

MARGARIDA REDEDES PINHEIRO

**UM ESTUDO SOBRE AVALIAÇÃO ECONÔMICA FINANCEIRA E TRIBUTOS
INCIDENTES SOBRE EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO**

Monografia apresentada ao
Departamento de Contabilidade, do
Setor de Ciências Sociais Aplicadas,
da Universidade Federal do Paraná,
como requisito para obtenção do título
de Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Jaime Bettoni

**CURITIBA
2004**

DEDICATÓRIA

Aos meus familiares que souberam compreender a necessidade da privação do nosso convívio, além do apoio dado durante a realização do curso.

AGRADECIMENTOS

Ao orientador, Prof. Jaime Bettoni pelo acompanhamento e orientação colocando sua experiência ao meu dispor.

Aos professores do Curso de Especialização em Auditoria Integral do Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná.

A todos os colegas de curso, pela troca de experiências.

A todos que direta ou indiretamente contribuíram para a realização desta monografia.

EPÍGRAFE

“É melhor tentar e falhar, que preocupar-se e ver a vida passar.
É melhor tentar, ainda que em vão, que sentar-se fazendo nada até o final.
Eu prefiro na chuva caminhar, que em dias tristes em casa me esconder.
Prefiro ser feliz, embora louco, que em conformidade viver...”

(Martin Luther King)

RESUMO

PINHEIRO, M. R. UM ESTUDO SOBRE AVALIAÇÃO ECONÔMICA FINANCEIRA E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO, foi apresentado ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria Integral, orientado pelo Prof. Jaime Bettoni. Este trabalho de pesquisa foi relevante porque o setor de transporte no Brasil vem buscando formas para evoluir na agregação de valor deste produto. Portanto, o Planejamento Tributário é necessário para que as empresas consigam vencer a carga tributária, e esta carga tributária deve ser auditada para que a empresa recolha o que realmente é devido ao fisco. O surgimento da contabilidade gerencial provocou uma revolução no sistema de informação e possibilitou um avanço na forma de se fazer contabilidade voltada para uma análise apurada dos custos, ou melhor, para uma análise gerencial. A Análise das Demonstrações Contábeis surge a partir do registro das operações das empresas e que se completam pela captação, organização, e compilação de fatos de significado econômico-financeiro. A Auditoria Independente das demonstrações contábeis, também nominadas legalmente de demonstrações financeiras, vem a ser um conjunto de procedimentos técnicos e legais que visam a propiciar a emissão de uma opinião acerca dessas demonstrações, de forma global ou parcial, observando-se sempre os princípios contábeis e legais vigentes no Brasil, como também as regras específicas aplicáveis a cada ramo de atividade, como trabalho de campo foi mostrado fórmulas de cálculos para avaliação da situação econômica financeira da empresa estudada, também apresentou-se os tributos incidentes nesta atividade.

Palavras-chave: Empresa de Transporte, Indicadores Econômicos, Auditoria e Carga Tributária.

E-mail: prmargarida@hotmail.com

ÍNDICE

1.	INTRODUÇÃO.....	1
2.	REVISÃO DE LITERATURA.....	4
2.1.	CONTABILIDADE.....	4
2.2.	DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	15
2.2.1.	Balanço Patrimonial.....	16
2.2.2.	Demonstração do Resultado do Exercício - DRE	17
2.2.3.	Análise Contábil.....	18
2.3.	AUDITORIA	25
2.4.	ASPECTOS TRIBUTÁRIOS.....	30
2.4.1.	Visão Geral.....	38
2.5.	CARGA TRIBUTÁRIA NACIONAL	46
2.5.1.	Característica da Competência Tributária.....	48
2.6.	EMPRESAS DE TRANSPORTES.....	54
2.7.	TRIBUTOS INCIDENTES.....	56
2.7.1	Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza.....	56
2.7.2	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.....	62
2.7.3	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.....	65
2.7.4	Programa de Integração Social.....	67
2.7.5	Instituto Nacional de Seguridade Social.....	67
2.7.6	ICMS.....	68
2.7.7	Imposto Sobre Serviço.....	69
3.	METODOLOGIA.....	71

4. CONCLUSÃO.....	72
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	74

1. INTRODUÇÃO

Quase todas as empresas possuem um sistema contábil, isto é, um meio de coletar, resumir, analisar e relatar, em termos monetários, informação acerca de seus negócios. Estudando esses sistemas, é útil considerá-los como compreendendo duas partes, denominadas Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, embora na prática as duas não estejam nitidamente separadas.

A Contabilidade Financeira tem como objetivo primário proporcionar informação financeira a terceiros. As técnicas, os regulamentos e as convenções segundo os quais os dados contábeis são coletados e relatados refletem, em grau considerável, as exigências desses terceiros.

As pessoas responsáveis pela operação de uma empresa, isto é, a administração também precisa de informação monetária para ajudá-las a executar seus trabalhos eficientemente. Embora grande parte desta informação seja a mesma contida nos relatórios preparados para uso externo, a administração também necessita de uma considerável soma de informação adicional. A Contabilidade Gerencial, preocupa-se com a informação contábil útil à administração.

Com a evolução e a competitividade dos mercados, cada vez mais, as empresas estão na busca de novas tecnologias de gestão que permitam à administração vislumbrar perspectivas futuras para a organização. Sistemáticamente, são apresentados modelos de filosofias, quase sempre japonesas ou vindas dos Estados Unidos, e surgem os famosos termos *just-in-time*, *benchmarking*, *brainstorming*, *kaizen* e causam a impressão de que a administração está sempre se reformulando, reinventando novas maneiras, mesmo que às vezes seja apenas uma roupagem nova, porém, com filosofia de há muitos anos.

Neste temporal de conceitos novos, transmite a impressão de que a Contabilidade e suas ferramentas de gestão, que muitas pessoas insistem em dizer que não existem, estão sempre com um pé no século passado, remontando e administrando dados que já aconteceram.

Porém, a Contabilidade também tem se desenvolvido muito nos últimos anos, e conceitos de gestão, qualidade, planejamento estratégico estão cada vez mais incorporados na prestação de serviços contábeis, para os quais os profissionais da Contabilidade, a cada dia que passa, contribuem, efetivamente, na tomada de decisões estratégicas nas empresas.

Nesse contexto, procurou-se explorar um ramo da Contabilidade, que é a auditoria e o planejamento tributário, demonstrando, também, a sua evolução com base em conceitos mais avançados, que permitem às organizações minimizar os riscos relativos a sua administração presente e futura, garantindo a perpetuação dos negócios das organizações.

Como em todas as áreas, também na auditoria, o programa ou plano ou planejamento é a linha de conduta a seguir, as etapas a vencer, o meio a empregar. O trabalho de auditoria deve ser adequadamente planejado e quando executado por contabilistas assistentes, estes precisam ser convenientemente supervisionados pelo auditor responsável.

Embora não se possa, muitas vezes, programar com a precisão necessária, isto não quer dizer que seja ineficiente ou duvidosa a medida; pelo contrário, o programa tem na auditoria o mesmo relevante papel que ocupa na administração, na organização, na economia e em outras ciências.

Uma auditoria fiscal e revisão nos procedimentos fiscais adotados pela empresa, verificam a sua correção, fornecendo meios para corrigi-los, bem como, analisar os critérios de apropriação de créditos tributários, previdenciários e contribuições sociais, possibilitando o levantamento de eventuais direitos não exercidos nas épocas próprias.

Pode uma empresa do setor de transporte estar recolhendo erroneamente os tributos devido ao fato gerador do tributo não estar em conformidade com a legislação vigente?

Se o fato gerador está sendo recolhido erroneamente pode ser considerado infração ou ilícito tributário?

A sanção por descumprimento da obrigação principal, ou seja, deixar de pagar o tributo, ou fazê-lo de forma insuficiente, ou fora do prazo, são denominadas multas moratórias ou multas de revalidação?

Este trabalho de pesquisa é relevante porque o setor de transporte no Brasil vem buscando formas para evoluir na agregação de valor deste produto. Portanto, o Planejamento Tributário é necessário para que as empresas consigam vencer a carga tributária, e esta carga tributária deve ser auditada para que a empresa recolha o que realmente é devido ao fisco.

Pretendeu-se neste trabalho efetuar a apresentação dos tributos incidentes em uma empresa no setor de transporte rodoviário de produtos perigosos.

- Mostrar fórmulas de cálculos para avaliação da situação econômica financeira;
- Apresentar os tributos incidentes nesta atividade;
- Mostrar a importância da auditoria tributária.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1. CONTABILIDADE

Segundo ARANHA & MARTINS (1993, p. 129) “A ciência moderna nasce ao determinar um objeto específico de investigação e ao criar um método pelo qual se fará o controle deste conhecimento”. Vejamos se a Contabilidade preencheria estas características. Para o Prof. LOPES DE SÁ (1993, p. 47) o patrimônio é “o objeto de estudo da Contabilidade”. O apêndice à Resolução sobre os princípios fundamentais de Contabilidade diz de modo textual:

O objeto delimita o campo de abrangência de uma ciência, tanto nas ciências formais quanto nas factuais, das quais fazem parte as Ciências Sociais. Na Contabilidade, o objeto é sempre o patrimônio de uma entidade... O patrimônio também é objeto de outras Ciências Sociais – por exemplo, da Administração e do Direito – que, entretanto, o estudam sob ângulos diversos daquele da Contabilidade, que o estuda nos seus aspectos quantitativos e qualitativos (CFC, 1995, p. 30).

O conhecimento da evolução do pensamento contábil possibilita aos contabilistas uma base sólida sobre a história e principalmente sobre os avanços, financeiros, sociais, econômicos e até mesmo os religiosos, ao longo do tempo além das idéias e métodos aplicados para o gerenciamento desses avanços, visando atender a informação contábil.

O estudo do conhecimento contábil se confunde com o próprio estudo da evolução humana. Sendo de vital importância para todos que desejam abraçar esse ramo do conhecimento conhecer as mutações das idéias bem como sua origem e doutrinação.

Para o estudo da evolução do pensamento contábil é de extrema relevância uma visão holística da história para que se possa compreender a contribuição de cada região, povo, cultura para formação da Ciência contábil.

Alguns autores já elaboraram, divisões para o estudo da História da Contabilidade. Evidentemente que tais divisões ocorreram conforme a ótica de cada um. MELIS, citado por LOPES DE SÁ, divide a História da Contabilidade em quatro períodos, a saber:

- I - Mundo Antigo (dos primórdios da história até o ano de 1202 de nossa era).
- II - Sistematizações que vai de 1202, em razão da formação do processo das partidas dobradas.
- III - O da literatura, de 1494 (Obra de Lucca Pacciolo) à 1840 (Obras de Francisco Villa).
- IV - De 1840, era científica até os nossos dias (MELIS, citado por LOPES DE SA, 1998, p. 17-18).

De forma rudimentar a contabilidade já se encontrava presente nos primórdios da humanidade. Pode-se associar o surgimento dos números atrelado ao surgimento da contabilidade. Para os estudiosos da matemática a noção dos números surgiu a aproximadamente 10.000 anos atrás, afirmam eles:

Alguns vestígios indicam que os pastores faziam o controle de seu rebanho usando conjuntos de pedras. Ao soltar as ovelhas, o pastor separava uma pedra para cada animal que passava e guardava o monte de pedra. Quando os animais voltavam, o pastor retirava do monte uma pedra para cada ovelha que passava. Se sobrassem pedras, ficaria sabendo que havia perdido ovelhas. Se faltassem pedras saberia que o rebanho havia aumentado.¹

Desta forma mantinha tudo sob controle. Observa-se, na narração acima que a noção dos números está intimamente ligado a necessidade da informação. Existia o dado, não o controle e por este motivo não havia informação que possibilitasse ao proprietário, pastor, tomar decisão. Na medida em que o homem fazia a ligação: para cada ovelha uma pedra, ele estava, na realidade, fazendo o que na matemática

¹ <http://www.ifqsc.sc.usp.br/edcar/matematica/l1t1.htm>, Curso de matemática, Números e Sistemas de Numeração. Consultado em 25/03/2003.

se chama correspondência um a um. Para os matemáticos: "fazer a correspondência um a um é associar a cada objeto de uma coleção um objeto de outra coleção".²

Na linguagem contábil apresenta-se de um lado a coleção dos débitos e de outro a coleção dos créditos, ou seja, cada débito corresponde a um crédito e vice-versa. O homem tinha resolvido um problema, a questão dos números, mas apesar de obter a informação ele não conseguia registrá-la de forma mais duradoura. O novo desafio, registrar por mais tempo e de forma consistente a informação.

Com a busca por um registro mais duradouro o homem começava a estudar a possibilidade do desenvolvimento de um elemento que servisse de base para o registro. Era o começo da descoberta da escrita e a entrada para a Era Racional.

Um outro fato relevante foi a construção das grandes pirâmides. Era necessário acompanhar os custos de tais empreendimentos. Segundo WHITE (1996, p. 146-147), as caravanas que realizavam o transporte do material necessário para a construção eram sempre acompanhadas de contadores que registravam o necessário para o acompanhamento dos custos. A importância da contabilidade entre esses povos é apresentada por GOODY:

O fato de a contabilização desempenhar um papel tão preeminente entre as utilizações da escrita na economia política do Próximo Oriente, teve uma série de conseqüências para o sistema cultural. Significava que se dava uma grande ênfase não as utilizações mais complicadas – narrativas, descritivas ou literária – da linguagem, mas às de um tipo não sintático que caracterizavam a arte do guarda livro e o cálculo (GOODY, citado por LOPES DE SÁ, 1998, p. 27).

Outro ponto a se destacar era o papel de mensuração da riqueza do Estado oriundos dos diversos tipos de tributos que eram pagos pelos membros da sociedade. Um tributo comum no Oriente era o dízimo. Segundo OLIVEIRA (1996, p. 19): "O dízimo representa uma parcela de alguma propriedade, que é destinada a alguém, geralmente na forma de um tributo". A noção que os deuses eram dono da terra, obrigava que todos aqueles que a possuíam teria a obrigação de pagar tributo em decorrência de seu uso.

² <http://www.ifqsc.sc.usp.br/edcar/matematica/l1t1.htm>, Curso de matemática, Números e Sistemas de Numeração. Consultado em 25/03/2003.

LITTLETON, citado por LEITE (1993, p. 17), apresenta algumas razões procurando provar que a contabilidade despontou como campo específico do conhecimento humano no renascimento. Para ele, a evolução de alguns conceitos oriundos do sistema capitalista foi fundamental para o nascer desta nova ciência. Conceitos tais como propriedade privada, moeda, crédito, comércio e capital como fator de produção.

O crescimento do comércio é decorrente do avanço tecnológico, em especial a mudança ocorrida nos transportes principalmente a invenção do navio. Segundo ROSENBERG & BIRDZELL :

O crescimento do comércio após o século XV foi tanto uma mudança qualitativa, refletindo a elevação do volume de negócios, como qualitativa, espelhando a mudança da troca medieval, de acordo com termos estabelecidos pelo costume e o uso, para formação de preços de mercados baseada na negociação entre as partes (ROSENBERG & BIRDZELL, 1986, p. 82).

O crescimento quantitativo dos mercados teve como conseqüência o surgimento do sistema industrial. A contabilidade passa a desenvolver um papel de grande importância, tendo em vista que as mudanças ocorridas não foram apenas políticas, mas principalmente econômicas.

