

**UNIVERSIDADE METODISTA DE PIRACICABA
FACULDADE DE GESTÃO E NEGÓCIOS
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO**

NELISA MICHETTI FERREIRA

**GERENCIAMENTO DE RISCOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DAS
OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS RELACIONADAS AOS TRIBUTOS INDIRETOS:
ESTUDO DE CASO**

**PIRACICABA
2017**

NELISA MICHETTI FERREIRA

**GERENCIAMENTO DE RISCOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DAS
OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS RELACIONADAS AOS TRIBUTOS INDIRETOS:
ESTUDO DE CASO**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Administração da Faculdade de Gestão e Negócios da Universidade Metodista de Piracicaba, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestra em Administração.

Campo de conhecimento:
Finanças e Controladoria

Orientadora: Prof^a Dr^a. Maria José de Camargo Machado

**PIRACICABA
2017**

Ficha Catalográfica elaborada pelo Sistema de Bibliotecas da UNIMEP
Bibliotecária: Marjory Harumi Barbosa Hito. CRB-8/9128

F383g	<p>Ferreira, Nelisa Michetti</p> <p>Gerenciamento de riscos tributários decorrentes das obrigações acessórias relacionadas aos tributos indiretos : estudo de caso / Nelisa Michetti Ferreira. – 2017. 96 f. : il. ; 30 cm</p> <p>Orientadora: Profa. Dra. Maria José de Camargo Machado Dissertação (Mestrado) – Universidade Metodista de Piracicaba, Administração, Piracicaba, 2017.</p> <p>1. Risco - Tributação. 2. Impostos. I. Machado, Maria José de Camargo. II. Título.</p> <p>CDU – 336.22</p>
-------	--

NELISA MICHETTI FERREIRA

**GERENCIAMENTO DE RISCOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DAS
OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS RELACIONADAS AOS TRIBUTOS INDIRETOS:
ESTUDO DE CASO**

**Dissertação apresentada ao Curso de
Mestrado Profissional em Administração
da Faculdade de Gestão e Negócios da
Universidade Metodista de Piracicaba,
como parte dos requisitos para obtenção
do título de Mestra em Administração.**

**Campo de conhecimento:
Finanças e Controladoria**

**Data de Aprovação
24/02/2017**

Banca Examinadora:

Prof^a Dr^a. Maria José de Camargo Machado
(Orientadora) - UNIMEP

Prof. Dr. Clóvis Luís Padoveze - UNIMEP

Prof. Dr. Tiago Nascimento Borges Slalov
- FECAP

Prof. Me. Geraldo Romanini – Romanini
Contabilidade

À minha mãe.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, que me permitiu concluir este trabalho, direcionando-me e fortalecendo-me em cada etapa.

Aos diretores e funcionários da empresa que foi objeto deste estudo, sem a qual este estudo não seria possível.

À minha família, em especial aos meus pais pelo incentivo e apoio incondicional.

Ao meu amigo e mestre Geraldo Romanini, por acreditar em mim e na concretização deste estudo.

Agradeço também à minha orientadora, Prof.^a Dr.^a Maria José de Camargo Machado, e aos demais professores, bem como aos colegas, que se tornaram amigos fazendo com que a jornada do mestrado não fosse tão solitária, em especial Nilceia Cristina dos Santos e Ana Claudia Carrapato Assis.

À coordenadora do Mestrado Profissional em Administração, Prof.^a Dra. Dalila Alves Corrêa, pelo apoio e dedicação na reta final deste trabalho. À secretária do atendimento integrado aos cursos de pós-graduação, Maria Inês Verdicchio Paiva, que no transcorrer desta jornada, muitas vezes me acolheu e orientou. Muito obrigada!

