requisitado</u>	<u>Benefício</u>	<u>Efeito do Benefício</u>	<u>Valor da OC</u>	<u>Prazo de execução</u>	<u>Condição de Pag.</u>
Fabricação e Montagem de Estrutura Metálica	Dec. nº 24.429/08	Diferimento do ICMS	< 15.000.000,00	160 dias	32 ddl por medição

Quadro 16: Pedido de fabricação de uma Estrutura Metálica

Fonte: Elaborado pela Autora a partir das fontes secundárias

A partir da necessidade e previsão orçamentária do Cliente, o industrializador elabora sua proposta comercial, nela contendo a formação de preço, inclusive os emolumentos tributários. É importante para a compreensão destacar que o fornecedor dividiu o pedido em dois orçamentos: o primeiro para a fabricação da estrutura metálica e o segundo para a montagem da referida estrutura no local indicado pelo contratante, ou seja, na sua dependência localizada em São Luis/MA. A tabela 7 alude a proposta do fornecedor somente para a Fabricação.

TABELA 7 : Proposta do industrializador

<u>Fabricação</u>		
<u>Item</u>	<u>Descrição</u>	<u>Valor</u>
1	<u>Mão de Obra Direta</u>	
1.1	Mão de Obra Direta	854.356,78
1.2	Encargos Sociais (125,6%)	1.073.072,12
1.3	Total de MOD	1.927.428,90
2	<u>Material</u>	
2.1	EPI's	87.654,00
2.2	Ferramental Geral	176.534,00
2.3	Material aplicado	4.567.987,00
2.4	Total de Material	4.832.175,00
3	Taxa de administração (4%)	270.384,16
4	Lucro (9,75%)	685.423,84
5	Impostos	
	PIS (0,65%)	0,65%
	COFINS (3 %)	3%
	IRPJ (1,95%)	1,95%
	CSLL(1,08%)	1,08%
	ISS - não se aplica	0
	ICMS - Diferido	0
	IPI - 0%	0
	Total de Impostos (%)	6,68%
5.1	Total de Tributos - RS	552.281,95
6	Valor a Faturar - RS	8.267.693,83

Fonte: Elaborado pela Autora a partir das fontes secundárias

Nota-se que o fabricante não considerou o IPI tendo em vista que a Classificação Fiscal da bem está amparada com alíquota “Zero” no momento do fechamento da proposta. Em regra geral, as propostas comerciais no Consórcio pesquisado tem validade de um mês ou fração de mês, posto a característica de extrafiscalidade do IPI, abordado na Seção 3. O

ISSQN não é devido por se tratar de uma operação cuja competência impositiva não é do município, mas sim, dos Estados, Distrito Federal e da União.

O Tabela 8, mostra a proposta complementar que se refere a Montagem Industrial. Nesse caso, deve-se observar a incidência do ISSQN, pois é um serviço constante na LC 116/03.

TABELA 8 : Proposta do industrializador - Serviço

Montagem		
Item	Descrição	Valor
1	Mão de Obra Direta	
1.1	Mão de Obra Direta	1.360.345,00
1.2	Encargos Sociais (125,6%)	1.708.593,32
1.3	Total de MOD	3.068.938,32
2	Material	
2.1	EPI's	245.678,00
2.2	Equipamentos /Ferramental	743.567,00
2.3	Material aplicado	434.777,00
2.4	Total de Material	1.424.022,00
3	Gastos Reembolsáveis	444.678,00
4	Taxa de administração (4%)	197.505,53
5	Lucro (9,75%)	500.676,53
5	Impostos	
	PIS (0,65%)	0,65%
	COFINS (3 %)	3%
	IRPJ (1,95%)	1,95%
	CSLL(1,08%)	1,08%
	ISS - (5%)	5%
	ICMS - não incidência	0
	IPI - não incidência	0
	Total de Impostos (%)	11,68%
5.1	Total de Tributos - RS	745.316,83
6	Valor a Faturar - RS	6.381.137,20

Fonte: Elaborado pela Autora a partir das fontes secundárias

O custo final para a execução do pedido foi de R\$ 14.648.831,04 (Quatorze milhões seiscentos e quarenta e oito mil oitocentos e trinta e um reais e quatro centavos). Esse valor será lançado integralmente, quando capitalizado, no grupo do Ativo Imobilizado do Balanço do Consórcio (auxiliar) para que, a posteriori, seja rateado para cada um dos partícipes.

A depreciação correspondente ao bem e o crédito do PIS/COFINS sobre a depreciação, deverão ocorrer diretamente nos livros de cada Consorciada de acordo com o percentual de participação de cada um no empreendimento, conforme dispõe IN 834/08.

Após o levantamento desses dados e contextualização do *status quo* da empresa, partiu-se para atender aos objetivos específicos desta Dissertação – Simulação da gestão de tributos.

É razoável estabelecer como estratégia de análise dos contratos a interpretação dos conteúdos dos mesmos. Deste modo, observa-se que a espécie de gestão de tributos utilizada foi a interpretação das leis, que, para esse caso, por analogia, o instrumento foi o contrato comercial.