A escrita por partidas dobradas possibilitou aos guardas livros (contadores) um melhor controle e acompanhamento da situação da empresa. Agora era possível estabelecer uma diferença clara entre o patrimônio da entidade e o patrimônio do seu proprietário. Mais tarde essa diferenciação seria consagrada com o nome de Princípio da Entidade. Para ROSENBERG & BIRDZELL (1986, p. 135): “O princípio geral por trás das regras complexas do sistema era que um membro de cada par de lançamentos registrava uma mudança nos ativos (renda) e o outro uma mudança igual no passivo (despesas)”.

Um ponto a ser destacado no surgimento do método das partidas dobradas é que ele foi o instrumento utilizado para avaliação do capital e do resultado. OLIVEIRA (1996, p. 17-19), apresenta uma história atribuída ao Frei Lucca Pacciolo que demonstra o princípio da partida dobrada.

A análise do Frei o levou a estabelecer o conceito de patrimônio de uma entidade: “É o conjunto de bens, direitos e obrigações que pertencem a uma pessoa física ou jurídica.”

O conceito foi representando matematicamente:

$$(P) \text{ Patrimônio} = (B) \text{ Bens} + (D) \text{ Direitos} + (O) \text{ Obrigações}$$

No entanto uma outra análise foi feita por ele: Se os bens materiais fossem liquidados, os valores a receber fossem recebidos e a organização liquidasse a dívida existente, qual seria o valor líquido existente? Com esta análise o Frei estava determinando o valor do patrimônio líquido da organização que foi conceituado como: “O conjunto de bens, direitos e obrigações de uma pessoa física e jurídica, levando em consideração, porém, que os bens e direitos são valores positivos e as obrigações são valores negativos.”

A representação matemática:

$$(PL) \text{ Patrimônio Líquido} = (B) \text{ Bens} + (D) \text{ Direitos} - (O) \text{ Obrigações}$$

Com raciocínio matemático o Frei concluiu que seria possível estabelecer o equilíbrio da equação, fazendo com que de um lado ficasse os valores positivos e do outro os valores negativos acrescido da diferença entre eles. A representação matemática ficou estabelecida da seguinte forma:

$$(B) \text{ Bens} + (D) \text{ Direitos} = (O) \text{ Obrigações} + (PL) \text{ Patrimônio Líquido}$$

Desta forma o Frei estava estabelecendo a forma gráfica do Balanço:

Bens e Direitos	Obrigações
	Patrimônio Líquido

O que ele pretendia era destacar o equilíbrio existente na apresentação do patrimônio da organização. O termo “balanço” é originário da Grécia e significa Balança, sendo a junção da palavra “bi” que significa 2 (dois) e “lancis” que é traduzido por pratos da balança. Desta forma pode-se concluir que o balanço assim como a balança é constituído de dois lados plenamente equilibrados. Deve-se ressaltar que o nome balanço foi atribuído em época posterior ao Frei (SÁ, 1977, p. 16).

Como excelente matemático o Frei notou que a forma adotada para contabilização fazia com que informações relevantes fossem perdidas, tais como: despesas e receitas. O Frei então idealizou uma demonstração que possibilitasse visualizar tais informações. O método adotado foi a separação das contas (receitas e despesas) dessa nova demonstração das do balanço. O Frei notou que ao adotar esse procedimento passou a existir uma diferença entre os lados do balanço, e que o resultado encontrado do confronto das despesas com as receitas da nova demonstração era exatamente esse valor, ao qual o Frei chamou de lucro/prejuízo, ou resultado do período. Para que a balança mantivesse o equilíbrio esse resultado foi acrescido no lado direito do balanço, mais precisamente no Patrimônio Líquido.

A forma gráfica das demonstrações foi desenhada da seguinte forma:

Balanço

Bens e Direitos	Obrigações
	<ul style="list-style-type: none"> • Patrimônio Líquido • Lucro/Prejuízo do Período

Despesas por receitas (DRE)

Despesas	Receitas
Lucro/Prejuízo do período	

Desta forma estava consagrado o método das partidas dobradas.

A máquina a vapor, inventada nos meados do século XVIII desencadeia a Revolução Mecânica que como consequência originou a Revolução Industrial. Com a Revolução Industrial o sistema de produção deixa de ser familiar para ser fabril.

Com a mudança do sistema de produção ocorreu, conseqüentemente, mudança substancial na sociedade. O artesão que era livre, sendo ele seu próprio patrão, começa a ver as novas empresas absorvendo, diluindo, extinguindo a sua empresa familiar. Deixa de ser seu próprio patrão para ser assalariado.

Com o surgimento das novas empresas surge o interesse dos investidores pelo retorno do capital investido. Era necessário determinadas análises visando encontrar um melhor custo de oportunidade para os novos investidores.

Para o contador, especialista nas informações referente aos lucros, a cada dia o desafio tornava-se mas difícil em virtude da velocidade em que as coisas estavam

acontecendo. Além do mais estava ocorrendo uma tendência natural, uma redução na margem dos lucros. Essa redução ocorreu em fase da competição de mercado que teve como consequência uma queda nos preços. A crise se agravou quando essa queda gerou o que ficou denominado de deflação, o que impossibilitou a geração de lucro.

E a função de gerar informação estava na responsabilidade do contador. Cabia a ele apresentar uma solução para os investidores que possibilitasse um maior retorno sobre seu investimento.

Começava um novo campo da contabilidade que haveria de se preocupar não simplesmente com o registro contábil, mas também com os custos que envolviam as transações mercantis. A este novo campo da contabilidade se chamou Contabilidade Gerencial, cuja missão era orientar as empresas nas diversas situações, preço de venda dos produtos, orçamento confrontando o previsto pelo realizado, decisões de curto e longo prazo, decisão de compras, etc.

Com o passar do tempo observou-se que a contabilidade tinha em mãos informações de extrema relevância para a tomada de decisões por parte da alta administração. A contabilidade tinha a responsabilidade de acompanhar todas as mudanças ocorridas na sociedade e proporcionar a possibilidade de crescimento no campo dos negócios para as novas empresas.

Com a Revolução Industrial surgia também o mercado de capitais, as bolsas de valores e com isso um novo usuário da informação contábil, o acionista. Esse novo usuário buscava a maximização do seu investimento. MARTINS apresenta a forma como era apurado o resultado, bem como para o levantamento do balanço. Segundo o mestre:

O contador verificava o montante pago por itens estocados, e dessa maneira valorava as mercadorias. Fazendo o cálculo basicamente por diferença, computando o quanto possuía de estoques iniciais, adicionando as compras do período e comparando com o que ainda restava, apurava o valor de aquisição das mercadorias. Confrontando esse montante com as receitas obtidas na venda desses bens, chegava-se ao lucro bruto, do qual bastava deduzir as despesas necessárias à manutenção da entidade durante o período (MARTINS, 1996, p.19).

Desta forma chegava-se ao lucro líquido. A Demonstração de Resultado apresentava a seguinte estrutura:

Venda

(-) Custo das Mercadorias Vendidas

Estoque Inicial

(+) Compras

(-) Estoque Final

Lucro Bruto

(-) Despesas

Vendas

Administrativas

Financeiras

Resultado Líquido

Com o surgimento das indústrias um novo desafio surgia para a contabilidade, a mensuração dos valores agregados no processo da produção. Para MARTINS (1996, p. 22): “As regras e princípios geralmente aceitos na contabilidade de custo foram criados e mantidos com a finalidade básica de avaliação de estoques e não para o fornecimento de informação.”

O surgimento da contabilidade gerencial provocou uma revolução no sistema de informação e possibilitou um avanço na forma de se fazer contabilidade voltada para uma análise apurada dos custos, ou melhor, para uma análise gerencial.

O mundo tem passado por mudanças extraordinárias. Imagine o homem tentando, a cavalo ou a pé, transmitir para os demais as últimas notícias ocorridas,

apesar de levar meses para completar a missão, surgia aí o correio. Um passo mais e surge as diligências, as ferrovias, o telex e o mundo vai ficando mais compacto.

As distâncias são encurtadas, e o homem não passa mais meses para se comunicar com alguém, fechar um negócio, gerenciar, alterar planos, tudo era questão de dias. Não fica por aí, e o homem continua avançando e desta vez surge o rádio, automóvel, telefone, avião e cada vez as distâncias ficam mais curtas e agora em questão de horas e até mesmo de minutos qualquer transação é realizada.

GUERREIRO (1989, p. 279-280), apresenta definições de alguns autores sobre sistema de informação, a saber: "Uma entidade composta de dois ou mais componentes ou subsistema, os quais interagem para alcançar um objetivo comum; sob esse aspecto, o termo aplica-se a uma comunidade, a uma família ou a uma empresa".

O próprio GUERREIRO (1989, p. 280), define um sistema como "Um conjunto de elementos interdependente que interagem na consecução de um objetivo comum". Para o IBRACON (1997, p. 21), o sistema de informação é um conjunto articulado de dados, técnicas de acumulação, ajustes e editagens de relatórios que permite:

- a) Tratar as informações de natureza repetitiva com o máximo possível de relevância e o mínimo de custo;
- b) Dar condições para, através da utilização de informações primárias constantes do arquivo básico, juntamente com técnicas derivadas da própria contabilidade e/ou outras disciplinas, fornecer relatórios de exceção para finalidades específicas, em oportunidades definidas ou não.

A informação financeira como também a econômica é vital para a empresa, no que diz respeito ao registro da contabilidade. Infelizmente, a maioria dos sistemas existente, atenta apenas para o lado financeiro da entidade. É necessário ampliar a visão e contemplar os aspectos: gerencial, social, físico, etc.

A informação interna é voltada para a visão de um único sistema de informação que contemple os diversos setores da organização. A histórica, é como

olhar o retrovisor de um carro e observar o passado. Contemplar a história da entidade, seus acertos, erros, indecisões, etc. A informação histórica é aquela que se encontra nos registros contábeis.

Presencia-se uma verdadeira revolução no ramo da Contabilidade Gerencial. O eixo desta revolução é o conhecimento. Para DRUCKER (1993, p. XVI): “O recurso econômico básico não é mais o capital, nem os recursos naturais, nem a mão-de-obra e sim o conhecimento”.

A conseqüência desta mudança é que o gestor da contabilidade não será simplesmente um coletor de informação, mas passará a gerar informações baseadas nos conhecimentos oriundos das análises efetuadas nos diversos processos da entidade.

Para NETO (1997, p. 22): “A contabilidade gerencial deve fazer a conexão entre as ações locais dos gerentes e a lucratividade da empresa, para que estes possam saber que direção tomar.”

Até pouco tempo achava-se que a contabilidade gerencial estava fadada a cometer os mesmos erros da contabilidade financeira. Ela surgiu, promoveu uma revolução nas informações só que não estava conseguindo acompanhar os avanços e até mesmo foi decretada sua morte e surgindo em seu lugar uma nova contabilidade gerencial, a *contabilidade de ganhos*, que se baseava na Teoria das Restrições do físico israelense Dr. Eliyahu Goldratt. Com o advento da globalização a contabilidade gerencial passou a ser chamada de contabilidade gerencial global e tem como missão ultrapassar as fronteiras criadas por um mundo globalizado.

SAKURAI apresenta os principais tópicos dessa nova contabilidade gerencial global no Japão que será protótipo para o restante do mundo globalizado, são eles:

- a) A justificativa de investimentos em operações no exterior;
- b) Avaliação de desempenho de operações no exterior;
- c) Transferência de preços internacionais;
- d) Auditoria de empresas subsidiárias no exterior, pela matriz;
- e) Contabilidade gerencial japonesa nas operações no exterior;
- f) Relação entre o sistema contábil da empresa no exterior e o sistema operacional da matriz;
- g) Política de evitar riscos com taxas de câmbio e riscos inerentes ao país; e,

h) Sistema de relatórios das subsidiárias no exterior à matriz (SAKURAI, 1997, p. 257).

Mesmo para aqueles que querem que o objeto da Contabilidade seja a informação, esta se realiza com relação a fatos patrimoniais. Segundo LOPES DE SÁ (1993, p. 47-48): “A informação é apenas o “instrumento” de nosso estudo, ou seja, a notícia sobre o que ocorreu à riqueza. ... a informação não é privativa da Contabilidade, pois, todas as ciências delas se utilizam”.

2.2. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Partindo-se da hipótese de que parte do elenco de informações que as empresas utilizam para tomar decisões está nas demonstrações contábeis, especialmente no suplemento de análise destas demonstrações, há que se afirmar que a importância em se proceder a análise financeira e de balanços é de um grau de relevância extremamente alto.

Segundo IUDÍCIBUS (1998, p. 17), a necessidade de analisar demonstrações contábeis é pelo menos tão antiga quanto a própria origem de tais peças. Nos primórdios da contabilidade quando esta se resumia, basicamente, à realização de inventários, já o “analista” se preocupava em anotar as variações quantitativas e qualitativas das várias categorias de bens incluídos em seu inventário.

A Análise das Demonstrações Contábeis se inicia após a elaboração de tais demonstrações, as quais surgem a partir do registro das operações das empresas e que se completam pela captação, organização, e compilação de fatos de significado econômico-financeiro, expressos em moeda.

Para o analista, a partir de tais registros, efetuam-se estudos, que por sua vez transformam-se em informações que permitem concluir se a empresa está operando de maneira eficiente ou ineficiente, se merece crédito, se vem sendo bem ou mal administrada, se tem condições de pagar suas dívidas, se é lucrativa ou não, se está em evolução ou em regressão, se está com previsão de falência ou não.

É necessário que o analista tenha conhecimentos dos procedimentos contábeis básicos, que conheça a teoria e a prática contábil. Não deve ele ser um mero compilador de quocientes e índices, pois, conforme IUDÍCIBUS (1998, p. 22), precisa “saber tratar”, refinar e apresentar de maneira clara, resumida e operacional, dados esparsos contidos nos registros da contabilidade financeira, de custos etc, bem como juntar tais informes com outros conhecimentos não especificamente ligados à área contábil, para apresentar informações que cumpram os objetivos da análise.

Nos dias atuais, muito se fala no papel que a informação possui sobre a realização de negócios entre as empresas. Há afirmações do tipo “a informação significa poder”, isto é, quanto mais informações de qualidade puder deter, de mais poderio estará dotada uma organização.

O fisco por sua vez, compõe o rol de clientes externos que podem se utilizar da análise de demonstrações contábeis na busca de informações que demonstrem se a situação econômico-financeira das empresas, permite o aguardo de recursos relativo a recolhimento de impostos, ou se exige providências fiscais no sentido de garantir a arrecadação devida.

2.2.1. Balanço Patrimonial

O mais importante demonstrativo contábil é o Balanço Patrimonial. Os três principais grupos de contas de um balanço patrimonial são: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

No Ativo estão as contas representativas da aplicação dos capitais de uma empresa, indicando, pois, em que valores (bens e direitos) se encontram aplicados os recursos obtidos pela empresa. Em outras palavras, o Ativo registra todos os bens e direitos existentes na sociedade.

No Passivo encontramos as contas representativas da origem dos capitais utilizados pela empresa, isto é, as fontes dos recursos com que conta o empresário para manter ou desenvolver seus negócios.

O Passivo indica quais são os proprietários dos valores existentes na sociedade.

O Patrimônio Líquido, uma subdivisão do Passivo é o resultado da seguinte subtração: Ativo total - (Passivo Circulante + Passivo Exigível a Longo Prazo). O estudo da situação econômica da empresa preocupa-se com o Patrimônio Líquido, analisando seu valor absoluto, relativo e sua evolução.