RESUMO

A legislação tributária brasileira sofre alterações diariamente e estas alterações não interferem apenas na carga tributária, mas também na abrangência das obrigações acessórias, que quando não observadas corretamente se convertem em obrigação principal, ocasionando ônus tributário para as empresas. Desta forma a adoção de um sistema de gerenciamento de riscos tributários tende a mitigar os riscos que podem ser ocasionados em decorrência do cumprimento inadequado das obrigações tributárias acessórias relacionadas aos tributos indiretos. Diante deste cenário, este trabalho teve como objetivo elaborar uma proposta de gerenciamento de riscos tributários, decorrentes das principais obrigações acessórias relacionadas aos tributos indiretos para a empresa em estudo. A metodologia utilizada foi o estudo de caso único realizado em uma empresa de comércio varejista de grande porte, sendo a abordagem da pesquisa classificada como qualitativa. Como instrumentos de pesquisa foram utilizadas a pesquisa documental, e entrevistas semiestruturadas, além da pesquisa bibliográfica. Os riscos foram analisados e classificados, conforme Padoveze (2016) e PwC (2004) em: riscos de gestão tributária, riscos de enquadramento, riscos de apuração recolhimento, e riscos de obrigações acessórias. O trabalho alcançou o seu objetivo ao elaborar uma proposta de gerenciamento de riscos tributários decorrentes das obrigações acessórias relacionadas aos tributos indiretos a qual pode ser utilizada pela empresa em estudo, e também por outras empresas, desde que se adapte às características próprias de cada empresa, tendo em vista que os riscos tributários identificados neste estudo não são exaustivos. Considera-se como sugestão para novas pesquisas o estudo de gerenciamento de riscos tributários, com foco nas obrigações principais, sejam relacionadas aos tributos indiretos ou tributos diretos, novas pesquisas também podem ser realizadas com empresas que explorem outros ramos de atividade, por exemplo, indústrias e empresas importadoras/exportadoras.

Palavras-Chave: Gerenciamento de Risco Tributário, Obrigações Acessórias, Conformidade Tributária.

ABSTRACT

Brazilian tax legislation change daily and these changes do not only affect the tax burden, but also the extent of ancillary obligations, which when not correctly observed become a primary obligation, causing tax burdens for companies. Thus, the adoption of a tax risk management system tends to mitigate the risks that can be occasioned as a result of the inadequate fulfillment of ancillary tax obligations related to indirect taxes. In view of this scenario, this paper aimed to elaborate a proposal for the management of tax risks, arising from the main accessory obligations related to indirect taxes for the company under study. The methodology used was the single case study conducted in a large retail trade company, and the research approach was classified as qualitative. As research instruments were used documentary research, and semi-structured interviews, in addition to bibliographic research. The risks were analyzed and classified according to Padoveze (2016) and PwC (2004) in: tax management risks, framework risks, collection risks, and ancillary obligations. The work achieved its objective in elaborating a proposal for the management of tax risks arising from ancillary obligations related to indirect taxes which can be used by the company under study and also by other companies, provided that it adapts to the characteristics of each company, considering that the tax risks identified in this study are not exhaustive. It is considered as a suggestion for new research the study of tax risk management, focusing on the main obligations, whether related to indirect taxes or direct taxes, new research can also be carried out with companies that explore other branches of activity, for example, industries and companies import / export.

Keywords: *Tax Risk Management, Accessory Tax Requirements, Tax Compliance.*

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Hierarquia das leis.....	35
Figura 2: Riscos Empresariais	42
Figura 3: Modelo de processo de gerenciamento de riscos da NBR ISO 31000.....	45
Figura 4: Modelo de processo de gerenciamento de riscos da European Commission.....	47
Figura 5 - Matriz de Riscos da Microsoft.....	50
Figura 6: Pirâmide de Conformidade	57
Figura 7: Matriz de Risco Tributário.....	75

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – GIAS Entregues.....	83
Gráfico 2 – SPEDs FISCAL Entregues	84