Em primeiro lugar, foi necessário identificar o objetivo principal e norteador do contrato celebrado entre as partes. Nesse sentido, o Consórcio contratante anseia receber em seu estabelecimento um bem que somente suprirá a sua necessidade se estiver montado (pronto pra uso). Logo, não é possível dissociar a fabricação da montagem. Portanto, o contrato de fabricação e montagem deste bem poderá ser feito unicamente como Fabricação, cuja incidência tributária, conforme CF/88 é de competência impositiva dos Estados, Distrito Federal e União. Nesse caso os impostos incidentes são, exclusivamente, o IPI e o ICMS.

Não será demais salientar, por oportuno, que como se trata de uma operação fictícia o foco central da simulação será relativamente aos tributos que sofrerão alteração ou anulação, na aquisição da mercadoria.

Assim sendo, os gastos computados na parte concernente a “serviço” de montagem, conforme Tabela 8 serão adicionados aos gastos de fabricação da estrutura constante na Tabela 7, donde será expurgo do preço final o valor relativo ao ISSQN. Esse expurgo somente é permitido devido ao enquadramento da operação como vendas de mercadorias, que não é de competência dos municípios.

A tabela 9 apresenta a proposta de fabricação de estrutura metálica considerando um único contrato. Nele constando os valores da fabricação e da Mão de Obra Industrial representada pela montagem.

TABELA 9: Proposta única de Fabricação de Estrutura

<u>Fabricação</u>		
<u>Item</u>	<u>Descrição</u>	<u>Valor</u>
1	<u>Mão de Obra Direta</u>	
1.1	Mão de Obra Direta	2.214.701,78
1.2	Encargos Sociais (125,6%)	2.781.665,44
1.3	Total de MOD	4.996.367,22
2	<u>Material</u>	
2.1	EPI's	333.332,00
2.2	Equipamento /Ferramental Geral	920.101,00
2.3	Material aplicado	5.002.764,00
2.4	Total de Material	6.256.197,00
3	Gastos Reembolsáveis	444.678,00
4	Taxa de administração (4%)	467.889,69
5	Lucro (9,75%)	1.186.100,36
6	Impostos	
	PIS (0,65%)	0,65%
	COFINS (3 %)	3%
	IRPJ (1,95%)	1,95%
	CSLL(1,08%)	1,08%
	ISS - não se aplica	0
	ICMS - Diferido	0
	IPI - 0%	0
	Total de Impostos (%)	6,68%
6.1	Total de Tributos - RS	923.872,51
7	Valor a Faturar - RS	13.830.426,77

Fonte: Elaborado pela Autora a partir das fontes secundárias

Nessa situação, o preço final reduz de R\$ 14.648 milhões para R\$ 13.380 milhões, equivalente a uma economia de R\$ 818.404,27 que, em termos percentuais, corresponde a um ganho de 5,59%.

Note que o ganho não é 5% diretamente do contrato de prestação de serviço (montagem), posto que o ISSQN foi calculado por dentro, assim como os demais tributos.

Isso significa que ele compôs sua própria base de cálculo.

Findo a simulação, cabe enfatizar que a espécie de gestão tributária utilizada para buscar esta economia, foi a Interpretação da Lei (Contrato, CF, LC etc), mas, possíveis alterações nas cláusulas contratuais e ou discussões acerca da composição do preço final, inclusive encargos sociais e trabalhistas, podem ainda ser discutidas dentro de uma perspectiva de elisão fiscal, ou seja, planejamento tributário.

5.7. Lacunas da Legislação Tributária como instrumento de gestão para obtenção de redução de custo Tributário

A Instrução Normativa nº 834 da Receita Federal do Brasil (Anexo 1) traz no seu bojo alguns pontos que merecem um aparte. Ela prevê a capacidade contratual dos Consórcios, reza sobre as retenções na fonte do IR, PIS, COFINS e CSL, de pessoas jurídicas, que eventualmente possam prestar serviços ao Consórcio e, posteriormente, rateio entre os consortes desses tributos; regulamenta as operações com incidência do ICMS, inclusive estabelecendo procedimentos para emissão de nota fiscal de mercadoria. Todavia, ela não inclui a capacidade de contratar mão-de-obra.

Ao não abordar esta questão, pode-se presumir que a referida IN exclui a capacidade do Consórcio em reter na fonte o IR relativo à remuneração paga a pessoas físicas e o INSS, ambos incidentes também sobre a folha de pagamento.

Sob este prisma, as retenções e os pagamentos dos tributos não devem ocorrer pelo consórcio e, sim em nome de cada um dos seus membros. Isso posto, um funcionário, digamos, com um salário de R\$ 5.129,56 (tabela progressiva de 2008) teria retido na fonte a importância de R\$ 334,28 para o INSS e de R\$ 671,13 para o IR. Entretanto, ao ratear o salário desse funcionário proporcionalmente a participação de cada um dos consorciados, o valor do rendimento, por exemplo, para um determinado Consorciado X seria de R\$ 359,07, que corresponde a 4% do empreendimento. Portanto, para esse valor, o funcionário estaria isento do Imposto de Renda Retido na Fonte. Esse funcionário pagaria cumulativamente o IR quando da apresentação de rendimentos no ano seguinte ao fato gerador, o que acarretaria insatisfação, retrabalho e um controle mais acurado para não haver retenção, recolhimento ou declaração errônea.