O valor absoluto é obtido subtraindo-se o Passivo Exigível (Circulante + Exigível a Longo Prazo) do Ativo Real (total do Ativo). O valor relativo é obtido dividindo-se o Patrimônio Líquido pelo Ativo Real. A evolução do Patrimônio Líquido pode ser constatada subtraindo-se o Patrimônio Líquido do balanço anterior do Patrimônio Líquido do balanço atual. O Balanço Patrimonial permite o estudo da situação financeira da empresa podendo-se opinar, por exemplo, sobre sua capacidade de pagamento. A subtração do Passivo Circulante do Ativo Circulante nos mostra a capacidade de pagamento de uma empresa, ou seja, sua liquidez.

2.2.2. Demonstração do Resultado do Exercício - DRE

"A DRE é um resumo do movimento de certas entradas e saídas no balanço, entre duas datas" (MATARAZZO, 1995, p. 52). Por outro lado, IUDÍCIBUS e MARION (1992, p. 96), definem a Demonstração do Resultado do Exercício de outra maneira, porém, sob o mesmo enfoque como sendo um resumo ordenado das receitas e despesas da empresa em determinado período (12 meses). É apresentada de forma dedutiva (vertical), ou seja, das receitas subtraem-se as despesas e, em seguida, indica-se o resultado (lucro ou prejuízo).

MARTINS e ASSAF NETO (1985, p. 120) e BRAGA (1999, p. 25) apresentam a DRE como sendo a demonstração que engloba as receitas, despesas, ganhos, e perdas do exercício social, apurados por regime de competência, independentes de seus recebimentos e pagamentos.

"Nessa demonstração é evidenciada a formação do lucro ou prejuízo do exercício social mediante a confrontação das receitas realizadas e das despesas incorridas" (BRAGA, 1999, p. 52).

Para a tomada de decisão, segundo IUDÍCIBUS & MARION (1992, p. 75), a DRE pode ser simples ou completa. Será simples quando não requeira dados pormenorizados, como por exemplo, para micro e pequenas empresas, e será completa (exigida por lei) quando fornece maiores detalhes de cada grupo de contas. A simples deve apresentar o total de despesa deduzido da receita resultando o Lucro.

MATARAZZO (1995, p. 126) apresenta a DRE sob o seu enfoque, como sendo uma demonstração dos aumentos e reduções causados no patrimônio líquido pelas operações da empresa. As receitas representam aumento do ativo, conseqüentemente aumenta o patrimônio líquido. As despesas representam redução do patrimônio líquido através da redução do ativo ou aumento do passivo exigível.

Para MARION (1997, p. 98) "Na DRE pode-se verificar o retorno resultante do investimento dos proprietários da empresa (lucro ou prejuízo)".

Portanto, a finalidade da Demonstração do Resultado do Exercício é mostrar o resultado (lucro ou prejuízo) do período ou exercício social, bem como, mostrar detalhadamente, como chegar ao referido resultado.

2.2.3. Análise Contábil

A análise contábil tem dado enormes contribuições às ciências administrativas e econômicas. A recíproca não é menos verdadeira. Por outro lado, por ser uma ramificação das ciências contábeis esta técnica é vista como uma mera análise quantitativa de produção de dados, o que não deixa de ser uma verdade. Isso ocorre porque somente os estudiosos desta área sabem transformar aqueles dados em informações gerenciais. Por conseguinte são poucos, aqui incluindo os usuários das informações (gerentes, administradores, contadores, etc.) que sabem usar aquelas

informações como ferramenta de gestão. Talvez estejamos muito preocupados com a criação de informações e menos com a forma de utilizá-las.

Muitas definições e conceitos sobre a análise são explorados pelos autores das mais variadas escolas de contabilidade. Para alguns como DANTE MATARAZO (1991, p. 26) a análise surgiu e prosperou dentro do sistema bancário no final do século XIX mas no Brasil somente começou a ser difundida no final dos anos 70. Aliás a SERASA empresa conhecida no Brasil por trabalhar nessa área, foi criada em 1968. É, portanto uma parte da ciência contábil relativamente nova. Segundo o autor, a análise de balanços tornou-se obrigatória nos EEUU em 1915 quando o Federal Reserv Board (Banco Central do EEUU) definiu que somente poderia negociar títulos com empresas que apresentassem os seus balanços aos bancos. A concessão de crédito foi, portanto, uma das primeiras finalidades da análise de balanços.

Segundo vários autores a contabilidade e a análise muito embora, esta última somente tenha se difundido no Brasil a partir da década de 70, nasceram juntas. Aliás, IUDÍCIBUS (1988, p. 19) vai mais longe. Para ele a necessidade de analisar as demonstrações é pelo menos tão antiga quanto a própria origem de tais peças.

O mesmo autor, na mesma obra a análise de balanços deve ser entendida como uma técnica cheia de possibilidades mas também com várias limitações. Mais aponta problemas a serem investigados do que soluções. É sintomática a necessidade de mudar a forma de analisar a partir do momento que a própria contabilidade deixa de responder às necessidades de várias outras informações utilizadas na gestão de empresas.

DRUCKER (1995, p. 69) grande conhecedor da arte de administrar entende que existem dois grandes desafios para a gestão moderna. O primeiro é como obter os dados necessários, testá-los e juntá-los ao sistema de informações existente; o segundo é torná-los eficaz para o processo de decisões da empresa. Lembrando a contabilidade o autor diz que as empresas dependem de dados internos como custos, ou de hipóteses não testadas a respeito do exterior. De uma ou de outra forma ele afirma: "as empresas estão tentando voar com uma asa só". Referindo

especificamente à contabilidade ele diz: “As pessoas normalmente consideram a contabilidade como sendo “financeira”. Mas isto é válido somente para a parte que lida com ativos, passivos e fluxos de caixa; esta é apenas uma pequena parte da contabilidade moderna. A maior parte desta lida com operações ao invés de finanças e, para a contabilidade operacional, o dinheiro é simplesmente uma anotação e uma linguagem para expressar eventos não-monetários. A contabilidade está sendo abalada até as raízes por movimentos de reforma que visão fazer com que ela deixe de ser financeira, e se torne operacional. A contabilidade tornou-se a área intelectualmente mais desafiadora no campo gerencial e a mais turbulenta.”

Para FRANCO (1992, p. 97) “Analisar uma demonstração é decompô-la nas partes que a formam, para melhor interpretação de seus componentes... é a decomposição dos fenômenos patrimoniais em seus elementos mais simples e irreduzíveis”.

LOPES DE SÁ um dos grandes cientistas da contabilidade usa o comportamento humano para explicar o trabalho de análise. Segundo ele é latente no espírito humano o desejo de conhecer as partes de um todo.

O método de conhecer as partes de um objeto, de uma idéia, ou de qualquer coisa, é o método analítico.... Analisar é dividir um objeto em partes para conhecer bem tudo aquilo de que é feito um todo.... Análise é, pois, um caminho de entendimentos através das partes ou elementos de um conjunto.Busca-se o mais simples para conhecer como se estrutura e como funciona o mais complexo (LOPES DE SÁ, 1981, p.13).

Segundo MATARAZZO (1991, p. 27) Alexander Wall, considerado pai da Análise de Balanços, apresentou em 1919 o modelo de análise através dos índices hoje bastante modificados, mas cujo princípio é o mais utilizado até hoje. A partir de 1931, a Dan & Badstreet começou a divulgar os índices padrão de várias atividades econômicas americanas. Na década de 30 o primeiro modelo de análise de rentabilidade para as empresas conhecido até hoje como *Du Pont*, (análise do ROI – Return on Investment) que decompunha a taxa de retorno em taxas de margem de lucro e de giro dos negócios.

a) Coeficientes

É a relação de uma parte com o todo, isto é, com uma grandeza maior. Para FRANCO (1992, p. 97) “coeficiente é a determinação da percentagem de cada conta ou grupo de contas em relação ao seu conjunto”. Exemplo: Ativo Circulante relacionado com o Ativo Total, ou Contas a Receber com o Ativo Total.

b) Quocientes

É uma relação entre os componentes de um conjunto homogêneo. FRANCO assim definiu: “é o estabelecimento da relação entre componentes de um mesmo conjunto”. Exemplo: Caixa relacionado com o Ativo Circulante, ou Ativo Circulante relacionado com o Ativo Total.

Segundo IUDÍCIBUS (1992, p. 52) o uso dos quocientes tem como finalidade principal permitir aos analistas visualizar e extrair tendências e compará-los com os padrões pré-estabelecidos. É em outras palavras ver o passado e através dele, fornecer algumas atitudes que deverão ser aplicadas no futuro.

c) Índices

Designa os valores de uma mesma variável, isto é, a posição de um elemento no quadro. Geralmente são relações entre dois coeficientes. Para MATARAZZO (1991, p. 96) “Índice é uma relação entre contas ou grupos de contas das Demonstrações Financeiras, que visa evidenciar determinado aspecto da situação econômica ou financeira de uma empresa... fornecendo uma visão ampla da situação econômica ou financeira da empresa”. FRANCO (1992, p. 69) conceitua índice da seguinte forma: “É a comparação entre componentes do conjunto em sucessivos períodos”.

Os Principais Coeficientes e Índices

Regra geral a análise das demonstrações financeiras é feita mediante a tradução dos dados ou valores, em coeficientes ou índices permitindo assim a sua análise. Os principais grupos de coeficientes e índices são:

- **DE LIQUIDEZ** - Medem a capacidade que a empresa possui de pagar suas obrigações com base nos próprios recursos circulantes. É parte da análise financeira da empresa. Para IUDÍCIBUS (1992, p. 115) a análise financeira por quocientes é um dos mais importantes no desenvolvimento da contabilidade. Por unanimidade dos autores considera-se que tais coeficientes representam o quanto para pagar cada unidade monetária (real), a empresa dispõe. Assim, como parâmetro usa-se dizer que estando ele acima de 1,00 a empresa está com uma capacidade de pagamento ideal.
- **DE ENDIVIDAMENTO** - São relações que demonstram o grau de comprometimento da empresa perante terceiros. É também unanimidade entre os autores a avaliação de que quando esse coeficiente é superior a 0,50, indica que a empresa começa a pertencer mais a terceiros do que aos próprios componentes da sociedade.
- **DE RENTABILIDADE** - Revelam a capacidade de retorno sobre os investimentos, isto é, sobre os capitais investidos. É uma análise que segundo os estudiosos revela a real capacidade que a empresa possui e obter resultados em função de suas atividades principais (operacionais).
- **DE LUCRATIVIDADE** - Demonstram a capacidade que a empresa possui de promover retorno através de suas atividades operacionais. É, segundo a maioria dos autores uma análise de suma importância para o investidor que interessa em saber a capacidade da empresa de conseguir resultados com os capitais que nela são investidos.
- **ROTATIVIDADE** - Demonstra a velocidade com que os recursos giram tanto pelos destinos quanto pelas origens. Considerando que o poder de ganho da organização está condicionado a dois fatores básicos, margem e giro esse estudo é da mais alta importância principalmente porque numa economia altamente competitiva, o fator margem é determinado pelo mercado. Assim, a capacidade de dar velocidade aos recursos aplicados é determinante na análise da administração.

A análise horizontal e vertical é a forma mais comum de expressar uma análise. Apesar de suas simplicidades tais análises revelam informações importantes. Este tipo de análise surgiu em 1925 nos EEUU quando, Stephen Gilman ao criticar o sistema de análise por coeficientes propôs a análise que vislumbrasse índices encadeados para indicar as variações havidas nos vários elementos do patrimônio.

d) A Análise Horizontal

Permite analisar a evolução de uma conta ou de um grupo de contas entre períodos diferentes. Serve também para construção de uma série histórica da empresa, elemento fundamental para ajudar no estudo de tendências. Trabalha fundamentalmente com efeitos e dificilmente revela as causas das mudanças. Pode ser evolutiva ou retrospectiva. Segundo IUDÍCIBUS, (1992, p. 117) esse tipo de análise é muito importante para descobrir e avaliar a estrutura e composição de itens das demonstrações e a sua evolução no tempo.

e) A Análise Vertical

Demonstra a estrutura das demonstrações podendo assim servir para estabelecer tendências. Também espelha os efeitos e em algumas demonstrações é também possível descobrir algumas causas primárias. Revela o percentual que uma grandeza está contida na outra.

IUDÍCIBUS há muitos anos já ressaltava a necessidade desta união. Segundo ele a necessidade de analisar as demonstrações é *“pelo menos tão antiga quanto à própria origem de tais peças”*. Só faltou dizer que a análise precisava inovar-se. Enfatiza a validade da análise como instrumento de gestão, ampliando a sua função histórica de apenas anotar as variações quantitativas e qualitativas das várias categorias do patrimônio. Assim ele completa o raciocínio:

Numa economia de mercado bastante desenvolvida, uma razoável parcela dos motivos que levam o investidor adquirir ações da empresa A e/ou empresa B reside nos resultados da análise realizada com relação aos balanços das empresas, demais peças contábeis e avaliação das perspectivas do investimento. Claramente nunca houve um caso conhecido em que o investimento tivesse sido realizado apenas baseado nos resultados das análises contábeis da empresa. Mas, também não é conhecido nenhum caso de sucesso de longo

prazo no investimento em ações em que a análise de relacionamentos contábeis não desempenhe algum papel, como infra-estrutura de uma análise fundamentalista (IUDÍCIBUS, 1988, p. 19-21).

Ainda IUDÍCIBUS ressalta a importância da análise para efeito de gerência – nós preferimos efeito de gestão:

Para a gerência, a análise de balanços (sic) faz sentido quando, além de sua função de informar o posicionamento relativo e a evolução de vários grupos contábeis, também serve como um *painel geral de controle* da administração. Neste sentido, podemos construir uma série de indicadores financeiros e avaliar sua evolução em espaços de tempo mais curtos.... Alguns administradores de empresa chegam a admitir que a mesma deveria montar um verdadeiro sistema de informações, não somente no que se refere aos concorrentes, mas também no que se refere a todos os grupos de pessoas e interesses externos à empresa que possam ter ou vir a ter influência sobre a empresa.... (IUDÍCIBUS, 1998, p. 19).

Sobre esse enfoque um dos mais respeitados autores mundiais da área administrativa, DRUCKER (1995, p. 67) nos ensina: “Uma base de dados, por maior que seja, não é informação. Ela é o minério da informação. Para que a matéria prima se transforme em informação, ela precisa ser organizada para uma tarefa, dirigida para desempenho específico, aplicada a uma decisão”

O conceito do autor é claro, mais importante do que transformar um dado em informação é saber especificamente para o que e como esta informação será utilizada.

Portanto, ainda sobre a questão de importância da análise e talvez com um desejo de eliminar as idéias de dificuldades e complexidades anteriormente discutidas, o Professor Sérgio de IUDÍCIBUS alerta:

É muito mais útil calcular um certo número selecionado de índices e quocientes, de forma consistente, de período para período, e compará-los com padrões pré-estabelecidos e tentar, a partir daí, tirar uma idéia de quais problemas merecem uma investigação maior, do que apurar dezenas e dezenas de índices, sem correlação entre si, sem comparações e, ainda, pretender dar um enfoque e uma significação absolutos a tais índices e quocientes (IUDÍCIBUS, 1998, p. 67).