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Principais tributos aplicados às pessoas jurídicas	23
Quadro 2: Percentuais de presunção de Lucro Presumido (IRPJ).....	26
Quadro 3: Percentuais de presunção de Lucro Presumido (CSLL).....	27
Quadro 4: Principais obrigações acessórias.....	32
Quadro 5: Horas de apuração por tributo	39
Quadro 6: Definições e classificação de riscos	41
Quadro 7: Proposta para mitigação do risco fiscal das organizações contábeis.....	54
Quadro 8: Respondentes.....	63
Quadro 9: Procedimentos de Gestão	64
Quadro 10: Enquadramento Tributário.....	65
Quadro 11: Apuração/Recolhimento	66
Quadro 12: Decisão Administrativa	66
Quadro 13: Obrigações Acessórias.....	67
Quadro 14: Riscos Identificados	70
Quadro 15: Classificação dos Riscos conforme tipologia e ente fiscalizador	72
Quadro 16: Identificação do contexto	76
Quadro 17: Enquadramento tributário do produto	77
Quadro 18: Identificação dos documentos fiscais utilizados pela empresa	80
Quadro 19: Controle de emissão de documentos fiscais	81
Quadro 20: Identificação das obrigações acessórias	82

LISTA DE SIGLAS

CAE	- Comissão de Assuntos Econômicos
CAERT	- Subcomissão Temporária da Reforma Tributária
CEST	- Código Especificador da Substituição Tributária
CF/88	- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CF-e-SAT	- Cupom Fiscal Eletrônico
CFOP	- Código Fiscal de Operações e Prestações
CIDE	- Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
CNAE	- Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CNPJ	- Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COFINS	- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Comac	- Coordenação Especial de Acompanhamento dos Maiores Contribuintes
COSO	- Comitê of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPP	- Contribuição Patronal Previdenciária
CPRB	- Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
CRC	- Conselho Regional de Contabilidade
CSLL	- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CST	- Código de Situação Tributária
CTN	- Código Tributário Nacional
Dacon	- Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais
DANFE	- Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica
DCTF	- Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DIF	- Doutrina de Inteligência Fiscal
DIPJ	- Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica

DIRF	- Declaração do imposto de renda retido na fonte
ECD	Escrituração contábil digital
ECF	- Escrituração Contábil Fiscal
EFD Contribuições	- Escrituração fiscal digital da contribuição para o PIS/Pasep, da contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins) e da contribuição previdenciária sobre a receita
EFD ICMS IPI	- Escrituração Fiscal Digital
EFD-Reinf	- Escrituração Fiscal Digital das Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária Substituída
Fenacon	- Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas
FGTS	- Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
GFIP	Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social
GIA	- Guia de Informação e Apuração do ICMS
IBGC	- Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGE	- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	- Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IOF	- Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
IPI	- Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	- Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	- Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
ISSQN	- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC	- Lei Complementar
NCM	- Nomenclatura Comum do Mercosul
NFC-e	- Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica
NF-e	- Nota Fiscal Eletrônica
NIST	- Instituto Nacional de Padrões e Tecnologia dos Estados Unidos da América
OAB	- Ordem dos Advogados do Brasil
PIS/PASEP	- Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público
REDF	- Registro Eletrônico de Documentos Fiscais
RFB	- Receita Federal do Brasil
RIR/99	- Regulamento do Imposto de Renda
SIF	- Sistema de Inteligência Fiscal
SPED	- Sistema Público de Escrituração Digital
STN	- Sistema Tributário Nacional
UnIF	- Unidades de Inteligência Fiscal
XML	- <i>Extended Markup Language</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
2 ASPECTOS DA TRIBUTAÇÃO NACIONAL	20
2.1 Sistema Tributário Nacional.....	20
2.2 Tributo	21
2.2.1 Principais Tributos Aplicados às Empresas	22
2.3 Regimes de Tributação	23
2.3.1 Lucro real.....	24
2.3.2 Lucro presumido.....	25
2.3.3 Lucro arbitrado	27
2.3.4 Regime cumulativo.....	28
2.3.5 Regime não cumulativo	28
2.3.6 Simples Nacional.....	29
2.4 Sujeitos da obrigação tributária	31
2.5 Obrigações Acessórias.....	31
2.6 Conformidade Tributária	34
2.6.1 Complexidade da conformidade tributária	34
3 GERENCIAMENTO DE RISCOS.....	41
3.1 Riscos Empresariais.....	41
3.2 Gerenciamento de Riscos	43
3.2.1 Objetivos do gerenciamento de risco.....	44
3.2.2 Processo de gerenciamento de riscos.....	45
3.3 Gerenciamento de Riscos Tributários	51
3.3.1 Riscos tributários	51
3.3.2 Riscos tributários x fiscalização	55
4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	58
4.1 Método, Delineamento e Instrumentos de Pesquisa.....	58
4.2 Amostra	60
4.3 Coleta, Análise e Interpretação dos Dados	61
5. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO CASO.....	63