Mesmo com esses entraves, nas entrelinhas da lei, pode-se reconhecer a impossibilidade dos Consórcios em ser um empregador, podendo trazer reflexos à estrutura operacional de muitos Consórcios em operação antes mesmo da vigência de IN supra.

Na contramão desse entendimento alicerçado pelas características de uma sociedade em forma de Consórcio, dentre elas, ser um facilitador comercial ou ainda ser um instrumento de estratégia de competitividade - pois várias empresas associam-se mutuamente para conseguir administrar da melhor forma suas atividades, riscos e encargos (REQUIAO, 2007), há de ser presumir a capacidade dos Consórcios em gerenciar tributos.

Esse juízo foi corroborado por Xavier (2001) na fundamentação teórica, quando se refere-se à maneira abreviada de ressaltar que atividade operacional, tributária ou quaisquer outra, deva ser efetuadas em conjunto com os integrantes do Consórcio. Em outras palavras: onde se ler Consórcio, leia-se Membros do Consórcio.

Por analogia, diante dessa compreensão, entende-se que o cerceamento da capacidade do Consórcio em ser empregador não é procedente, pois, se assim fosse, a Receita Federal do Brasil já teria publicado uma nova Instrução Normativa regulamentando essa lacuna.

Segundo a compreensão de Hitt, Ireland e Hoskisson (2008), esse tipo de sociedade existe para manter competitividade e agilidade nas operações, sejam comerciais, operacionais e tributárias. Ao reter, recolher e pagar o IR e INSS, incidente sobre a folha em seu nome, o Consórcio estaria executando uma atividade a qual foi proposto quando da sua criação, ainda que de forma lacônica.

Ressalta-se que na gestão de tributos, o aspecto do Monitoramento das leis abrange dentre muitas obrigações acessórias, a DIRF, GFIP e os informes de rendimentos, todos vinculados a mão-de-obra. Portando, os Consorciados ganhariam no tempo de execução e no controle eficaz dessas obrigações. Em suma, os consorciados ganhariam no custo de conformidade a tributação se essas obrigações fossem executadas e centralizadas em nome do Consórcio.

5.8 Uso da Gestão de Tributos

Para responder ao objetivo central proposto nesta dissertação, é pertinente conduzir a matéria para as categorias de análise usadas para medir a adequação da gestão de tributos nos Consórcios estudados.

Os quesitos relacionados a esse objetivo faz menção, primeiramente, aos aspectos de constituição e o tempo de permanência do empreendimento, ou seja, relaciona-se com a durabilidade ou prazo de execução da obra, produção ou venda específica. Necessário se faz o reporte a Basso (2002), quando profere acerca da importância que o tempo de execução do empreendimento possui nas diversas estratégias da empresa.

Os aspectos jurídicos e fiscais, operacionais e de qualificação dos colaboradores dessas sociedades, que estão intrinsecamente relacionados com os ganhos fiscais, sejam para redução, postergação ou anulação do ônus fiscal, conforme teoriza Borges (2000), apontou uma tendência ao cumprimento ordenado da gestão de tributos, principalmente no uso do Monitoramento das Leis, seguido da Interpretação e, a posteriori, pelo Planejamento Tributário.

Ponderando que a carga tributária é um fator que influencia diretamente na capacidade de competição das organizações, a gestão de tributos é um instrumento que deve ser adotado como forma de estratégia para as gestões empresariais (KRAUSPENHAR, 2005)

Tal contexto faz compreender que diversos fatores influenciam a ambiência interna da organização e, um deles, é o plano Diretor do Governo que acende a arrecadação tributária. O mercado competitivo, os custos operacionais e os de conformidade a tributação são outros fatores que pressionam a organização a reagir a essas forças e manter-se viva (REGINATO, NASCIMENTO, 2007)

Nesse sentido, a gestão de tributos evidenciada em algumas dessas sociedades que, por sua natureza, já são competitivas, conforme entendimento de Basso (2002) permite a elas serem mais competidoras na medida em que conhecem seus limites, suas contingências e estabelecem, como procedimento, a adoção de diminuir custos tributários através da prática do *tax avoidance* ou pelo cumprimento tempestivo das obrigações secundárias.

Observa-se que o Consórcio que organiza sua atividade dentro de uma perspectiva lícita, com intuito de economizar, e, em função disso amortizar menos tributos e manter-se operacionalmente estável e crescente, além de ter proteção constitucional mantém uma vantagem competitiva.

CONCLUSÃO

Esta pesquisa analisou a contribuição do uso da gestão de tributos nas sociedades em forma de consórcio na Cidade de São Luís do Maranhão, compreendendo o eixo epistemológico suportado pelas fontes primárias e secundárias e dos resultados extraídos através de dois instrumentos de coletas de dados que se completam entre si. Nesta seção, são apresentados os comentários finais da pesquisa.