2.3. AUDITORIA

A Auditoria Independente das demonstrações contábeis, também nominadas de demonstrações financeiras, vem a ser um conjunto de procedimentos técnicos e legais que visam a propiciar a emissão de uma opinião acerca dessas demonstrações, de forma global ou parcial, observando-se sempre os princípios contábeis e legais vigentes no Brasil, como também as regras específicas aplicáveis a cada ramo de atividade. Os procedimentos de auditoria são aplicáveis através de testes de amostragem, até a extensão julgadas necessárias e adequadas para a formação de uma opinião, externada pela emissão do Parecer dos Auditores Independentes. Já nos casos de auditorias específicas para determinadas áreas, os exames são aprofundados e até mesmo, examinados documento a documento, sendo ao final elaborado relatório específico acerca dos resultados obtidos (ALMEIDA, 1996, p. 137).

A cultura social e de investimento é grande ponto influenciador para que a Auditoria seja exigida por diversos segmentos da sociedade, sejam pelos diretores, sócios, acionistas das empresas, pelos governos, através dos fiscais das agências de tributação, e pelo judiciário, quando há intervenção, por interessados em adquirir empresas e também em outros segmentos.

No Brasil, a cada ano, a sociedade vem descobrindo os benefícios da Auditoria, é fundamental que sejam auditadas as contas, as demonstrações contábeis e vários outros documentos e sistemas para a constatação da licitude dos métodos. Por quem são feitas as auditorias? Normalmente por Auditores, os quais se dividem em Auditores Dependentes (funcionários internos das empresas que são contratados para auditar determinados departamentos das empresas e normalmente são subordinados somente a diretoria), ou por Auditores Independentes, os quais são contratados pela empresa, e não tem nenhum vínculo ou dependência financeira com a empresa, por isso suas constatações são mais imparciais e independentes (ATTIE, 1992, p. 87).

A auditoria contábil limitava-se, inicialmente, aos exames dos registros contábeis, com o objetivo de observar se os mesmos eram exatos. Com o passar dos tempos o campo de auditoria foi ampliado, embora ainda alguns julguem que a observação da veracidade e da exatidão dos registros seja utilizado exclusivamente como o objetivo da auditoria.

O limite de um trabalho de auditoria é seu universo de verificação. Isso significa que para ter cem por cento de certeza em um trabalho de auditoria, é necessário que se examine todos os itens ou contas a serem auditadas. Esse tipo de trabalho deixa o auditor mais seguro para emitir opiniões, uma vez que o erro de auditoria fica reduzido ao mínimo possível, no entanto, exige muito tempo e, conseqüentemente, eleva os custos aos seus patamares mais altos.

Os trabalhos de auditoria precisam ser realizados de forma prática, objetiva e segura e ocupar o menor tempo e o menor custo possível. Assim, o auditor lança mão de técnicas de amostragem que possam lhe dar soluções confiáveis no menor espaço de tempo possível, com o menor custo e a menor margem de risco. Na realidade, o que se verifica na amostragem é uma relação custo *versus* benefício.

Segundo STEVENSON (1986, p. 158), “Os objetivos da amostragem é fazer generalizações sobre todo um grupo sem precisar examinar cada um de seus elementos”.

Em auditoria, os objetivos da amostragem seguem o mesmo princípio. Verificamos algumas contas, grupos de contas ou saldos, a fim de se fazer generalizações para o todo, ou seja, para se ter uma opinião sobre os estados financeiros e/ou os controles da entidade auditada.

Segundo as Normas Internacionais de Auditoria (NIA-19), a amostragem é aplicada quando se deseja verificar menos de 100% das operações dentro do saldo de uma conta, de um grupo de contas ou classe de transações, para que o auditor possa obter e avaliar evidências de auditoria sobre alguma característica das operações selecionadas a fim de formar uma opinião para toda a população.

A amostragem em auditoria pode ser aplicada aos testes de controle e testes substantivos. Nos testes de controle a amostragem proporciona informações sobre os desvios ocorridos nos controles internos, enquanto que nos testes substantivos esta proporciona informações sobre possíveis erros monetários.

A Auditoria Fiscal tem por objetivo verificar o cumprimento dos procedimentos fiscais bem como sua adequacidade, cujos exames são feitos através de testes aplicáveis a cada espécie de tributo. Auditoria Fiscal, abrangendo nesta área a Auditoria de impostos, tais como IR-PJ - IR-PF, IPI, Imposto de Importação, ICMS, ISS, IOF, procedendo a verificações, levantamentos, acompanhamento de escrituração fiscal e verificação de recolhimento de tributos (FABRETTI, 1999, p. 139).

A constituição do crédito tributário cabe, exclusivamente, a autoridade administrativa através do lançamento, ou seja o reconhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo, (Art. 142 do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66), e diz ainda o CTN, no art. 147, onde dita:

Art. 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta a autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensável à sua efetivação.

Verifica-se uma estreita e sadia relação entre as partes, pois por um lado, cabe ao sujeito passivo fornecer as informações necessárias, através de declarações, na forma indicada pelo sujeito ativo e de acordo com a legislação comercial, através das escriturações fiscais e comerciais, e, por outro lado, o sujeito ativo, que, após proceder revisão nas informações prestadas, fará o lançamento do imposto (CARVALHO, 1997, p. 92).

Esta relação, para atender aos fundamentos do direito, deverá ser harmoniosa, cabendo, a autoridade tributária, para efetuar o lançamento do tributo se valer apenas dos métodos admitidos em Lei, considerando, como ponto de partida, as informações prestadas pelo sujeito passivo e não utilizando na fase de investigação sistemáticas suportadas em intuições ou baseadas em métodos

indiciários, pois tal situação conceberia a renúncia da prova direta (material) em favor de uma decisão pessoal, alicerçada em presunção.

Ensina LIMA (1993, p. 148) que sujeito ativo, ao realizar o ato de lançamento, deve obedecer, rigorosamente, ao que se acha estabelecido no Art. 142 do Código Tributário Nacional, ou seja às fases ou etapas dispostas naquela norma. E ao aplicar a lei, exercendo o poder-dever de investigação, ao sujeito ativo compete, não só o ônus da prova, e, de modo mais aprofundado, o dever jurídico de investigação, realizando assim, plenamente, o princípio da verdade material. Estando ainda previsto, na mesma norma, o art. 147, § 2º: "Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela", está evidente que só após revisão nos registros apresentados pelo sujeito passivo ou pela comprovação de vícios ou erros que comprometam a confiabilidade das informações prestadas poderá a autoridade fazendária proceder ao devido ajuste.

Dessa forma só poderia o Fisco se valer de outros métodos para efetuar o lançamento quando, após revisão nas declarações do sujeito passivo, conseguir provar que as informações apresentadas são insuficientes para que seja realizada a devida análise.

A admissibilidade de um arbitramento seria possível, desde que comprovada a ocorrência de um fato gerador, para substituição da base de cálculo, quando:

- inexistência da escrituração
- recusa da apresentação da escrituração ou
- imprestabilidade da escrituração.

A nota fiscal é, provavelmente, o documento fiscal mais importante do campo tributário exigido pela legislação. Embora esteja inserida nas obrigações acessórias, é, na maioria das vezes, quem gera obrigação principal, isto quando naturalmente a operação é tributável. Sua legitimidade dar-se através de autorização de impressão emitida pela Repartição Fazendária Estadual (AMARO, 1997, p. 68).

Sendo o instrumento mais importante para Auditoria Fiscal, representa a própria gênese da transação mercantil. É partir dela (nota fiscal) que fluem as informações que serão objeto da apreciação e análise. Daí a necessidade de absoluta intimidade do Auditor com este documento, tornando-se imprescindível um profundo conhecimento sobre todos detalhes intrínsecos e extrínsecos envolventes da nota fiscal.

Além da escrita fiscal com todo o seu elenco de livros e documentos geradores de crédito e débito fiscais, o Fisco dispõe de uma outra fonte de informações, que é a escrita contábil. E é nesse novo cenário que serão encontrados um sem números de alternativas para o exercício da Auditoria, onde as perspectivas de acompanhamento de todas as mutações econômico-fiscais apresentam de forma mais lúcida e precisa os elementos necessários ao auditor para formar seu convencimento.

A Contabilidade possui a finalidade específica de acompanhar variações ocorridas no patrimônio da empresa, registrando os atos e fatos que acontecem quotidianamente, é de fundamental importância para aqueles que se interessam por suas informações. Representado pelo Fisco, o Governo busca se inteirar de tudo que diz respeito à riqueza gerada pela empresa.

Para LOPES DE SÁ, (1998, p. 157) à auditoria: "A auditoria deve buscar as suas normas práticas dentro dos postulados da contabilidade por uma questão de hierarquia lógica; quando observamos condutas diferentes das que a doutrina contábil estabelece podemos estar certos de que houve exorbitância no procedimento, saindo-se do campo da nossa ciência para outra".

No desenvolvimento normal de sua tarefa o auditor é obrigado a apelar, para a prática de seus conhecimentos, de outras disciplinas que se apresentam como meios para atingir o fim principal que tem em mira, porque a auditoria é um prodigioso acréscimo de conhecimentos.

A verificação de um documento, embora pareça simples, exige um número elevado de conhecimentos do profissional para que possa observar a forma e a regência legal do mesmo (a que leis está sujeito, especialmente as tributárias, as

trabalhistas ou as sociais, bem como preceitos maiores, como a Constituição e os Atos dela defluentes) e também as regimentais da empresa.

O auditor não pode estabelecer barreiras na obtenção dos seus fins e para tanto deve inteirar-se de todo o conhecimento acessório necessário. (LOPES DE SÁ, 1998, p. 193)

O direito tributário requer normas bem definidas quanto a forma de procedimento, não permite analogias em sua interpretação e sobrevive baseado em outras fontes científicas, algumas ligadas ao próprio direito (Comercial, Processo Civil, Administrativo, etc.) e outros ligados as demais atividades sociais.

No entendimento de CARRAZZA o

Direito Tributário é um direito de superposição, isto é, que pode captar conceitos e assimilar institutos tais como lhe são fornecidos por outros setores o mundo jurídico. Fica evidente que o Direito Tributário precisa, e busca, em outros ramos do conhecimento jurídico os dados e formas de que se utiliza para fazer nascer os tributos (CARRAZZA, 1996, p. 37).

2.4. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS

Não é de hoje que o relacionamento entre o Fisco e o contribuinte tem se caracterizado pelo binômio: de um lado, a constante busca de maior eficácia na aplicação das leis visando obter a maior arrecadação possível e, de outro lado, uma preocupação dos agentes econômicos no sentido de se verem onerados com a menor carga tributária legalmente admissível.

O contribuinte, a procura da economia fiscal, vem a procura de lacunas do ordenamento jurídico, gerando desta forma problemas de simulações, abuso de forma, graças à insuficiência da Lei, chegando ao exame do abuso do Direito, da fraude à Lei, das opções fiscais, inclusive a de interferir nos atos de gestão administrativa.

A temática do planejamento tributário e da elisão fiscal mostra um conjunto de dificuldades que se apresentam ao intérprete. Os conceitos singelos de lícito/ilícito, válido/inválido, bem como uma postura que oponha liberdade/solidariedade, legalidade/capacidade contributiva, tipicidade/isonomia, mostram-se insuficientes para fornecer um parâmetro preciso para a aplicação da legislação tributária.

Na Idade Média os tributos eram cobrados como se fossem uma dívida dos servos para atendimento das despesas governamentais. Com a evolução das concepções de Estado e a criação das cartas constitucionais, passaram a ser definidos como a contribuição para a manutenção deste Estado, a fim de que promova o bem estar social.

Neste contexto o tributo é visto sempre como uma agressão. O tributo é visto como uma relação predominantemente de império, de autoridade, de mando, de alguém que tem o poder, e vai buscar de uma determinada classe, daqueles, obviamente que não são mendigos, que têm mais, vai buscar uma quota de seu patrimônio para atender às despesas do Estado.

Quadros muito diferentes vão encontrar na sociedade moderna. E aqui alguns poderão lembrar que, verdadeiramente, só podemos falar em sociedade moderna (pós-Revolução Francesa), de 10 anos para cá. Ou seja, a Revolução Francesa, segundo alguns, só terminou em 1989/91, porque a Revolução Russa em grande medida foi um desdobramento, ou, segundo alguns, uma réplica da revolução Francesa, (GRECO, 1998, p. 34).

Além de suas características próprias, o tributo, na atualidade ainda apresenta feição toda peculiar. Na medida em que onera certas atividades ou pessoas, o tributo pode causar interferências no regime de competição entre as empresas, se não estiver adequadamente formulado ou não for devidamente exigido. Distorções na competição podem surgir tanto em razão das leis fiscais gerarem distorções ou desigualdades num mesmo setor, como também podem surgir se as leis estão adequadamente formuladas mas a sua aplicação concreta não faz com que a sua potencialidade total se efetive. A existência de “vazios” ou o surgimento de situações individuais não atingidas pelo tributo em razão de

“conformações peculiares” podem se apresentar como comprometedoras do equilíbrio da competição no mercado.

Evasão e elisão são conceitos que abrangem as ações ou omissões tendentes a eliminar, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária, sejam lícitos ou ilícitos os meios utilizados nesse processo. Objeto de inúmeras e interessantes discussões doutrinárias, na análise dos mesmos uma corrente majoritária distingue os termos de forma a definir como evasão o artifício doloso do qual se vale o agente para subtrair ao tributo manifestações da capacidade contributiva originalmente a ele sujeitas. Se evasão é sempre fraudulenta, a elisão é uma categoria lógica de reflexão, uma maneira de designar esquematicamente as técnicas com aparência legal destinadas a contornar ou evitar a aplicação das leis tributárias.

Diante da subsunção do fato à norma tributária, ocorrendo a hipótese de incidência nasce a relação jurídica tributária, consubstanciada na obrigação do contribuinte ou responsável em entregar aos cofres públicos determinada soma em dinheiro. A situação do desrespeito à norma (inadimplemento ou pagamento à menor) gera a sanção pelo ato ilícito: a tomada coercitiva do valor monetário do tributo pelo Estado.

Nesta quadra, é possível delimitar o conceito de evasão fiscal. Segundo DÓRIA (1977, p. 28) “conceitua-se evasão fiscal *lato sensu* toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária.”

A doutrina tem colocado, como pressuposto de existência da evasão, a vontade ardilosa do sujeito passivo de retardar, reduzir ou eliminar o pagamento do tributo. Assim, não bastaria a mera conduta omissiva do contribuinte, sendo necessário ato comissivo demonstrando vontade de fraudar o fisco.

Em verdade, o ato fraudulento é apenas o meio clássico de evasão. A fixação terminológica do conceito é objeto de amplo debate no Direito pátrio e comparado. Bem afirmou o jurista francês MASSON, sobre a dificuldade no estabelecimento de consenso doutrinário sobre o tema:

A expressão evasão fiscal é largamente utilizada, mas sem uma definição precisa. O assunto ganhou tal contorno que a Associação Fiscal Internacional (IFA), reunida em um congresso na cidade de Veneza em 1983, após dois dias de trabalho, desistiu de propor uma definição da noção de evasão (MASSON, 1990, p. 65).

HUCK (1997) critica o posicionamento de DÓRIA: Evasão de tributos é terminologia oriunda da ciência das finanças, fato que explica sua contaminação com um significado econômico. A origem econômica da expressão é causa de uma certa incerteza que se nota todas as vezes que pretendem os autores analisá-la a partir de suas conseqüências eminentemente jurídicas. Sob uma perspectiva econômico- financeira, a evasão ocorre quando o contribuinte não transfere ou deixa de pagar integralmente ao Fisco uma parcela a título de imposto, considerada devida por força de determinação legal.