5.1 Identificação, análise e avaliação dos riscos	67
5.1.1 - Risco de gestão.....	67
5.1.2 - Risco de enquadramento tributário	69
5.1.3 - Risco de apuração/recolhimento	69
5.1.4 - Riscos de decisão administrativa.....	69
5.1.5 - Riscos de obrigações acessórias	70
5.2 Análise dos resultados	70
5.2.1 Impacto dos Riscos.....	72
5.2.2 Matriz de Risco Tributário	75
6. PROPOSTA DE GERENCIAMENTO DE RISCOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS RELACIONADAS AOS TRIBUTOS INDIRETOS	76
6.1 Risco de Enquadramento Tributário Decorrente da Atividade	76
6.2 Risco de Enquadramento Tributário de Produtos.....	77
6.3 Risco de Deixar de Registrar Documentos Fiscais de Entrada	78
6.4 Risco de Recebimento de Mercadoria com Situação Tributária Não Adequada	79
6.5 Risco de Utilização de Documento Fiscal com Inobservância de Requisito	80
6.6 Risco de Deixar de Emitir Documentos Fiscais	81
6.7 Risco de Perda de Documento Fiscal	81
6.8 Risco de Não Entrega das Obrigações Acessórias	82
6.9 Risco de Perda de Prazo de Entrega das Obrigações Acessórias	82
6.10 Risco de Entrega de Obrigações Acessórias com Inconsistências	85
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	86
7.1 Sugestões para novas pesquisas.....	87
REFERÊNCIAS	88

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, o atual cenário econômico-financeiro associado ao complexo sistema tributário nacional, requer que as empresas tenham um controle eficiente das suas obrigações tributárias, procurando desta forma, evitar a falta de recolhimento de tributos devidos e não conhecidos, ou o não cumprimento de obrigações acessórias, os quais podem acarretar em penalidades, tais como multas e juros.

As obrigações tributárias constantes no ordenamento jurídico brasileiro dividem-se em dois tipos: principal e acessória. A obrigação principal se resume no pagamento do tributo e, as obrigações acessórias correspondem às prestações de informações por parte dos contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) para as autoridades responsáveis pela arrecadação ou fiscalização dos tributos (BRASIL, 1966).

Nota-se que as constantes alterações na legislação tributária brasileira não interferem apenas na carga tributária, mas também na abrangência das informações solicitadas, que constantemente são modificadas passando a exigir informações mais detalhadas sobre as empresas e suas operações. Por exemplo, em 2007, foi implantando o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) o qual tem como finalidade a modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, tendo como uma de suas premissas o compartilhamento das informações entre os entes tributários (BRASIL, 2007).

O cumprimento das obrigações acessórias de maneira correta requer a apuração adequada dos tributos, os quais podem ser classificados como tributos diretos e indiretos, sendo que os tributos indiretos são os que incidem sobre os produtos ou serviços, sendo repassados a cada etapa econômica para o preço final, enquanto que os tributos diretos incidem diretamente sobre a renda ou propriedade (FABRETTI, 2012). A apuração adequada dos tributos envolve a análise prévia do enquadramento tributário da empresa e de seus produtos e/ou serviços. Sendo que o cumprimento inadequado das obrigações acessórias pode expor a empresa a riscos tributários, motivo pelo qual é essencial que as empresas tenham uma gestão tributária que auxilie na redução dos riscos tributários.

Desta forma, além de conhecer as obrigações acessórias (decorrentes dos tributos indiretos ou decorrentes dos tributos diretos) e os riscos tributários dela decorrentes, é preciso traçar métodos para não incorrer nestes riscos ou mitigá-los. Estes métodos devem ser

estruturados, implantados e constantemente monitorados, ou seja, deve ser implantado um sistema de gerenciamento de riscos tributários decorrentes das obrigações acessórias.