Conforme observado durante o estudo, os fatores conjunturais tais como a pressão do fisco, mudanças velozes na legislação, automatização dos controles fiscais e, os estruturais, como mercados, clientes e federações são para os Consórcios, ensejos que influenciam de forma positiva ou não, na continuidade operacional da organização. Isso tudo depende da estratégia adotada pelos Consórcios ou de todos os fatores de defesa às ameaças, tais como missão e valores organizacionais e a gestão inteligente dos custos, inclusive os de tributação.

O aporte fomentado pela gestão de tributos às sociedades em forma de Consórcio, em São Luis do Maranhão, é de grande relevância, pois permite o conhecimento dos métodos eficazes que minimizam o efeito da tributação no resultado, além de ofertar o conhecimento das práticas abusivas chamadas de elusão fiscal ou ainda das práticas inidôneas, porém muitas vezes involuntárias, do exercício ilegal de um suposto planejamento tributário.

O alicerce para alcançar os objetivos específicos pretendidos foi o referencial teórico, coligido com o resultado da análise dos dados. O primeiro objetivo alcançado foi o mapeamento de como e quais são as espécies da gestão de tributos utilizadas pelos objetos da pesquisa.

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

O segundo objetivo específico deste trabalho foi simular uma situação negocial que envolvesse o uso da gestão de tributos, observada em um dos Consórcios. A simulação deu-se em um determinado contrato de Industrialização, onde se observou que caso a empresa tivesse usado a espécie Interpretação das Leis, poderia optar por uma outra alternativa, cujo o custo de oportunidade seria de aproximadamente 6%.

O último objetivo específico alude ao cabimento dessas sociedades em diminuir o gravame tributário face as lacunas da legislação tributária. Para esse objetivo, trabalhou-se com a IN 834/08 que, de acordo com a Hermenêutica do Direito, não contempla no seu bojo a operacionalização das retenções – fonte. Assim, há de optar pelo uso da retenção e recolhimento em nome dessas sociedades.

Em relação à problemática levantada, para responder essa inquietação, ponderou-se principalmente na literatura constante no referencial teórico que trata das *unincorporated joint venture* e dos fatores determinantes da Gestão. A partir do pensamento desses teóricos associados ao resultado da análise dos dados, notou-se que nem todos os Consórcios utilizam integralmente a gestão de tributos e essa perspectiva foi respaldada no percentual obtido na categoria de análise POSITIVO, o qual representa a adequação da empresa na eficácia da gestão.

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

Coaduna-se a essa prerrogativa o tempo de execução do empreendimento (projeto). Este é fator importante para determinar também a gestão de tributos. O Consórcio Alfa, que atendeu aos preceitos da gestão de tributos, possui uma estimativa de duração no empreendimento de, aproximadamente, setenta anos. Sua expectativa operacional está prevista até 2050 e é dono de uma política clara de sustentabilidade, missão e crescimento operacional.

O segundo Consórcio que mais obteve categoria de análise POSITIVO foi o Consórcio Gama. Este também possui missão, valores, e política definidas claramente, muito embora o tempo de execução de seu objetivo não ultrapasse a doze anos, o Consórcio Beta tem estimativa de encerramento de atividade operacional inferior a esse tempo e a sua missão não foi evidenciada na pesquisa.

Mediante ao exposto, as Sociedades em forma de Consórcio em São Luis do Maranhão, utilizam a gestão de tributos da seguinte forma:

- a) Minimizando ou eliminando desembolso decorrentes do descumprimento e cumprimento intempestivo das obrigações acessórias. Geralmente a execução dessa

tarefa ocorre por meios manuais e eletrônicos. Não tem a finalidade de diminuição dos emolumentos tributários, entretanto reconhecem que há um custo de conformidade. Essa atividade é prerrogativa de todos os Consórcios estudados.

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

Considerando a argumentação acima, que redarguí a problemática deste trabalho, tem-se instrumento suficiente para discutir acerca das hipóteses levantadas. Analisando o contexto da primeira hipótese, conclui-se primeiramente, que as Sociedades em forma de Consórcio, em São Luís do Maranhão, utilizam somente uma espécie de gestão de tributos. Essa hipótese foi parcialmente legitimada, pois os resultados impetrados expuseram que nem todas as sociedades pesquisadas utilizam parcialmente a gestão de tributos, sendo evidenciada a existência do uso das três espécies de gestão de tributos (Monitoramento, Interpretação e Planejamento) por um dos Consórcios.

Prosseguindo com a análise da primeira hipótese, a pesquisa identificou que a espécie de gestão de tributos, Monitoramento das Leis, é utilizada sistematicamente por todas as sociedades em forma de Consórcio em São Luis do Maranhão. Entretanto essa afirmativa não legitima a hipótese, posto que outras espécies de gestão de tributos também são usadas sistematicamente por outros Consórcios. É o caso, por exemplo, do Consórcio Alfa, que utiliza sistematicamente as três espécies de gestão e o Consórcio Gama que utiliza o Monitoramento e Interpretação das Leis.