Essa conceituação genérica, centrada apenas no não recolhimento do tributo, permite que alguns autores, ainda que de forma imprecisa, admitam a existência de uma evasão legal quando o não pagamento do imposto se tenha obtido por meios e formas, pelo menos aparentemente, legais. A esse procedimento temos chamado de elisão, pois ainda que alguns autores concordem com a expressão evasão legal, corrente majoritária considera-a como contradição terminológica, já que uma categoria não pode ser legal e ilegal ao mesmo tempo, não havendo possibilidade de se falar em fraude fraudulenta e fraude não fraudulenta, como observava DÓRIA (1977).

Com efeito, a evasão fiscal só pode delimitar-se terminologicamente em contraste com a elisão, visto esta e aquela, pela sua dicotomia antagônica, estremarem dialeticamente o planejamento tributário.

Elisão e evasão corporificam a tênue distinção – ou a pouco precisa fronteira – entre o planejamento tributário lícito e a sonegação criminosa. O estudo desses conceitos trilha pelos caminhos da liberdade de que deve dispor o contribuinte, protegido pelos princípios da legalidade e da tipicidade, para organizar seus negócios da forma tributariamente mais econômica. Mas esse espaço não é infinito, como também as manobras possíveis, albergadas pelo direito privado, não são ilimitadas. O limite básico – mas não único – que se impõe ao indivíduo quando

planeja seus negócios no campo do direito tributário é, antes de tudo, o da validade dos atos jurídicos que pratica ou pretende praticar (LEITE, 1993, p. 154).

A dificuldade de uma clara demarcação da fronteira entre os conceitos de evasão e elisão enseja o surgimento de inúmeras construções teóricas para distingui-los. Os meios utilizados pelo agente servem para uma primeira distinção: a elisão, de um lado, tem sua preocupação concentrada no uso de meios legais, ao menos formalmente lícitos, enquanto que na evasão atuam meios ilícitos e fraudulentos.

Na fraude, a distorção ocorre no momento da incidência tributária, ou após sua ocorrência, ao passo que na elisão o indivíduo atua sobre a mesma realidade, mas, de alguma forma, impede que ela se realize, transformando ou evitando o fato imponible ou gerador do tributo. Na elisão, em suma, o ato ou negócio é engenhosamente revestido pelo agente com outra forma jurídica, alternativa à originalmente pretendida, com resultados econômicos análogos, mas não descrita ou tipificada na lei como pressuposto da incidência do tributo. Na distinção entre evasão e elisão pouca importância tem o elemento subjetivo, pois tanto numa como noutra, a intenção do contribuinte é a de não pagar ou pagar o menor imposto possível.

Ao lado da distinção pelos meios, procura-se igualmente diferenciar os conceitos pela cronologia do ato. Haveria uma diferença temporal entre a evasão fraudulenta e a elisão lícita. Se o ato destinado a evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo foi praticado antes da ocorrência do fato imponible, caracteriza-se a elisão. Se, entretanto, o ato deu-se posteriormente, evidenciar-se-ia a evasão.

A distinção temporal busca amparo no § 1º do artigo 113 do CTN que marca o surgimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador do tributo. CARVALHO, (1991, p. 214) nessa linha de raciocínio, conclui que a elisão é não entrar na relação fiscal e a evasão consiste em dela sair, após ter entrado. O aproveitamento do planejamento tributário para ser lícito deve contar sempre, segundo essa distinção, com o elemento temporal, ou seja, deve ocorrer antes do

surgimento da obrigação tributária. A distinção meramente temporal não é completa, pois não são raras situações em que a fraude pode ocorrer antes do fato gerador, como no sempre lembrado exemplo do comerciante que emite nota fiscal adulterada, promovendo, em seguida, a saída da mercadoria de seu estabelecimento.

O conceito de planejamento, que trata de decisões presente visando resultados futuros, corroborando nosso entendimento, porém com acentuada profundidade CATELLI (1999, p. 135) nos diz: “Planejamento corresponde ao detalhamento das alternativas selecionadas dentro de determinada perspectiva temporal considerada pela empresa como médio e longo prazo (um ano, por exemplo) quantificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas”.

Fica bem claro que planejar requer decisões analíticas presentes, com o intuito de buscar resultados no futuro, porém, especificamente, em se tratando de planejamento tributário podemos defini-lo como meio legal de economizar recursos para a empresa através de aplicação nas oportunidades que a legislação tributária oferece, OLIVEIRA (1998, p. 24) define planejamento tributário “... uma maneira lícita de reduzir a carga fiscal”.

O professor KIKKAWA (1995, p. 1) na mesma linha aqui defendida, diz que: “Por planejamento tributário deve ser entendido o estudo que visa evitar o pagamento desnecessário dos tributos, com a conseqüente redução da carga tributária”.

Para que se elabore eficaz planejamento tributário necessário se faz conhecer a legislação, estudá-la e buscar ações que evite o desencaixe sem ferir a referida legislação. OLIVEIRA ratifica nosso entendimento quando expressa:

Para alcançar êxito nessa atividade, o contador precisa ter sólidos conhecimentos sobre:

- Todas as situações em que é possível o crédito tributário, principalmente em relação aos chamados impostos não-cumulativos;
- Todas as situações em que é possível o deferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo um melhor gerenciamento do fluxo de caixa;
- Todas as despesas e provisões aceitas pelo fisco como dedutíveis da receita (OLIVEIRA, 1998, p. 24).

Portanto planejamento tributário não é ato ilícito, não é sonegação. Planejamento tributário não é sonegação e sim maneira legal de reduzir a carga fiscal da empresa sem ferir a legislação. OLIVEIRA (1998, p. 24) ratifica o entendimento quando diz: “A finalidade principal de um bom planejamento tributário é, sem dúvida, a economia de imposto sem infringir a legislação”.

Trata-se do conceito de Tax Saving, bastante praticado pelos norte-americanos. KIKKAWA (1995, p. 1) também pensa assim quando expressa que: “Não se deve confundir planejamento tributário com sonegação fiscal, uma vez que são dois aspectos completamente distintos”.

Para maior clareza quanto a distinção de planejamento tributário e sonegação fiscal, vejamos o conceito expresso no Novíssimo Dicionário Jurídico (1991, p. 1105): Sonegação Fiscal – do latim, subnegare, negar de algum modo. Toda ação ou omissão dolosa tendente a impelir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte do fisco, da ocorrência do fato gerador. (Lei nº 5.729, de 14/07/1966; art. 1º). O Código Tributário Nacional – CNT, Lei nº 5.172, de 25/10/1966 em seu artigo 114 diz que o fato gerador é a condição necessária e suficiente, definida em lei, para a ocorrência da necessidade de se recolher o correspondente imposto.

Somente depois de delimitados os conceitos doutrinários de elisão e evasão fiscal, pode-se então conceituar e classificar o planejamento tributário.

Os termos utilizados pela doutrina para a nomenclatura do fenômeno são variados: evasão fiscal legítima, elusão, elisão, direito à economia de impostos, engenharia fiscal e finalmente planejamento tributário. Elege-se no presente trabalho o termo planejamento tributário para indicar o gênero do qual a elisão fiscal é espécie.

Neste diapasão, tecidas estas primeiras considerações, mister faz-se conceituar o objeto do trabalho do planejador tributário, à luz da mais moderna doutrina, tanto pátria quanto alienígena: O planejamento tributário é o conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou

postergar legalmente os ônus dos tributos. Tal conceito deve ser devidamente decomposto e analisado, a vista que conflita em alguns pontos com a doutrina, representada principalmente pelos escólios de DÓRIA (1977).

O planejamento tributário divide-se em duas fases: a primeira, antes da ocorrência do fato gerador, conhecida como elisão fiscal. Esta fase é multidisciplinar, porquanto importa em estudos e planos de ação realizados por vários profissionais, como contadores, advogados, economistas e administradores, que organizam os negócios da empresa ou pessoa física, de modo a diminuir ou zerar o ônus econômico dos tributos, ou mesmo a evitar as obrigações tributárias acessórias, como a escrituração contábil.

Inclui-se nesta primeira fase, a elisão fiscal o questionamento judicial das exações, porquanto este método pode reduzir sensivelmente a carga tributária, a par de não compor os métodos clássicos de elisão, que se utilizam apenas das lacunas e opções legais de um determinado sistema tributário, ou das contradições entre dois ou mais sistemas.

O objetivo primordial do planejamento é a redução ou transmissão do ônus econômico dos tributos. As condutas, sempre revestidas de estrutura jurídica, visam ao fato econômico, conquanto possam ou não objetivar também o fato jurídico.

Pode, igualmente, ocorrer situação em que o ônus não provém diretamente da obrigação tributária principal, e sim dos deveres fiscais acessórios, e.g. a manutenção de escrituração contábil, a apresentação de documentos, etc. Conquanto o objetivo seja econômico, as condutas devem ser lícitas (admitidas pelo ordenamento jurídico), dando-se antes ou após a ocorrência do fato imponible, pois engloba a defesa do contribuinte ou responsável em processos administrativos e judiciais, sempre pelas vias legais.

O grande marco temporal do planejamento tributário, a ocorrência do fato imponible, o primitivo divisor de águas da licitude, é conceito ultrapassado. São várias as possibilidades legais de redução dos ônus tributários (em sentido lato) após a ocorrência do fato gerador.

Também a repetição do indébito tributário (bem como a compensação, a ação declaratória de inexigibilidade de débitos fiscais e demais procedimentos judiciais e administrativos), embora não sendo genuínas formas de planejamento tributário, dentro de um amplo contexto, deste fazem parte, pois também se prestam a evitar, postergar ou reduzir os ônus fiscais.

Delimitado o conceito de planejamento tributário, torna-se possível a classificação do planejamento, sempre afinada com os aspectos conceituais e nocionais expostos.

2.4.1. Visão Geral

A classificação do planejamento tributário para ROCHA, (1996, p. 86) depende dos critérios e do ponto de vista do observador. Em verdade, toda a classificação é imperfeita e subjetiva, pois importa em restrição da realidade e depende dos juízos valorativos utilizados na análise. Posto isto como ressalva, pode-se classificar o planejamento tributário através dos seguintes critérios:

- De acordo com a conduta do agente, pode ser: comissivo, com a utilização de expedientes técnico-funcionais, e.g. a triangulação no ICMS; ou omissivo, pela simples não realização da conduta descrita na norma, e.g. não comprar a mercadoria.
- Pelo critério das áreas de atuação, pode ser: administrativo, através de intervenções diretamente no sujeito ativo, e.g., a consulta fiscal; judicial, através do pleito de tutela jurisdicional, como em ação declaratória de inexistência de débito fiscal; ou interno, os atos realizados dentro da própria empresa, como o comitê de planejamento tributário.
- Considerando o objetivo, pode ser: anulatório, empregando-se estruturas e formas jurídicas a fim de impedir a concretização da hipótese de incidência da norma; redutivo, utilizando-se formas e estruturas que concretizem hipótese de incidência menos onerosa, como na norma de cobertura ou na isenção parcial; e postergativo, visando ao deslocamento da ocorrência do

fato gerador ou procrastinação do lançamento ou pagamento do imposto, e.g. denúncia espontânea.

Do prisma dos expedientes utilizados, o planejamento pode ser:

- Indireto: interpor outra relação jurídica entre o negócio objetivado; e.g.: o negócio jurídico indireto;
- Omissivo: ou evasão imprópria, a simples abstinência da realização da hipótese de incidência, e.g.: importação proibitiva de mercadorias com altas alíquotas, como carros importados;
- Induzido: quando a própria lei favorece (por razões extrafiscais) a escolha de uma forma de tributação, através de incentivos e isenções, e.g.: a compra de mercadorias importadas através da Zona Franca de Manaus;
- Optativo: elegendo-se a melhor fórmula elisiva entre as opções dadas pelo legislador, e.g.: opção entre a tributação do IR pelo lucro real ou presumido;
- Interpretativo: ou lacunar, em que o agente utiliza-se das lacunas e imprevisões do legislador, e.g.: não incidência do ISS sobre transportes intermunicipais; ou,
- Metamórfico: ou transformativo, forma atípica que utiliza-se da transformação ou mudança dos caracteres do negócio jurídico a fim de alterar o tributo incidente ou aproveitar-se de um benefício legal. e.g.: transformação da sociedade comercial em cooperativa (menor ônus tributário no regime jurídico pátrio).

A classificação supra de forma alguma abrange todas as formas de planejamento tributário, pois este é limitado apenas pela lei e pelos expedientes imaginativos do planejador tributário. Também o planejamento pode, e geralmente ocorre, não se ater só uma fórmula ou conduta, mas utilizar-se de vários métodos interligados.

Os princípios da legalidade e da tipicidade estrita, dentre outros, garantem ao contribuinte o direito de organizar seus negócios da forma tributariamente mais econômica. Levada às últimas conseqüências, essa liberdade chega, numa visão marcadamente liberal, a considerar como economia fiscal lícita mesmo quando a forma jurídica adotada pelo agente tenha como única finalidade a fuga do pagamento do imposto.

Essa prática resulta em sensível perda de arrecadação e as diversas leis tributárias nacionais têm procurado coibi-la ou reduzir seu impacto econômico. A divergência entre os juristas, as dificuldades de se consolidar uma linha jurisprudencial definida e, acima de tudo, o eterno confronto entre liberdade para o Fisco ou segurança para o indivíduo, dentre outros, são fatores que transformaram o estudo da elisão em tema constante da análise dos tributaristas nas últimas décadas. É fato assente que a elisão não constitui, *per se*, fraude à lei, visto que nenhuma norma tributária proíbe que se alcancem resultados econômicos possíveis em si mesmos, porém através de uma via diversa da prevista pelo legislador. A eleição do meio jurídico é livre para cada contribuinte, desde que o faça dentro dos limites legais.

A interpretação meramente formal da norma tributária pode levar à conclusão de que não ocorre o fato imponible quando se impede o nascimento da obrigação. Entretanto, argumenta-se contrariamente a esse tese, que ao lado da estrita legalidade, o texto constitucional igualmente determina que cada um, sempre que possível, pague os tributos conforme sua capacidade econômica. Se a elisão fundamenta-se no princípio da legalidade, certamente fraudula o da capacidade contributiva, pois o agente, utilizando-se forma distinta, não prevista em lei, acaba por alcançar finalidade econômica idêntica, sem sujeitar-se à tributação originalmente prevista para aquela finalidade.

A aplicação dos conceitos pregados pela consideração ou interpretação econômica da norma tributária – teoria sistematizada por Enno Becker no início deste século – é instrumento eficiente no combate à evasão e propicia uma inegável vantagem no combate a praticamente todas as formas de elisão fiscal.

Aos princípios de legalidade e tipicidade escrita, seria acrescido o da capacidade contributiva, igualmente constitucional, a justificar a apreciação econômica da norma tributária. Se a consideração econômica da norma tributária condena, por princípio, a prática da elisão, pois abandona a análise da forma jurídica pela qual se reveste o ato para buscar sua finalidade econômica, Sampaio Dória via nessa forma de planejamento tributário uma manipulação criativa e lícita de um elenco de opções e alternativas que todo sistema jurídico contém, objetivando revestir da forma mais conveniente, sob a ótica fiscal, a realização de um determinado negócio. Em suma, o contribuinte encontraria com a construção elisiva uma saída que o legislador não foi suficientemente previdente para trancar, quando referiu como tributáveis algumas formas suscetíveis de enquadrar um fato econômico, mas omitiu outras, aparentemente menos comuns ou usuais (GRECO, 1994).