O risco tributário decorrente das obrigações acessórias ganha relevância nos processos de gerenciamento de riscos das empresas, não apenas pela complexidade e quantidade das obrigações acessórias, mas pela interação entre os entes da federação diante do cruzamento das informações fornecidas por meio do SPED.

As inúmeras variáveis que permeiam o sistema tributário tornam o controle dos riscos tributários complexo. Assim, identificar e mensurar os riscos tributários nas operações de uma empresa é de extrema importância para a sua redução e seus impactos sobre as operações das empresas (SVENSSON, 2004, *apud* MIYOSHI, 2011).

Neste contexto a implantação de um processo de gerenciamento de riscos tributários decorrentes das obrigações acessórias se mostra uma importante ferramenta no controle de riscos tributários.

1.1 Problema de pesquisa

O universo empresarial é composto por empresas de diversos portes e atividades, variáveis estas, que influenciam na abrangência das obrigações tributárias acessórias, sejam elas decorrentes dos tributos diretos ou indiretos. Percebe-se que quanto maior é a empresa, maiores são as exigências do Fisco (que são as autoridades responsáveis pela arrecadação ou fiscalização dos tributos) quanto ao cumprimento das obrigações acessórias.

Miyoshi (2011) relata que os riscos tributários que podem comprometer o resultado de uma empresa, geralmente não têm sido bem compreendidos ou transparentes para todos os colaboradores envolvidos na parte operacional ou gerencial das empresas. Nesta acepção é fundamental o conhecimento dos riscos em que a empresa está exposta para que se possa delinear o gerenciamento dos mesmos.

Não obstante o gerenciamento de riscos decorrentes das obrigações acessórias relativas aos tributos diretos ser de suma importância, este trabalho concentra-se no gerenciamento de riscos decorrentes das obrigações acessórias relativas aos tributos indiretos.

Neste cenário é que emerge o problema de pesquisa deste trabalho: ***Como uma empresa de comércio varejista gerencia os riscos tributários decorrentes das obrigações acessórias relacionadas aos tributos indiretos?***

1.2 Objetivos

Identificado o problema de pesquisa faz-se necessário estabelecer os objetivos para a realização deste estudo.

Assim, o objetivo geral é elaborar uma proposta de gerenciamento de riscos tributários, decorrentes das principais obrigações acessórias relacionadas aos tributos indiretos para a empresa em estudo.

Os objetivos específicos consistem em:

- Identificar modelos de processos de gerenciamento de riscos;
- Verificar as obrigações acessórias relacionadas aos tributos indiretos existentes no Brasil;
- Identificar os principais riscos tributários decorrentes das obrigações acessórias relacionadas aos tributos indiretos aplicáveis a empresa em estudo.

1.3 Justificativa e relevância do estudo

Climeni e Kimura (2008) relatam que no passado as empresas estavam expostas a alguns poucos riscos. No entanto, o mesmo não se pode dizer do que ocorre na atualidade, e esta mudança de cenário motiva uma reflexão quanto à exposição das empresas a riscos.

Com o advento do SPED, algumas transações das empresas passaram a ser conhecidas pelo fisco em tempo real. No passado era necessário que a empresa declarasse o recebimento ou a saída de mercadorias de seu estabelecimento, após o fato ocorrido. Na atualidade, a mercadoria, sequer circulou, e o fisco já tem a ciência da operação.

O aceite inadequado de entrada de mercadoria em um estabelecimento, ou uma obrigação acessória elaborada incorretamente acarretam em riscos tributários. Desta forma, conhecer os riscos tributários e propor ações preventivas corroboram para a mitigação dos riscos tributários, tendo em vista que o não cumprimento ou cumprimento inadequado de determinada obrigação acessória se converte em obrigação principal.

Para a empresa estudada, este estudo é relevante, pois permitirá que a mesma conheça os riscos tributários decorrentes das obrigações acessórias relacionadas aos tributos indiretos em que está exposta e conhecer as possibilidades de gerenciar estes riscos. Para

outras empresas o modelo de gerenciamento de riscos aqui tratado servirá como referencial para aplicação de um modelo de gerenciamento de riscos de não conformidade tributária decorrente das obrigações acessórias relacionadas aos tributos indiretos.