A segunda e última hipótese estabelece que o uso da gestão de tributos nas Sociedades em forma de Consórcio em São Luís do Maranhão, esta relacionada com a sua missão e continuidade operacional do empreendimento. Deste modo, a legitimidade desta hipótese é corroborada pela análise de resultado. O Consórcio que atendeu aos preceitos da gestão de tributos possuía claramente missão e valores bem definido, a gestão de tributos é intrínseca ao seu plano estratégico e a previsibilidade de continuidade operacional é superior a todos os outros Consórcios.

Diante do exposto, sintetiza-se que a primeira hipótese foi comprovada parcialmente, concluindo-se que na Cidade de São Luís do Maranhão existem Consórcios que ainda têm um *gap* em relação a gestão de tributos porém, existe um que atende integralmente aos princípios da gestão de tributos. Quanto a segunda hipótese, foi validada pelo resultado contraído na pesquisa: a maior a probabilidade de uso da gestão tributária esta relacionada a missão e ao tempo de execução do empreendimento

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

A principal limitação deste trabalho diz respeito à escassez de literatura e de uma legislação específica que implique nos procedimentos acessórios acerca das obrigações tributárias. Outro aspecto restritivo deste trabalho foi quanto ao receio e falta de conhecimento dos entrevistados em abordar as práticas tributárias empregadas nas Sociedades em forma de Consórcios.

A relação entre consórcio e tributação é um tema contemporâneo, e tem despertado interesse de alguns pesquisadores, principalmente pela limitação da competência deste tipo de sociedade associada a complexidade do Sistema Tributário Brasileiro. Recomenda-se que novos estudos sejam realizados direcionados à cultura organizacional, missão e valores, os quais relacionam-se com os fatores internos da gestão de tributos.

REFERÊNCIAS

ADVOGADOS, Pinheiro Neto. **Anexo Biblioteca. Informa n. 2001 de 23/03/08.** Receita Federal Regulamenta Procedimentos Fiscais para Consórcios.

ALUMAR. Banco de dados Institucional. Disponível em:
http://www.alumar.com.br/Institucional/Home.asp?Sessao=Home&SubSessao=&Lang=pt_br
 Acesso em: 12 fev. 2010.

ALUMAR. Missão e Valores. Disponível em:
http://www.alumar.com.br/Institucional/Internas.asp?Sessao=Alumar&SubSessao=ValoresLang=pt_br. Acesso em: 12 fev. 2010.

AMARAL, G.L. e OLENIKE, J.E. 2010. **Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário IBPT.**

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

AMED, Fernando José, NEGREIROS, Plínio Jose Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil.** Nobel. São Paulo, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 9. ed. São Paulo: Malheiros 1999.

BASSO, Maristela. **Joint Ventures:** manual prático das associações empresariais. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

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

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

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

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

_____. **Lei Estadual nº. 19714/2003.** Dispõe sobre o ICMS no Estado do Maranhão.

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

_____. **Lei Federal nº. 3000/99.** Dispõe sobre Imposto de Renda.

_____. **Lei Federal nº. 116/2003.** Dispõe sobre Imposto sobre Serviços de Quaisquer Naturezas.

_____. **Lei Municipal nº. 3758/98.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Municipal de São Luis do Maranhão.

_____. **Instrução Normativa SRF nº. 23 de 2001.** Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal.

_____. **Instrução Normativa SRF nº. 294 de 2003.** Revoga os artigos que dispõe sobre consórcio da Instrução Normativa SRF nº 23, / 2001

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

_____. **Instrução Normativa RFB nº. 903 de 2008.** Dispõe a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais

CALDAS, Eduardo L., SANTOS, Cassiano dos. **Instituindo o contribuinte substituto** Disponível em: http://www.polis.org.br/publicacoes/dicas/dicas_interna.asp?codigo=13 – Acesso em: 20 nov. 2009.

CASTRO Flávia de A.V. et al. **Gestão e planejamento de tributos.** Rio de Janeiro. Ed. FGV, 2007

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CHIMENTI, Ricardo C. **Direito Tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

COELHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário.** 9. ed. São Paulo: Forense, 2007.

COMPARATO, Fabio Conder; FILHO, Salomão Calixto. **O poder de controle na sociedade anônima.** 4. ed. São Paulo: Editora Forense, 2005.

DEMO, Pedro. **Metodologia Científica em Ciências Sociais.** São Paulo: Atlas, 1985.

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

FEDERIGHI, Wanderley J. **Direito Tributário:** parte geral. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GALDINO, Wilson. **Planejamento Tributário em 2008.** Disponível em: <http://dessa.com.br>. Acesso em 06 out. 2009.

GARCIA, Luiz Martins. **Exportar:** rotinas e procedimentos incentivos e formação de preços. 9. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

HITT, Michael A.; IRELAND, Duane; HOSKISSON, Robert E. **Administração Estratégica.** 2. ed. São Paulo: Thompson, 2008.