Para condenar ou justificar a prática da elisão, a teoria vem desenvolvendo um sem-número de alternativas que partem da aplicação a analogia ao direito tributário – e toda celeuma que o tema causa, - passando pela simulação, pelo negócio jurídico indireto, concluindo pela doutrina do abuso de direito. Se, de um lado, há que se reconhecer o direito do agente em planejar seu negócio do modo economicamente mais vantajoso, utilizando-se de formas jurídicas alternativas e legais para atingir o mesmo fim, sem enquadrar-se na previsão fiscal do legislador, de outro lado, é inadmissível o abuso de direito para lograr esse mesmo fim. O agente que pratica determinado ato jurídico com a exclusiva finalidade de fugir ao imposto, está abusando das formas jurídicas. Não pode ser considerada lícita a elisão praticada sem qualquer finalidade negocial, senão pela simples economia de impostos.

Para impor limites à atividade criadora dos agentes econômicos, buscando alternativas de economia tributárias, há que se ter presente que o princípio da capacidade contributiva ou capacidade econômica de que se fala o artigo 145, § 1º da Constituição Federal não é um simples encargo que o contribuinte deve suportar por ser uma decorrência da norma tributária. É um postulado umbilicalmente ligado ao princípio democrático da solidariedade social, um instrumento que compatibiliza e torna possível a vida em sociedade. A capacidade contributiva não é a figura ligada

tão-somente ao montante a pagar, mas está vinculada, principalmente, à manifestação da aptidão de participar do rateio das despesas públicas, como instrumento para a busca de uma sociedade mais justa e solidária, em que os que mais podem contribuem em dimensão maior do que os que menos podem. Por sua vez, a capacidade contributiva, inserida entre os princípios de fato contidos na lei, busca assegurar que todas as manifestações daquela aptidão sejam efetivamente atingidas pelo tributo.

Nessa ótica, somente haverá isonomia tributária se todos os que se encontrarem na mesma condição forem chamados a suportar carga fiscal idêntica. Se, com igual capacidade contributiva, um contribuinte pela manipulação das formas jurídicas, pelo abuso de direito, pela simulação ou por qualquer outro subterfúgio, puder fugir ao imposto, estará sendo comprometido a princípio da igualdade, princípio esse que deve ser avaliado com a mesma importância que se concede aos da proteção da propriedade e da segurança jurídica. Quando o processo elisivo, mediante abuso de formas ou simulação, inibe a eficácia da norma tributária, está a um só tempo inibindo a plenitude dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Os atos dos particulares, mesmo formalmente válidos, não podem ser oponíveis ao Fisco quando frutos do uso abusivo do direito de auto-organização dos próprios negócios, comprometendo a aplicação e a eficácia dos referidos princípios da capacidade contributiva e da isonomia fiscal (PEREIRA, 2001, p. 86).

O processo de abertura econômica iniciado no Brasil exigiu profundas alterações na legislação tributária brasileira. O isolamento e o protecionismo que marginalizavam o país no mercado internacional, concomitantemente reduzia as possibilidades de se conceberem fórmulas viáveis de planejamento fiscal internacional. A centralização controladora do câmbio e a atenta fiscalização dos processos de importação e exportação permitiam uma vigilância fiscal permanente, atenta a qualquer manobra que fugisse aos padrões tradicionais. A abertura relativa dos portos, ao lado da tímida liberalização do mercado de câmbio, fizeram com que as operações comerciais e financeiras internacionais ganhassem mais autonomia e, livres do olhar atento da administração, ensejassem propostas de economia tributária nem sempre totalmente ortodoxas. (REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 1999, p. 11).

É nesse cenário que, a partir de 1966, com a publicação da lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o Brasil deixa de lado o princípio da territorialidade para abarcar, como a maioria dos países desenvolvidos, o princípio da universalidade da renda. As razões, que levaram o legislador a adotar o princípio da universalidade para tributar a renda, vinham registradas na Exposição de Motivos, que acompanhou o projeto daquela lei, quando, com clareza cristalina, declarava que a tributação da renda auferida fora do País era medida tendente a combater a elisão e o planejamento fiscal, uma vez que o sistema então vigente – baseado na territorialidade da renda – propiciava que as empresas alocassem lucros a filiais ou subsidiárias situadas em “paraísos fiscais”.

As novas medidas foram introduzidas na legislação brasileira com o intuito específico de combater a evasão e a elisão fiscal que se corporificavam com a transferência de lucros para filiais ou subsidiárias localizadas no exterior, paralelamente à busca de tratamento semelhante às pessoas físicas e pessoas jurídicas que obtivessem lucros no exterior. Assim, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, a partir de 1996, devem ser computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondentes ao balanço em 31 de dezembro de cada ano, observadas as regras pertinentes.

A posterior regulamentação da matéria procurou remediar essa situação ao determinar que os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas ou coligadas situadas no exterior fossem adicionados ao lucro líquido no ano em que tivessem sido disponibilizados. A Instrução Normativa nº 38/96 garantiu esses procedimentos, embora não fosse o instrumento adequado para isso e houvesse, como consequência, restringido o alcance do texto legal original.

Paralelamente, o instrumento legal de introdução da tributação dos lucros auferidos no exterior tem recebido críticas adicionais, acusado de ferir o princípio da isonomia, pois impede que os prejuízos e perdas das filiais ou sucursais do exterior sejam compensados com os lucros da matriz.

Decorridos mais de dois anos de convívio com o princípio da universalidade da renda, a regra determina que os lucros auferidos no exterior sejam adicionados

ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Os lucros de filial ou sucursal são considerados disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Por outro lado, os lucros de controlada ou coligada são considerados disponibilizados na data do pagamento ou crédito, nos termos conceituados para pagamento ou créditos constantes do parágrafo 2º do artigo 1º da Lei 9.532/97. Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil serão computados no balanço correspondente ao ano em que foram auferidos ou na data de liquidação da pessoa jurídica.

Foi mais além o legislador brasileiro quando impediu a dedução de juros pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos pela controladora no Brasil, quando, no balanço da coligada ou controlada constar a existência de lucros não disponibilizados (§3º, artigo 1º, Lei nº 9.532/97). Essa medida foi formada em vista do fato de que as sociedades controladoras celebravam contratos de mútuo com suas controladas para evitar a disponibilização de lucros e a conseqüente tributação no Brasil, com o mútuo, os recursos do exterior tornavam-se acessíveis para a controladora, sem que se caracterizasse a disponibilização nos termos da lei.

Para evitar a dupla tributação, permitiu o legislador que o Imposto de Renda incidente no exterior possa ser compensado até o limite do Imposto de Renda incidente no Brasil, sobre os respectivos lucros, rendimentos ou ganhos de capital. Em outras palavras, o imposto compensado será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

A partir de 1997, buscando forçar a disponibilização dos lucros auferidos no exterior e sua conseqüente tributação no Brasil, determinou o legislador que o Imposto de Renda pago no exterior somente possa ser compensado com o pago no Brasil, quando os lucros correspondentes foram computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o segundo ano-calendário subseqüente ao de sua apuração.

Essa restrição à compensação, entretanto, não é pacífica, tendo sido contestada em várias manifestações doutrinárias (Jornal Gazeta Mercantil, 1999).

Assim, a partir da introdução do princípio da universalidade da renda, o Brasil aliou-se à maioria dos países desenvolvidos e conseguiu limitar a validade de grande parte dos planejamentos fiscais praticados até então, que se baseavam no deslocamento de lucros para filiais, sucursais, coligadas ou controladas localizadas no exterior, em países cuja tributação fosse inferior à brasileira.

Além das referidas medidas restritivas a planejamentos fiscais fundados na transferência de lucros para o exterior, ainda em 1997, foram adotadas importantes medidas adicionais relacionadas à importação e exportação de bens, serviços e direitos, entre empresas vinculadas e com empresas localizadas nos chamados paraísos fiscais, bem como no pagamento de juros para tais empresas, caracterizadas essas medidas como destinadas a coibir a prática do Preço de Transferência (*Transfer Pricing*). De forma arbitrária e pouca clara, a lei brasileira (Lei nº 9.430/96) considera como paraíso fiscal o país que não tributa a renda, ou que a tribute em alíquota inferior a 20% (vinte por cento), englobando no conceito legal países que são e não são paraísos fiscais na acepção econômica do termo.

Preços de Transferência, como anteriormente foi mencionado, são os preços pelos quais uma empresa transfere bens físicos ou intangíveis ou presta serviços a pessoas vinculadas localizadas no exterior. As regras de Preços de Transferência foram instituídas no Brasil não só para evitar especificamente a evasão de tributos aduaneiros pelo subfaturamento ou superfaturamento na importação ou exportação, mas também evitar a distorção do lucro de cada unidade empresarial. Objetivam, em última instância, que as empresas vinculadas fixem seus Preços de Transferência como o fariam se estivessem negociando com terceiros (*arm's length*).

Na Exposição de Motivos do projeto de Lei então encaminhada ao Congresso Nacional, justificavam as autoridades fiscais que as normas contidas no projeto, relativamente aos Preços de Transferência, representavam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização, experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, argumentava o projeto, em

conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE³, eram propostas normas que possibilitariam o controle dos denominados “Preços de Transferência”, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferência de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços e direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior. Nessa linha de raciocínio, justificava a proposta, o limite máximo para a dedutibilidade das despesas com juros, nas operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior seria o montante que não excedesse ao valor calculado com base na taxa *Libor*, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América, para o período de seis meses, acrescida de três por cento ao ano a título de *spread*, antes de computada a variação cambial correspondente, salvo nos casos de contratos registrados no Banco Central do Brasil, quando seria admitida a remuneração previamente pactuada (GUTIERREZ, 2001).

Preço de Transferência é conceito novo no direito tributário brasileiro, ainda que utilizado em inúmeros sistemas jurídicos do mundo capitalista. Paga-se, portanto, na prática tributária do país, o preço desse noviciado, apresentando-os ainda o instituto de forma relativamente vaga e imprecisa, dificultando sua correta aplicação. Apesar dessa imprecisão já se integraram no direito positivo brasileiro e, por estarem vigentes, merecem uma especial atenção no que toca a seus pontos e aspectos mais importantes⁴.

2.5. CARGA TRIBUTÁRIA NACIONAL

O conceito de Carga Tributária Bruta refere-se à relação entre o montante total da receita de natureza tributária, arrecadada em determinado período, e o Produto Interno Bruto nesse mesmo período. Em lugar nenhum do mundo as

³ A OCDE compreende os seguintes países: Áustria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, França, Alemanha, Grécia, Islândia, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Países Baixos, Noruega, Portugal, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Grã-Bretanha, Estados Unidos da América, Japão, Finlândia, Austrália e Nova Zelândia.

⁴ <http://www.fazenda.gov.br/portugues/reforma/justifica.html>, consultado em 04/05/2003.

peças sentem prazer em pagar impostos. Pagam-nos, porque, como já diz o próprio nome, são impostos.

Sua natureza coercitiva está diretamente relacionada com o papel que desempenham: servem para custear a execução e fornecimento de bens e serviços que ninguém estaria disposto a custear de livre e espontânea vontade, por conta do que os economistas chamam de "externalidades".

Um outro aspecto, entretanto, torna os tributos ainda mais antipáticos - pelo menos para quem os paga. É o fato de que além de serem utilizados para custear o fornecimento de bens públicos puros ou que carregam forte dose de "externalidades", os tributos também são utilizados como instrumento de redistribuição de renda. Através dos impostos, parte da renda auferida pelos setores mais ricos da sociedade é transferida aos setores mais pobres na forma de fornecimento de serviços gratuitos de saúde, educação, remédios, material escolar, cestas básicas, salário-desemprego, programas de renda mínima, etc...

A briga entre União, Estados e Municípios, sobre as competências de arrecadar e as responsabilidades de prestação desses serviços, é eterna. Os Estados e Municípios, com razão reclamam maior participação no bolo tributário, uma vez que, em última instância, é a eles - aos municípios em particular - que a população reivindica a prestação dos serviços essenciais.

A União, reivindica grande parte do bolo tributário, sob o argumento de que a própria existência da federação depende da capacidade do governo central transferir recursos das regiões mais ricas para as mais pobres do país, mantendo assim o equilíbrio federativo. Serviços como segurança nacional, a manutenção do próprio poder judiciário, legislativo e a administração central do país exigem recursos que devem gravar cada Estado de acordo com a capacidade de geração de riqueza.

Pelo princípio da legalidade é a lei que introduz os preceitos jurídicos que criam direitos e deveres. A aptidão que as pessoas políticas possuem para expedir regras jurídicas que inovam o ordenamento positivo chamamos de competência legislativa. Se a produção de normas jurídicas for sobre tributos chama-se

competência tributária - desenhar o perfil jurídico de um tributo ou os expedientes necessários à sua funcionalidade (AMARO, 1997).

Diferente é a *capacidade tributária ativa* - possibilidade de integrar a relação jurídica como sujeito ativo. A primeira situa-se no plano constitucional e é intransferível, enquanto a segunda não (é o princípio da indelegabilidade da competência tributária).

2.5.1. Característica da Competência Tributária

Privatividade - exclusividade da pessoa política para a qual foi outorgada a competência. A privatividade é só da União, já que em algumas hipóteses ela poderá legislar sobre matérias de competência dos Estados e dos Municípios – art. 154, I - regra de fechamento; art. 154 II - mais que uma exceção, confirma a regra em caso de normalidade. Como uma mesma matéria não poderá ser objeto de tributação por duas pessoas políticas diferentes, no direito brasileiro não pode haver *bi-tributação*. O *bis-in-idem* é a incidência duas vezes sobre o mesmo fato, de duas pessoas políticas diferentes. Está previsto da Constituição. É a exceção legítima à bi-tributação. Ex. *bis-in-idem*: ICM e IVV; IR e AIRE; impostos extraordinários. No *bis-in-idem* tem que haver coincidência de todos os aspectos da H.I. (Alguns autores chamam a bi-tributação de superposição tributária, dada a confusão na doutrina, em torno da palavra bi-tributação).

Do entrelaçamento dos mandamentos constitucionais, que são postos de uma só vez, é que nasce o perfil jurídico da competência. Dai a impropriedade do Art. 6 CTN e seu parágrafo, diferente do art. 7. que é preciso.

Fiscalidade - quando os objetivos ou a estrutura de criação do tributo for exclusivamente para atender o abastecimento dos cofres públicos, sem levar em conta interesses sociais, políticos ou econômicos.

Extrafiscalidade - quando os objetivos são alheios aos meramente arrecadatórios, ou seja, quando se pretende prestigiar situações social, política e economicamente valiosas.

Parafiscalidade - quando a lei tributaria nomeia sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares. Todas as espécies tributarias podem ser objeto de parafiscalidade. Ex. contribuição previdenciária que assume o papel de imposto para o empregador e de taxa para o empregado. Quando não utilizar os recursos arrecadados e os repassar aos cofres públicos, será pessoa auxiliar e não caso de parafiscalidade.

Os tributos, quanto à sua natureza, dividem-se em três categorias básicas: tributos sobre o estoque de riqueza possuído pelas pessoas num determinado momento; tributos sobre o fluxo de riqueza recebidos pelas pessoas num determinado período e tributos sobre o consumo.

Na primeira categoria estão impostos como o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), o ITR (Imposto Territorial Rural), o IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) e o ainda não regulamentado Imposto Sobre as Grandes Fortunas.

Na segunda categoria estão o IR (Imposto de Renda - na fonte de pessoas físicas e jurídicas), as diversas contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamentos e faturamento das empresas (FGTS, INSS, PIS/PASEP, COFINS) e os Impostos de Transmissão de Bens Imóveis "*causa mortis*" e Transmissão de Bens Imóveis "*inter vivos*".