1.4 Estrutura do trabalho

Este trabalho é composto primeiramente da introdução, onde se apresenta o problema da pesquisa, os objetivos para se alcançar os resultados a justificativa e relevância do mesmo.

Após a caracterização do problema, o trabalho segue com a base conceitual e teórica dividida em Aspectos da Tributação Nacional apresentado no capítulo 2 e, Gerenciamento de Riscos apresentado no capítulo 3.

No capítulo 4 demonstra-se a metodologia e os instrumentos de pesquisa para a realização do trabalho.

A partir destas informações, no capítulo 5, apresenta-se a descrição e análise do caso. A proposta de gerenciamento de riscos tributários decorrentes das obrigações acessórias relacionadas aos tributos indiretos, que é o objetivo deste trabalho é apresentada no capítulo 6.

As considerações finais e sugestões para novas pesquisas encontram-se no capítulo 7. E, por fim, as referências utilizadas para a realização do mesmo.

2 ASPECTOS DA TRIBUTAÇÃO NACIONAL

A legislação tributária brasileira não é consolidada, é dinâmica e sofre alterações diariamente, tornando-a ainda mais complexa. Assim, este capítulo apresenta os aspectos da tributação nacional, abordando inicialmente o sistema tributário nacional e o conceito de tributos, elenca os principais tributos aplicados às empresas, apresenta as obrigações acessórias e conceitua a conformidade tributária.

2.1 Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional (STN) compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e, é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18 de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal (BRASIL, 1966).

O STN instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passou a denominar-se Código Tributário Nacional (CTN) por meio do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967 (BRASIL, 1967). Há de se ressaltar que o STN fora recepcionado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) que é a carta magna brasileira (BRASIL, 1988).

Assim, para fins deste trabalho, ao mencionar CTN entenda-se STN, de igual forma ao mencionar STN entenda-se CTN, tendo em vista que ambos são apenas um.

Harada (2013, p. 315) define o Sistema Tributário Nacional (STN) como:

conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

Em sua concepção existe um sistema parcial, (sistema constitucional tributário) dentro de um sistema global (sistema constitucional).

É importante salientar que o CTN (BRASIL, 1966) ao definir as obrigações tributárias as divide em principal e acessória. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, e se resume no pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. A obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária. Sua característica é a prestação

de informações ou a realização de procedimentos de interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Dada à complexidade das obrigações acessórias o tema é abordado no subitem 2.5 - Obrigações Acessórias.

Tendo em vista que o principal objeto do STN é o tributo, é fundamental conceituá-lo. Desta forma o subitem seguinte apresenta o conceito de tributo e suas prerrogativas.

2.2 Tributo

A definição de tributo é dada pelo CTN: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Oliveira *et al.* (2011, p.5) decompõem:

- **prestação pecuniária:** significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento *in natura* ou *in labore*, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviços;
- **compulsória:** obrigação independente da vontade do contribuinte;
- **em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir:** os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores;
- **que não constitua sanção por ato ilícito:** as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributos não decorre de infração de determinada norma ou descumprimentos da lei;
- **instituída em lei:** só existe a obrigação de pagar tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;
- **cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada:** a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

De acordo com o CTN, os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria (BRASIL, 1966).

O CTN (1966) define:

Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Taxa é o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Contribuições de melhoria: é o tributo instituído para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (BRASIL, 1966).

A Constituição Federal (Brasil, 1988) elenca mais dois tributos: empréstimos compulsórios e contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir **empréstimos compulsórios**:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir **contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas**, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (BRASIL, 1988).

Os empréstimos compulsórios são definidos em situações de emergência. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Consideram-se contribuições sociais a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), entre outras.

As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incidem sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível.