INSTITUTO OBSERVATÓRIO SOCIAL. Disponível em: <http://observatoriosocial.org.br/portal/index.php?option=content&task=view&id=2514&Itemid=11> - Acesso em 17 jan. de 2009.

INTERNATIONAL TAX GLOSSARY - IBFD –. Amsterdam: IBFD, 1988, p. 22 e 101.

JOHNSON, Gerry; SCHOLES, Kevan; WHITTINGTON, Richard. **Explorando a estratégia corporativa**. Tradução Luciana de Oliveira da Rocha. 7. ed., Porto Alegre: Bookman, 2007.

KRAUSPENHAR, Darvin JR. **A elisão fiscal como forma de planejamento tributário após a lei complementar 104/01 e suas implicações na gestão empresarial**, 98f. Dissertação (Mestrado em Administração). UDESC – Universidade do Estado de Santa Catarina, 2005.

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

LIMA, Manolita Correia. **Monografia: a engenharia da produção acadêmica**. São Paulo: Saraiva, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

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

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

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 6a. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial**. 29. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MARTINS, Ives Gandra. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed., Vol. 1, p. 15 Cesup, 1996.

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

MESQUITA, Carlos J. W. Código de defesa do contribuinte, Código Tributário Nacional e normas gerais do Direito Tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 34, 15 p. set/out. 2000.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, ed. Forense, 1999.

NASCIMENTO, Sidnei P. **Guerra Fiscal: uma avaliação com base no PIB e nas receitas de ICMS e na geração de empregos, comparando Estados participantes e não participantes**. 163f. Tese (Doutorado em Economia) USP-Universidade de São Paulo. Piracicaba, 2008.

POHLMANN, Marcelo. **Contribuição ao estudo da Classificação Interdisciplinar da pesquisa Tributária e do impacto da Tributação na Estrutura de Capital das Empresas no Brasil**. n. 322. Tese (Doutorado em Controladoria) USP - Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005.

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

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. São Paulo: Saraiva, 2007.

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

RICHARDSON, Roberto Jarry; Colaboradores. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SALOMÃO, Alexa; NAPOLITANO, Giuliana. O peso do caos tributário. **Revista Exame**. Ano 39, n. 21, p. 100 -104. 17 de agosto de 2005.

SANTOS, Gilmara; **Receita disciplina regras para sociedades de consórcios**. Gazeta Mercantil, Caderno A, p. 10 – 09 de maio de 2008.

SCHNORRENBERGER, Erno. **Competitividade em igualdade de condições: A influência do Planejamento Tributário na cadeia de valor**. 174f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina – Florianópolis, 2001.

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

SILVA, Henrique F. et al. **As Operações de Fusão, Incorporação e Cisão e o Planejamento Tributário**. Artigo publicado no 4º. In: CONGRESSO DA USP-FIPECF/88, 2004.

SILVA, Osmar V. **O abuso (no exercício) do direito à personalidade jurídica como ato atentatório ao exercício da jurisdição**. 250f. Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2007.

SILVA, Tânia N. et al. **O impacto do planejamento tributário na gestão de agroindústrias leiteiras: Avipal/Elegê e COSUEL**. In: 43º CONGRESSO DA SOBER - Sociedade Brasileira de Economia e Sociologia Rural. Ribeirão Preto, 2005.

SYNCHRO. Disponível em:

http://www.synchro.com.br/page/modulos_obrigacoesacessorias.asp?tipo#tabela.

Acesso em: 10 out. de 2009.

TAVARES, Neyde Penitente. **Tudo sobre drawback**. 1. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000.

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

XAVIER, A. Consórcio: natureza jurídica e regime tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 64, p. 1-23. 2001. – ISSN 1413-7097.

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

ANEXO 1 – IN Nº 834/08**INSTRUÇÃO NORMATIVA MF/RFB Nº 834, DE 26 DE MARÇO DE 2008 - DOU DE 28/03/2008**

Dispõe sobre procedimentos fiscais dispensados aos consórcios constituídos nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, e tendo em vista o disposto nos §§ 2º e 7º do art. 177 e nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, resolve:

Art. 1º O consórcio constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as pessoas jurídicas consorciadas deverão, para efeitos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), observar o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 2º Às receitas, custos, despesas, direitos e obrigações decorrentes das operações relativas às atividades dos consórcios aplicase o regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas consorciadas.

Art. 3º Para efeito do disposto no art. 2º, cada pessoa jurídica participante do consórcio deverá apropriar suas receitas, custos e despesas incorridos, proporcionalmente à sua participação no empreendimento, conforme documento arquivado no órgão de registro.

§ 1º O disposto no caput aplica-se para efeito da determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, e da base de cálculo da CSLL.

§ 2º O consórcio deverá manter registro contábil das operações em Livro Diário próprio, devidamente registrado.

§ 3º O registro contábil das operações no consórcio deverá corresponder ao somatório dos valores das parcelas das pessoas jurídicas consorciadas, individualizado proporcionalmente à participação de cada consorciado no empreendimento.