Na terceira categoria temos o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ISS (Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza) e o IVVC (Imposto sobre a Venda a Varejo de Combustíveis).

As duas primeiras categorias são impostos diretos uma vez que tem com fato gerador a riqueza ou renda de quem os paga. Os impostos sobre consumo são impostos indiretos, uma vez que são impessoais. Não se baseiam na riqueza nem na renda pessoal de quem paga, mas no ato de consumir. Quanto à forma como os tributos afetam o estoque de riqueza e a renda de quem os paga os tributos podem ser regressivos, proporcionais ou progressivos.

Na primeira categoria estão os impostos que afetam de forma mais que proporcionalmente os setores sociais de baixa renda. Nessa categoria estão os impostos sobre o consumo. Pesam mais sobre os pobres porque estes tendem a gastar a totalidade de sua renda em consumo, enquanto os mais ricos podem poupar parte do que ganham. Considerada, portanto, a renda total, os pobres acabam, proporcionalmente, pagando mais impostos que os ricos.

Impostos proporcionais são impostos com impacto neutro sobre a distribuição de riqueza. Um imposto de renda com alíquota única seria um imposto proporcional.

A terceira categoria - os impostos progressivos - são aqueles que gravam mais que proporcionalmente os mais ricos. Servem para redistribuir a riqueza, fazendo com que os mais ricos, arquem com custos proporcionalmente maiores na provisão dos bens públicos. É o caso do Imposto de Renda com alíquotas diferenciadas conforme o nível de renda da pessoa.

A Constituição distribui competência aos entes de Direito Público, a Constituição não cria tributos, apenas distribui as competências entre as três esferas de Governo (Federal, Estadual e Municipal).

CF. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

- I - impostos;
- II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
- III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Os impostos são divididos entre as três esferas de governo, ou seja, alguns são cobrados pela União, outros pelos Estados e outros pelos Municípios.

Os Impostos previstos no Brasil são:

- de Importação (II)

- de Exportação (IE)
- de Propriedade Territorial Rural (ITR)
- de Renda e Proventos de qualquer Natureza (IR)
- de Produtos Industrializados (IPI)
- de Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF)
- de Grandes Fortunas (IGF)
- de Transmissão "Causas Mortis" e doação de Bens e Direitos (ITD)
- de Circulação de Mercadoria e Prestações de Serviços de Transportes e Comunicação (ICMS)
- de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
- de Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
- de Transmissão inter vivos de Imóvel (ITBI)
- de Serviços de qualquer Natureza (ISS).

Competência privativa da União:

- Imposto de Importação (II) - incide sobre produtos de procedência estrangeira;
- Imposto de Exportação (IE) - incide sobre produtos nacionais ou nacionalizados;
- Imposto de Propriedade Territorial Rural (ITR) - incide em imóvel, por natureza, fora da zona urbana do município;
- Imposto de Renda e Proventos de qualquer Natureza (IR) - incide sobre disponibilidade econômica ou jurídica de rendas e proventos;

- Imposto de Produtos Industrializados (IPI) - incide sobre os produtos industrializados;
- Imposto de Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) - incide sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- Imposto de Grandes Fortunas (IGF) - incide sobre grandes fortunas, conforme definido em lei complementar.

A distribuição do "bolo tributário", ou seja, do valor arrecadado com cada imposto, cabe à União, aos Estados e aos Municípios o seguinte:

- Pertence aos Municípios e ao Distrito Federal :
 1. o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;
 2. 20% do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência residual, exceto os impostos em caso de guerra externa, impostos extraordinários.
- Pertence aos Municípios:
 1. o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;
 2. 50% do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados;

3. 50% do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;
4. 25% do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. As parcelas referentes a estes 25% serão creditadas conforme os seguintes critérios:
 - a) três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;
 - b) até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.
 - A União entregará da seguinte forma os impostos por ela arrecadados
 - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 47% na seguinte forma:
 - 21,5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
 - 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios;
 - 3% para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade

dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

- do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, 10% aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

2.6. EMPRESAS DE TRANSPORTES

As economias modernas procuram, através da especialização de suas atividades, fazer o melhor uso de seus recursos produtivos; deste modo cada região busca produzir aquilo para o qual tem mais vocação ou aptidão, e através da troca com outras regiões, igualmente especializadas, procura satisfazer as necessidades de seus habitantes.

Esta dependência de outras regiões origina fluxos de transporte que, se interrompidos bruscamente, levariam ao colapso qualquer economia de nossos dias. Esta crescente necessidade de realizar trocas, de comercializar, de se deslocar, coloca em destaque o papel dos sistemas de transportes, os quais desempenham as funções de verdadeiros elos nesta cadeia que os povos modernos desenvolveram entre si. Através dos transportes pode-se explorar o potencial agrícola ou turístico das regiões anteriormente sem condições de se desenvolver.

Devido as suas múltiplas funções e ao seu profundo inter-relacionamento com as demais atividades econômicas e sociais, a implantação de um sistema de transporte deve ser calcada em um plano que racionalize a aplicação dos investimentos otimizando a colocação dos escassos recursos disponíveis. Erros de planejamento dos sistemas de transportes acarretam conseqüências danosas de toda a ordem, tais como: elevação dos custos de produção, desvalorização de áreas urbanas, prejuízos à paisagem, má localização industrial, enfim, conseqüências que

provocam custos sociais elevados, criando em muitos casos problemas de difícil solução.

Os transportes e os demais setores da economia formam um todo, não sendo possível dissociar as implicações dos sistemas de movimentação de pessoas e bens da restante atividade econômica.

Apesar de se tratar de um setor de grande importância econômica, social, política e estratégica, ainda existe um enorme desconhecimento sobre os serviços de transportes urbanos e rodoviários. No cotidiano das grandes cidades, constata-se que as próprias autoridades públicas demonstram não terem uma noção exata sobre a relevância desse setor empresarial. É preciso levar em consideração que esse ramo se tornou um dos maiores geradores de empregos, com enorme participação na receita de impostos e na distribuição de renda.

Na realidade, sem os transportes rodoviários, nada funciona, e todos, sem exceção, acabam sendo prejudicados; sobretudo as empresas, que deixam de faturar, e o poder público, que perde em arrecadação apesar de se tratar de um setor que emprega permanentemente muita mão-de-obra, os encargos sociais são bastante elevados, o que acaba aumentando o custo dos serviços.

Sabe-se que no funcionamento do sistema econômico, o setor de transportes desempenha papel fundamental prestando serviços; absorvidos praticamente, por todas as unidades produtivas discriminadas no espaço econômico. Suprindo os outros setores de matérias-primas e insumos em geral, deslocando mão-de-obra e distribuindo a produção final, os serviços de transportes devem ser planejados numa economia em desenvolvimento, para atender em geral, a uma demanda intermediária.

Nestas economias, ao contrário do que se dá com as industrializadas, o uso dos serviços de transportes, apresenta maior homogeneidade, uma vez se assemelha mais a insumos industriais, devido à densidade ainda fraca de automóveis, e outros. Como os custos do serviço do transporte incorporam-se aos outros custos de produção de outros bens e serviços, tornou-se evidente que a sua operação deve se fazer de forma mais racional, em conformidade com as

características de cada modalidade, de maneira que a prestação de serviços seja feita ao menor custo econômico e com maior eficiência.

Investimento em transporte deve, por conseguinte, ser visto, numa economia em desenvolvimento, como a soma de recursos disponíveis que é desviada da produção corrente para gerar uma produção tipicamente intermediária.

Isso pode significar que os investimentos em transportes serão, muitas vezes, condição necessária, mas não suficiente para acelerar o desenvolvimento econômico.

Com efeito, o nível e a localização da demanda dos serviços de transportes são influenciados pelo crescimento da produção e do consumo de bens, vale dizer, pela existência de fluxo de transportes e de tráfego, pela especialização da atividade econômica e pelas modificações estruturais na economia.

É necessário ressaltar, entretanto, que, absorvendo elevada proporção da formação bruta de capital, os investimentos em transportes não somente são condicionados pelo desenvolvimento econômico geral, como também condicionam novas especializações, novos esquemas de divisão geográfica de trabalho, decorrentes da incorporação de novos mercados. Não há dúvida, portanto, de que em virtude da absorção geral dos serviços de transportes no processo produtivo, o setor de transportes atua, muitas vezes, como determinante nas atividades dos demais setores, criando de certa forma a sua própria demanda.

2.7. TRIBUTOS INCIDENTES

2.7.1. Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza

A Constituição Federal dá competência a União para a cobrança do Imposto de Renda (IR) e Proventos de Qualquer Natureza, que dispões como princípios básicos, os seguintes:

- Critério da generalidade, que diz que toda e qualquer forma de renda ou provento deve ser tributada nos limites e condições da lei.
- Critério da universalidade, quer dizer, que o tributo deverá ser cobrado de todos que auferirem renda, nos termos fixados na lei, sem distinção de nacionalidade, sexo, cor, profissão, religião, etc.
- Critério da progressividade, diz que o imposto deve ser guardado por faixas de renda, de forma que as alíquotas mais altas recaiam sobre as faixas maiores de renda, ou seja, é a tentativa de aplicar o preceito de justiça que diz “quem pode mais, paga mais e quem pode menos, paga menos, e quem não pode, não paga nada”.

a) Fato Gerador

O imposto tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

- de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

b) Base de Cálculo

Segundo o art. 44 do Código Tributário Nacional e art. 219 do RIR/99, a base de cálculo do Imposto de Renda pode ser: lucro contábil, lucro arbitrado ou lucro presumido da renda ou dos proventos tributáveis.

Imposto de Renda pelo Lucro Real (RIR Arts. 246 à 515)

Regime de apuração comum à maioria das grandes empresas brasileiras, (faturamento anual superior a R\$ 24 milhões) tem como ponto de partida o resultado

(lucro ou prejuízo) do período, apurado de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e legislação comercial.

A base de cálculo é o lucro real, que conforme determina o art. 247 do RIR/99, é: “O lucro líquido (contábil) do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda”.

Adições: Despesas registradas na contabilidade que não são dedutíveis para fins fiscais. (*) (RIR/99 art. 249).

Exclusões: Receitas contábeis que não sofrem tributação (RIR art. 250).

(*) A dedutibilidade de qualquer despesa passa, necessariamente, pela definição do art. 299 do RIR/99 que prevê:

- São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR (RIR ARTS. 262 à 263)

Todos os ajustes para transformar o resultado contábil (lucro ou prejuízo) em resultado tributável para o IR (lucro real ou prejuízo fiscal) são procedidos no LALUR.

O LALUR, obrigatório para todas as PJ tributadas pelo lucro real, deverá conter as demonstrações da base de cálculo bem como o controle das adições e exclusões.

Alíquota e Adicional do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (RIR arts. 541 à 543)

O IRPJ será calculado mediante a alíquota de 15%, mais adicional de 10% sobre o lucro real que exceder, no exercício, a R\$ 240.000,00 (R\$ 20.000,00 por mês ou R\$ 60.000,00 por trimestre).

Planilha de Apuração do Lucro Real

Lucro/Prejuízo do Período antes da CSLL e do IRPJ

Adições

Equivalência Patrimonial Negativa

Multas Fiscais

Gratificação a Diretoria

Despesas com Brindes

Despesas com Alimentação de Sócios, Acionistas ou Administradores

Provisões para Ajuste a Valor de Mercado

Provisão para Perdas em Investimentos

Perdas no Recebimento de Créditos de Sociedades Ligadas

Doações não Dedutíveis

Amortização de Ágio

Realização de Reserva de Reavaliação

Deságio Realizado

Lucro Inflacionário Realizado

Perdas em Operações de Renda Variável

Prejuízo na Venda de Incentivos Fiscais

Tributos com Exigibilidade Suspensa (Liminar...etc.).

Outras

Exclusões

Dividendos Recebidos

Equivalência Patrimonial Positiva

Deságio de Investimentos

Rendimentos de TDA (Títulos da Dívida Agrária)

Outras

Lucro Real Ajustado

Compensação de Prejuízo de Períodos Anteriores

Lucro Real

Cálculo do Imposto de Renda

Alíquota de 15%

Adicional de 10% (acima de R\$ 20.000,00 mensal)

Incentivos Fiscais

Imposto de Renda a Pagar

Tributação pelo Lucro Presumido (RIR/99 Arts. 516 à 528)

Forma tributária simplificada (dispensa contabilidade para efeitos fiscais), onde o IRPJ e a CSLL são apurados, basicamente, com base em um percentual sobre a receita bruta trimestral.

Não podem optar pelo regime de tributação presumido a partir de 01.01.99:

- empresas com receita total no ano calendário anterior superior a R\$ 24 milhões, ou o proporcional por mês;

- Instituições financeiras ou equiparadas;
- Que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- Empresas que usufruam de benefícios fiscais;
- Que no decorrer do ano-calendário tenham efetuado pagamento mensal por estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/96;
- Empresas de factoring.

a) Base de Cálculo

É o resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta ajustada (valor das vendas ou serviços, menos vendas canceladas, IPI, devoluções e descontos incondicionais) e acrescida de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, inclusive receita financeira.

OBS.: Reconhecimento de Resultados – Regime de Caixa ou Competência.

b) Percentuais aplicáveis

Atividades em geral 8%, Revenda de combustíveis 1,6%, Serviços de transporte, exceto de carga 16%, Serviços Hospitalares 8% e Serviços em geral 32%.

Tributação pelo Lucro Arbitrado (RIR arts. 529 à 540)

A pessoa jurídica sujeita a tributação pelo lucro real que não mantiver escrituração nos termos da legislação comercial e fiscal ou infringir alguma das outras regras previstas no art. 40 da IN 93/97, terá seu lucro arbitrado para efeito do cálculo do IRPJ e da CSLL.

2.7.2. Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

A contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas é uma das fontes de recursos previstos no art. 195 da Constituição Federal que destina-se ao financiamento da seguridade social.

a) Contribuintes

Pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária (Lei 7.689/88).

b) Base de Cálculo e Regimes de Tributação

A base de cálculo poderá ser: lucro ajustado, antes da provisão para o imposto de renda, com alguns ajustes; um montante presumido, arbitrado ou simples.

Conforme art. 28 da Lei 9.430/96, aplicam-se a contribuição social as mesmas normas do imposto de renda, (períodos e formas de apuração, conceitos de receita bruta, demais receitas, ganhos de capital, renda variável, etc.), portanto o pagamento de ambos os tributos deverá ser pela mesma base de apuração: lucro – estimativa ou presumido.

c) Alíquotas

A partir de 01/02/00 a alíquota da CSLL é de 9%.

Contribuição Social pelo Lucro Ajustado

Se o contribuinte optar por recolhimentos trimestrais, deverá apurar a base de cálculo para cada um dos quatro trimestres do exercício e recolher no mês subsequente.

Se o contribuinte optar por recolhimentos mensais deverá apurar a base de cálculo de forma acumulada até fechar o ciclo de 12 meses.

a) Planilha de Cálculo

Lucro/Prejuízo antes da CSLL e do IRPJ

Adições

Equivalência Patrimonial Negativa

Provisão para Gratificação a Diretoria

Provisões de Tributos de Depósitos Judiciais

Despesas com Brindes

Doações não Dedutíveis

Despesas com Alimentação de Sócios, Acionistas ou Administradores

Provisões Indedutíveis para IR

Realização de Reserva de Reavaliação

Depreciação/Amortização/Baixa CMC Lei 8.200

Outras Adições

Exclusões

Dividendos Recebidos de Investimentos Avaliados ao Custo

Equivalência Patrimonial Positiva

Reversão de Provisão não Dedutíveis

Participações de Debêntures, Empregados e/ou Administradores

Parcelas não Recebidas de Contratos (construção, bens ou serviços) com PJ de Direito Público (Lei 8.003/90) (adicionado quando recebido).