Andrade Filho (2013) relata que o poder de tributar tem origem no pacto constitucional. Assim, para que determinado tributo seja instituído e cobrado, a Constituição Federal (BRASIL, 1988), principal diploma legal, determina em seu art. 146, que cabe à lei complementar, entre outras prerrogativas, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

2.2.1 Principais Tributos Aplicados às Empresas

De acordo com o Portal Tributário (2016) há quase uma centena de tributos no Brasil, contudo, nem todos se aplicam às empresas. E dentre os que se aplicam, muitos são específicos para determinado setor, assim, este trabalho aborda os principais tributos que

afetam as relações diárias das empresas. O Quadro 1, demonstra os principais tributos aplicados às pessoas jurídicas, bem como a competência do ente federativo responsável por sua instituição e cobrança.

Quadro 1: Principais tributos aplicados às pessoas jurídicas

SIGLA	IMPOSTO	COMPETÊNCIA
IRPJ	Imposto de renda das pessoas jurídicas.	União
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.	União
IPI	Imposto sobre produtos industrializados.	União
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.	União
PIS/PASEP	Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público.	União
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.	União
CPRB	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta.	União
INSS	Contribuição Previdenciária.	União
II	Imposto sobre importação de produtos estrangeiros.	União
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.	Estados e Distrito Federal
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de veículos automotores.	Estados e Distrito Federal
ISSQN	Imposto sobre serviços de qualquer natureza.	Municípios
IPTU	Imposto sobre a Propriedade predial e territorial urbana.	Municípios
	Taxas de poder de polícia administrativa.	Municípios

Fonte: Elaborado pela autora com base na legislação tributária

Além dos tributos retromencionados, destaca-se o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) que não se classifica como tributo, em razão deste não apresentar características de receita pública, e sim, um direito social do trabalhador, defendido pela Constituição Federal (FERREIRA, 2012).

Os tributos incidem de forma sistemática, ou seja, seguem determinados regimes de tributação os quais são abordados no próximo subitem.

2.3 Regimes de Tributação

Os regimes de tributação são determinantes para a tributação do IRPJ e CSLL, e para a tributação do PIS e da COFINS.

O IRPJ e a CSLL têm como base de cálculo o lucro (real, presumido ou arbitrado) (BRASIL, 1999).

As contribuições ao PIS e a COFINS têm como fato gerador o auferimento de receita, assim compreendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração.

Grande parte das empresas pode optar pelos regimes tributários para a determinação do IRPJ e CSLL. A permissão para opção de determinado regime tributário considera, além da atividade da empresa, a receita bruta total, auferida no ano-calendário anterior. Assim os regimes de tributação para determinação do IRPJ e CSLL classificam-se em: Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado (BRASIL, 1996).

Relativamente ao regime de tributação do PIS e da COFINS, as empresas tributadas pelo regime de tributação com base no lucro presumido, seguem o regime cumulativo para a tributação destas contribuições, exceto os casos expressos em lei em que, mesmo obrigadas à tributação pelo lucro real para determinação do IRPJ e CSLL, obrigam-se ao regime cumulativo para determinação do PIS e da COFINS, assim como independente do regime de tributação do IRPJ e CSLL a empresa é obrigada a seguir o regime cumulativo para determinação da tributação do PIS e da COFINS (BRASIL, 1998; BRASIL 2003).

Desta forma, os subitens 2.3.1, 2.3.2 e 2.3.3 apresentam os regimes de tributação para determinação do IRPJ e CSLL, os subitens 2.3.4 e 2.3.5 apresentam os regimes de tributação para determinação do PIS e da COFINS sem esgotar suas características. E o subitem 2.3.6 apresenta o regime diferenciado de tributação.

2.3.1 Lucro real

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) (Brasil, 1999) conceitua Lucro Real como “o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto”.

O conceito de lucro líquido no RIR/99 é:

a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº9.249, de 1995, art. 4º) (BRASIL, 1999).

A opção pelo regime de apuração com base no Lucro Real é obrigatória para determinados seguimentos, conforme prescreve a Lei 9.718/1998 (BRASIL, 1998):

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

2.3.2 Lucro presumido

Lucro Presumido é o regime de tributação para determinação do IRPJ e da CSLL em que, através de percentuais estabelecidos em lei, se presume o resultado da empresa, e sobre este se determina os valores do IRPJ e da CSLL (BRASIL, 1995).