§ 4º Sem prejuízo do disposto nos §§ 2º e 3º, a escrituração das operações objeto do consórcio, relativas à participação das pessoas jurídicas consorciadas, deverá ser efetuada em suas respectivas contabilidades, em livros contábeis, fiscais e auxiliares próprios.

§ 5º Os livros utilizados para registro das operações do consórcio e os documentos que permitam sua perfeita verificação deverão ser mantidos pelo consórcio e pelas pessoas jurídicas consorciadas pelo prazo de decadência e prescrição estabelecidos pela legislação tributária.

Art. 4º O faturamento correspondente às operações do consórcio será efetuado pelas pessoas jurídicas consorciadas, mediante a emissão de Nota Fiscal ou Fatura próprios, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento.

§ 1º Nas hipóteses autorizadas pela legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a Nota Fiscal ou Fatura de que trata o caput poderá ser emitida pelo consórcio, observada a apropriação proporcional de que trata o caput do art. 3º.

§ 2º Na hipótese do § 1º, o consórcio remeterá cópia da Nota Fiscal ou Fatura às pessoas jurídicas

consorciadas, indicando na mesma as parcelas de receitas correspondentes a cada uma para efeito de operacionalização do disposto no caput do art. 3º.

§ 3º No histórico dos documentos de que trata este artigo deverá ser incluída informação esclarecendo tratar-se de operações vinculadas ao consórcio.

Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins relativas às operações correspondentes às atividades dos consórcios será apurada pelas pessoas jurídicas consorciadas proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento, observada a legislação específica.

Parágrafo único. Os créditos referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não-cumulativas, relativos aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas das operações do consórcio, serão computados nas pessoas jurídicas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento, observada a legislação específica.

Art. 6º Nos pagamentos decorrentes das operações do consórcio sujeitos à retenção na fonte do imposto de renda, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma da legislação em vigor, a retenção e o recolhimento devem ser efetuados em nome de cada pessoa jurídica consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento.

Art. 7º Nos recebimentos de receitas decorrentes das operações do consórcio sujeitas à retenção do imposto de renda, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma da legislação em vigor, a retenção deve ser efetuada em nome de cada pessoa jurídica consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento.

Art. 8º Às operações de consórcio autorizado por órgão competente de defesa da ordem econômica aplica-se o disposto nesta Instrução Normativa.

§ 1º O disposto no caput aplica-se inclusive na hipótese de venda de bens ou de serviços de forma continuada, ainda que por intermédio das pessoas jurídicas consorciadas.

§ 2º Na hipótese do § 1º, se das operações do consórcio decorrer industrialização de produtos:

I - os créditos referentes às aquisições de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem e os débitos referentes ao IPI serão computados e escriturados, por estabelecimento da pessoa jurídica consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento industrial, conforme documento arquivado no órgão de registro;

II - o consórcio deverá figurar no documento fiscal de aquisição.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se inclusive no caso de as pessoas jurídicas operarem sob a forma de condomínio em um mesmo estabelecimento industrial.

Art. 9º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, não será admitida a comunicação de créditos e débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ou do IPI entre pessoas jurídicas consorciadas ou entre os estabelecimentos destas.

Art. 10. O regime fiscal de que trata o art. 8º depende de autorização da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) que disporá sobre o regime especial de escrituração fiscal e de apuração do IPI e das contribuições, bem assim os termos, limites e condições para sua implementação.

Parágrafo único. O descumprimento das normas estabelecidas no regime especial de que trata o caput acarretará o cancelamento da autorização.

Art. 11. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

APÊNDICE A – CARTA PESQUISA

Fortaleza, 5 de outubro de 2009.

Vimos apresentar a Sr^a. Maria Edwige dos Santos Pires, aluna do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria – MPAC, da UFC/FEAAC.

Referida pesquisadora esta desenvolvendo estudos sobre a utilização da gestão de tributos nas Sociedades em Forma de Consórcio localizadas no município de São Luis do Maranhão.

Em vista disso, vimos solicitar que a referida pesquisadora seja recebida nessa organização, ocasião em que maiores detalhes sobre o estudo e a metodologia a ser empregada poderão ser melhor explicitados. De antemão, queremos ressaltar a natureza iminentemente acadêmica do estudo em desenvolvimento, bem como garantir o sigilo das informações obtidas, caso V.Sa. assim determine.

Certos do atendimento do nosso pleito, queremos, finalmente, assegurar-vos que os resultados da pesquisa serão compartilhados com essa organização, ao mesmo tempo em que permanecemos à vossa disposição para eventuais esclarecimentos.