Outras Exclusões

Resultado Tributável

Compensação de Bases Negativas de Períodos Anteriores (limitado a 30% de 4)

Lucro Tributável

Cálculo da Contribuição Social a Recolher

Compensação de CSL retida na Fonte

Valor a Pagar

b) Alíquotas

A partir de 01/02/00 a alíquota da CSLL é de 9%.

Tributação pelo Lucro Presumido

Forma tributária simplificada (dispensa contabilidade para efeitos fiscais), onde o IRPJ e a CSLL são apurados, basicamente, com base em um percentual sobre a receita bruta trimestral.

Não podem optar pelo regime de tributação presumido a partir de 01.01.99:

- Empresas com receita total no ano calendário anterior superior a R\$ 24 milhões, ou o proporcional por mês;
- Instituições financeiras ou equiparadas;
- Que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- Empresas que usufruam de benefícios fiscais;
- Que no decorrer do ano-calendário tenham efetuado pagamento mensal por estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/96;
- Empresas de factoring.

a) Base de Cálculo

Para encontrar-se a base de cálculo da CSLL, aplica-se para qualquer tipo de atividade, o percentual de 12% sobre a receita bruta ajustada e soma-se as demais receitas e ganhos de capital.

Tributação pelo Lucro Arbitrado (RIR arts. 529 à 540)

A pessoa jurídica sujeita a tributação pelo lucro real que não mantiver escrituração nos termos da legislação comercial e fiscal ou infringir alguma das outras regras previstas no art. 40 da IN 93/97, terá seu lucro arbitrado para efeito do cálculo do IRPJ e da CSLL .

2.7.3. COFINS – CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

a) Contribuintes

O art. 1º da LC 70/91 elegeu como sujeito passivo da obrigação tributária da COFINS, as pessoas jurídicas em geral e a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, exceto entidades beneficentes de assistência social, sindicatos, federações e conselhos de classe profissional.

b) Base de Cálculo

A base de cálculo da COFINS é o faturamento mensal das empresas.

- O faturamento corresponde a receita bruta da pessoa jurídica.
- Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Exclusões da Base de Cálculo

Para fins de determinação da base de cálculo, excluem-se da receita bruta:

1. As vendas canceladas e devoluções;
2. Os descontos incondicionais concedidos;
3. O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
4. O ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
5. As reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representam ingresso de novas receitas;
6. O resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
7. Os lucros/dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita;
8. Os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas as normas regulamentadoras pelo Poder Executivo; (revogado MP 2.158-35)
9. A receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

c) Alíquota

A partir de 01.02.99 a alíquota da COFINS é de 3%.

2.7.4. PIS – PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL

a) Contribuintes

Todas as pessoas jurídicas de direito privado, inclusive instituições financeiras e equiparadas, as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

- Entidades sem fins lucrativos definidas como empregadores pela legislação trabalhista.
- Pessoas jurídicas de direito público interno.

b) Empresas Privadas

A base de cálculo para as empresas privadas é o faturamento.

- O faturamento corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.
- Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

As exclusões da base de cálculo são as mesmas da COFINS.

c) Alíquota

A partir de 01.12.02 a alíquota do PIS é de 1,65%.

2.7.5. CONTRIBUIÇÃO PARA SEGURIDADE SOCIAL - INSS

INSS – Empresa

Contribuição para o INSS 20%, sobre o valor bruto da folha de pagamento, para o SAT 3% e para terceiros 5,8% (Salário Educação 2,5%, INCRA 0,2%, SEBRAE 0,6%, SEST 1,5% e SENAT 1,0%), totalizando 28,8%.

2.7.6. ICMS – IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÕES

É um imposto seletivo, não cumulativo (art. 155 § 2º, I da CF), indireto, e de competência estadual (art. 156, IV da CF). Assim, cada um dos estados, respeitado o disposto na Constituição Federal e nas Leis Complementares Federais, tem plena capacidade para estabelecer as regras para sua cobrança.

a) Contribuintes

Contribuinte do imposto é qualquer pessoa física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações ou as prestações se iniciem no exterior.

b) Alíquotas

São seletivas em função da essencialidade dos produtos e serviços e variam conforme a operação seja considerada interna ou interestadual.

As alíquotas interestaduais são fixadas pelo Senado Federal e portanto de adoção obrigatório em todas as Unidades da Federação. As alíquotas internas são fixadas por cada um dos Estados.

Para os fretes efetuados dentro do Estado do Paraná a alíquota é de 12%.

Fretes efetuados para os Estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul, São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, a alíquota é de 12% e para os demais Estados a alíquota é de 7%, exceto se o destinatário não tiver inscrição estadual, daí o imposto será de 12%.

c) Incidência

- operações relativas a circulação de mercadorias

- prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal
- serviços de comunicação e energia elétrica
- entrada de mercadoria importada do exterior.

d) Fato Gerador

Considera-se ocorrido o fato gerado no momento:

- da saída da mercadoria ainda que para outro estabelecimento do mesmo contribuinte
- do fornecimento da alimentação, bebidas por qualquer estabelecimento
- do início da prestação de serviço de transporte
- do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior.

2.7.7. ISS – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

É um imposto de competência municipal (art. 156, IV da CF), assim cada uma das prefeituras, respeitado o disposto nas leis maiores, tem plena capacidade para estabelecer as regras para sua cobrança.

a) Contribuintes

O contribuinte do ISS é sempre o prestador do serviço relacionado na lista de serviço. No caso do prestados do serviço não ser inscrito no ISS, cabe a fonte pagadora efetuar a retenção e recolher o tributo.

b) Hipótese de Incidência

Lista de serviços aprovados pelo decreto-lei nº 406/68 e pelas Leis Complementares Federais nºs 56/87 e 100/99 e pela Lei Complementar Municipal

(Curitiba-Pr) nº 40/01. A citada lista de serviços é taxativa, ou seja, só estão obrigados ao recolhimento do ISS os serviços nela relacionados.

c) Fato Gerador

É a prestação, por empresas ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo de serviços constantes da lista anexa à LC 56/87 (CTN, art. 8).

d) Base de Cálculo

A base de cálculo do ISS, quando apurado por aplicação de alíquotas sobre determinada importância, é o valor cobrado pelos serviços prestados, não se permitindo qualquer dedução. Salvo no caso de construção civil em que poderá ser deduzido:

- o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços; e
- o valor das sub-empregadas já tributadas pelo imposto.

e) Alíquota

A alíquota do ISS é de 5%.

3. METODOLOGIA

A pesquisa foi desenvolvida utilizando-se bibliografias existentes relacionadas aos tributos incidentes em empresas de transporte; bibliografias relacionadas a cadeia e análise de valor para verificar essa possibilidade de agregação com o planejamento tributário. A primeira parte deste trabalho foi uma revisão bibliográfica que segundo GIL (1991, p. 185), é aquela elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e também de material disponibilizado na Internet, que culmina na apresentação dos tributos incidentes em uma empresa de transporte rodoviário de produtos perigosos.

4. CONCLUSÃO

Como foi justificado, o estudo da evolução do pensamento contábil a partir da evolução da espécie humana, permite ao pesquisador uma compreensão do presente partindo de um passado histórico, visando conhecer o futuro da ciência. O homem desde os primórdios procurava através de sinais, registrar os fatos que ocorriam no dia a dia. Para a Contabilidade esse ponto foi a partida para a criação dos primeiros relatórios e conseqüentemente o início do Sistema de Informação. Um passo relevante para a humanidade foi a invenção da escrita, possibilitando à Contabilidade proceder ao registro de forma mais duradoura.

Na evolução de cada sociedade visualizou-se a participação da Contabilidade em função da necessidade de estabelecer controle sobre as questões econômicas e financeiras de cada empreendimento realizado ou a realizar. Como foi demonstrado no trabalho, a Contabilidade procurou acompanhar a evolução gradativa da sociedade e com ela os novos desafios sociais propondo novas maneiras de se mensurar a riqueza e proceder seu registro contábil.

A análise contábil tem uma grande contribuição a oferecer. Através de vários indicadores é possível dizer se o negócio da empresa analisada é muito ou pouco resistente às entradas de novos concorrentes e se é sensível ou não no que diz respeito à saída do mercado. A partir de tais indicadores a gestão da empresa pode definir claramente estratégias que a torne mais forte e competitiva no mercado.

No atual cenário da economia nacional e mundial, é indispensável para qualquer empresa que deseja manter-se competitiva em um contexto globalizado, minimizar os seus custos e despesas.

Como em todas as áreas, também na auditoria, o programa ou plano ou planejamento é a linha de conduta a seguir, as etapas a vencer, o meio a empregar. O trabalho de auditoria deve ser adequadamente planejado e quando executado por

contabilistas assistentes, estes precisam ser convenientemente supervisionados pelo auditor responsável.

Todo trabalho em auditoria deve atender as mais elevadas expectativas técnicas, éticas e de qualidade, que forneçam recomendações construtivas e de alto valor para o cliente. A condição básica para o fornecimento de tais trabalhos está na habilidade e conhecimento dos auditores sobre os fatores importantes do negócio do cliente.

Um dos objetivos da Auditoria Interna é estabelecer e monitorar planos, critérios, avaliações e métodos de trabalho para tornar o sistema de controles internos operante, reduzindo sistematicamente as possibilidades de fraudes e erros e eliminando atividades que não agregam valor para a empresa.

Também como para a administração (como adverte Fayol) para a auditoria existem programas simples, complexos, sucintos, analíticos, de profunda observação, de superficial observação, bons, medíocres e maus. Sua utilidade é indiscutível e suas características também podem ser divididas, a exemplo do que Fayol estabelece para a administração em: a) unidade; b) continuidade; c) flexibilidade; d) precisão.

No Brasil, entre as contas mais representativas de custo das empresas, encontramos os tributos. Nosso país apresenta uma carga tributária elevada, amparada por uma legislação extremamente complexa.

A legislação tributária oferece várias alternativas e muitas vezes a interpretação da legislação é confusa. Esta dificuldade em interpretar a legislação ocorre em função das constantes alterações na mesma.

Assim, é relevante que as empresas estejam atentas a todas as possibilidades de economia oferecidas pela legislação, e é também de extrema importância que as empresas, ao planejarem suas operações, levem em conta a carga tributária incidente.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

ARANHA, Maria Lúcia de Arruda & MARTINS, Maria Helena Pires – **Filosofando: Introdução à Filosofia**. 2. ed. S. Paulo: Moderna, 1993.

ATTIE, William. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

BETTONI, Jaime. **Apostila de Direito e Planejamento Tributário**. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2002.

BRAGA, Hugo Rocha. **Demonstrações Contábeis**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988 e atualizada de acordo com a revisão constitucional de 1994. 13. ed. São Paulo: Ícone, 1995.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Manual de auditoria: normas gerais**. Brasília: MF, 1975.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 8. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1997.

CATELLI, Armando. **Contadoria uma Abordagem da Gestão Econômica-GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (DFC) – **Princípios fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade**. S. Paulo: Atlas, 1995.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas de auditoria**. 2. ed. Rio de Janeiro: CFC, 1991.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

DRUCKER, F. Peter. **Administrando em tempos de grandes mudanças**. São Paulo: Pioneira, 1995.

DRUCKER, P. **Sociedade Pós-Capitalista**. São Paulo: Pioneira, 1993.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

FRANCO, Hilário. **Estrutura, Análise e Interpretação de Balanços**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

GIL, A.C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e abuso de direito**. Estudos sobre imposto de renda. Em memória de Henry Tilbery, São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação Tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 1998.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma Contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade** – Tese de Doutorado - USP. São Paulo: 1989.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Elisão e Simulação Fiscal**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 66, pp.88/94. São Paulo: Dialética, Março, 2001.

HUBERMAN, Leo. **História da Riqueza do Homem**. 16. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1980.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**. São Paulo: Saraiva, 1997.

IBRACON. **Contabilidade no Contexto Internacional** - 9. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IBRACON. **Princípios Contábeis**. Pronunciamento do IBRACON – Normas Brasileira de Contabilidade/CFC - Normas Internacionais de Contabilidade/IAC., 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de Balanços**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1988.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, Jose C. **Manual de Contabilidade para não Contadores**. São Paulo: Atlas, 1992.

JORNAL GAZETA MERCANTIL. Edição de 23 e 24 de dezembro de 1999.

KIKKAWA, Hajime. **Curso de Planejamento Tributário de Imposto de Renda Pessoa Jurídica**. Centro de Tecnologia em Administração. São Paulo: 1995.

LEI 6404/76 que dispões sobre as sociedades anônimas.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **A Monografia Jurídica**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

LEITE, Helio de Paula. **Contabilidade Para Administradores**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

LIMA, Paulo Gildo de Oliveira. **Auditoria Fiscal-Contábil**. João Pessoa: Almeida Gráficas e Editoras Ltda., 1993.

LOPES DE SÁ, Antonio, **Curso e tendência da pesquisa empírica em Contabilidade**. Instituto de Pesquisas Augusto Tomelim – A pesquisa em Ciências Contábeis. Belo Horizonte: jul. 1993.

LOPES DE SÁ, Antonio. **Curso de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1998.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MARTINS, Eliseu, ASSAF NETO, Alex. **Administração Financeira: As Finanças das Empresas Sob Condições Inflacionárias**. São Paulo: Atlas, 1985.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MASSON, Charles Robbez. **La Notion d'Evasion Fiscale en Droit Interne Francais**. Paris: Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence, 1990.

MATARAZZO, C. Dante. **Análise Financeira de Balanço; Abordagem básica**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise Financeira de Balanços: Abordagem Básica e Gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

NETO, Thomas Corbett. **Contabilidade de Ganhos: a nova contabilidade gerencial de acordo com a Teoria das Restrições**. 1. ed. São Paulo: Nobel, 1997.

NOVÍSSIMO DICIONÁRIO JURÍDICO. Volume 3. São Paulo: Brasiliense, 1991.

OLIVEIRA, Álvaro Guimarães de. **Contabilidade Financeira para Executivos**. 3. ed. São Paulo: Centro de Estudos Avançados, 1996.

OLIVEIRA, Djalma de P. R. **Excelência na administração estratégica: a competitividade para administrar o futuro das empresas: com depoimentos de executivos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

OLIVEIRA, Paulo José F. de. **Desmistificando o Dízimo: O que a Bíblia Realmente Ensina sobre o Dízimo**. 1. ed. São Paulo: ABU, 1996.

PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão Tributária e Função Administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.

REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS Nº 5. **Planejamento e Exigências Tributárias**. Porto Alegre: Síntese, jan/fev., 1999.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coorden.). **Icms: Problemas Jurídicos**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 1996.

ROSENBERG, Nathan & BIRDZELL, L. E. **A História da Riqueza do Ocidente – Transformação Econômica do Mundo Industrial**. 1. ed. Rio de Janeiro: Record, 1986.

SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1977.

SÁ, Antonio Lopes de. **Introdução à Análise de Balanços**. 2. ed. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1981.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento Integrado de Custos**. 1. ed. São Paulo: 1997.

STEVENSON, William J., **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harper & Row do Brasil Ltda., 1981.

WHITE, John Manchip. **O Egito Antigo**. 1. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1996.