Atenciosamente,

Prof. Dr. SERAFIM F S FERRAZ
Coordenador Adjunto do MPAC/FEAAC/UFC
(- 87770606)

APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO

Parte 1 - CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

1.1 Razão Social: _____
1.2 Endereço: _____
1.3 Nome do(s) respondente(s): _____
1.4 Cargo / Função: _____
1.5 Formação: _____
1.6 Tempo na Função: _____
1.7 Número de Consorciados ? _____
1.8 Qual o ramo de atividade ? _____
1.9 Tempo de duração do Consórcio ? _____
1.10 Qual a missão/valores do Consórcio ? _____

Parte 2 - SOBRE OS ASPECTOS JURÍDICOS/FISCAIS

Quesitos	Sim	Não
2.1 A empresa possui processos na justiça concernentes a causas trabalhistas, fiscais, tributárias e previdenciárias ? Se a resposta é sim, então : Qual (is) o mérito ? _____ Qual o montante envolvido? _____		
2.2 A empresa utiliza de incentivos fiscais? Se a resposta é sim, responda : Quais? _____ Os incentivos recebidos pela empresa são controlados pelo prazo de vigência? As regras para o uso estão claras e o estabelecimento utiliza controles adequados para evitar riscos de autuação pelo fisco ?		
2.3 A empresa é Contribuinte Substituto ? Se a resposta é sim, responda : De quais operações ? De quais tributos ? Como a empresa controla as retenções desses tributos ?		

Parte 3 - QUALIFICAÇÃO PROFISSIONAL EM RELAÇÃO A GESTÃO TRIBUTÁRIA

Quesitos	Sim	Não
3.1 O profissional responsável por assuntos fiscais/ tributários da empresa tem conhecimento acerca da legislação societária que norteia a empresa que trabalha ?		
3.2 O profissional responsável por assuntos fiscais/ tributários da empresa tem conhecimento das cláusulas pertinentes ao contrato constitutivo do Consórcio?		
3.3 O profissional responsável por assuntos fiscais/tributários conhece os critérios de rateio de custos e de contabilização ?		
3.4 O profissional responsável por assuntos fiscais/ tributários da empresa está devidamente preparado para responder pelas atribuições que lhe são conferidas ?		
3.5 O profissional responsável por assuntos fiscais/ tributários da empresa conhece as rotinas inerentes à legislação tributária inclusive esta apto da interpretar as legislações ?		

Parte 4 - SOBRE OS ASPECTOS OPERACIONAIS FISCAIS/TRIBUTÁRIOS

Quesitos	Sim	Não
<p>4.1 Qual o instrumento utilizado pela empresa para lidar com as alterações ocorridas na legislação tributária?</p> <p>Treinamento e Workshop Assistência de consultoria externa Assinatura de periódicos especializados Acesso a sites especializados Outros , quais?</p>		
<p>4.2 Quais as obrigações acessórias pertinentes a empresa ?</p> <p>DIRF DCTF DMS DIPJ SPED Outros , quais?</p>		
<p>4.3 Todas as obrigações acessórias pertinentes a empresa foram entregues no prazo nos últimos 5 anos?</p> <p>Se a resposta é não, responda : Qual o motivo da não entrega tempestivamente ?: Quais as penalidades sofridas pela empresa ?:</p>		
<p>4.4 A empresa, quando da contratação de serviços de terceiros, está atenta para as retenções na fonte conforme legislação.</p>		
<p>4.5 Todas as CND's estão vigente ?</p>		
<p>4.6 As reconciliações referentes as contas de tributos são feitas pelo analista de tributos ?</p>		
<p>4.7 Em qual momento ocorrem os pagamentos dos tributos ?</p> <p>Antes da reconciliação do respectivo tributo, obedecendo o prazo legal para recolhimento do tributo Após a reconciliação do respectivo tributo, obedecendo o prazo legal para recolhimento do tributo O recolhimento dos tributos independem das reconciliações Em outro momento, qual ? _____</p>		
<p>4.8 Existe um comitê para discussão dos assuntos operacionais e estratégico concernente a esfera tributária ?</p>		
<p>4.9 A empresa transaciona com mercado externo ?</p> <p>Se a resposta é SIM responda : Na importação ? Na exportação ?</p>		

APÊNDICE C - ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA

Razão Social: _____

Endereço: _____

Nome do(s) entrevistado(s): _____

Cargo / Função: _____

Tempo na Função: _____

- 1) Quais as estratégias do Consórcio para administrar o cumprimento da legislação tributária face a constante mudança e complexidade das leis ?
- 2) Quando uma norma é publicada pertinente a tributação e regulamentação de Consórcio, como ocorre a interpretação da lei?
- 3) Quais os departamentos e funcionários responsáveis por interpretar e discutir a norma?
- 4) Quais as estratégias que o Consórcio pretende adotar para captar benefícios fiscais junto ao governo Estadual e Municipal?
- 5) Qual o grau de interação do Consórcio com os órgãos governamentais?
- 6) Nos casos relativos as ultimas autuações, (processos na justiça) quais as providências para evitar novas autuações relativas a mesma causa ?
- 7) Quais as ferramentas de controle para eliminar ou minimizar as contingências fiscais provocadas pelo não cumprimento da legislação tributária?
- 8) A empresa mantém no seu departamento tributário rotina de auto-auditoria?
- 9) A empresa faz análise de variação relativamente aos tributos recolhidos?
- 10) Como ocorre o controle do pagamento de tributos?
- 11) Qual a participação do departamento tributário na formação das premissas orçamentárias – plano operacional?
- 12) Quando da implantação do Consórcio, o aspecto tributário foi levado em consideração?

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)