Podem optar por este regime de tributação as pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas à tributação pelo lucro real, e aquelas cuja receita bruta total do ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses (BRASIL, 1998; BRASIL, 2013a).

Os percentuais de presunção variam de acordo com a atividade da empresa. Os percentuais de presunção para determinação do IRPJ são os descritos no Quadro 2.

Quadro 2: Percentuais de presunção de Lucro Presumido (IRPJ)

ATIVIDADE	%
Venda de mercadorias e produtos.	8
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.	1,6
Prestação de serviço de transporte, exceto o de carga.	16
Prestação de serviço de transporte de carga.	8
Prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa.	32
Prestação de serviços hospitalares.	8
Intermediação de negócios.	32
Administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.	32
Loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda.	8
Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (<i>factoring</i>).	32
Prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.	32

Fonte: Elaborado pela autora com base na lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

Destaca-se que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, exceto as que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como, as sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas, são tributadas mediante a aplicação do percentual de 16% (dezesseis por cento), desde que sua receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais). No entanto, se a receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite retromencionado, a empresa deverá recolher a diferença do imposto apurado em relação a cada período de apuração transcorrido (BRASIL, 1999).

Os percentuais de presunção para determinação da CSLL são os descritos no Quadro 3.

Quadro 3: Percentuais de presunção de Lucro Presumido (CSLL)

ATIVIDADE	%
Venda de mercadorias e produtos.	12
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.	12
Prestação de serviço de transporte, exceto o de carga.	12
Prestação de serviço de transporte de carga.	12
Prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa.	32
Prestação de serviços hospitalares.	12
Intermediação de negócios.	32
Administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.	32
Loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda.	12
Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (<i>factoring</i>).	32
Prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.	32

Fonte: Elaborado pela autora com base na lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

2.3.3 Lucro arbitrado

O regime de tributação com base no lucro arbitrado é aplicado pela autoridade tributária quando as empresas, obrigadas à tributação com base lucro real ou lucro presumido, deixam de cumprir com as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, ou optam indevidamente pela tributação com base no lucro presumido (BRASIL, 1999).

A base de cálculo do lucro arbitrado considera o reconhecimento da receita. Desta forma quando a receita bruta for conhecida, a base de cálculo será a determinada pelos mesmos percentuais aplicados ao regime de tributação pelo lucro presumido acrescidos de vinte por cento (20%) (BRASIL, 1999).

Quando a receita bruta não for conhecida, o lucro arbitrado será determinado através de procedimento de ofício, podendo, a critério do fisco, ser utilizada uma das alternativas propostas pela Lei nº 8.981/1995, as quais podem ter como base o lucro real

referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais ou a soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, o valor do capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, o valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, o valor das compras de mercadorias efetuadas no mês, os valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, ou até mesmo o valor mensal do aluguel.

2.3.4 Regime cumulativo

O regime cumulativo é aquele em que não se permite nenhum crédito ou compensação.

De forma geral, as empresas tributadas pelo regime de tributação com base no lucro presumido para determinação do IRPJ e da CSLL seguem o regime cumulativo para a tributação do PIS e das COFINS, exceto os casos expressos em lei em que empresas são tributadas pelo regime de lucro real para determinação do IRPJ e da CSLL e tributadas pelo regime cumulativo para determinação do PIS e da CSLL (BRASIL, 1998; BRASIL, 2003).

As contribuições para o PIS e para a COFINS no regime não cumulativo são calculadas com base no faturamento das empresas (BRASIL, 1998). As receitas provenientes do faturamento devem observar as incidências das contribuições nos produtos ou mercadorias transacionados (BRASIL, 2000; BRASIL, 2002, BRASIL, 2004a, BRASIL, 2004b).

2.3.5 Regime não cumulativo

O regime não cumulativo é aquele em que o valor a recolher das contribuições decorre das operações de débito e crédito decorrentes da aquisição de matérias primas, insumos, mercadoria para revenda, prestação de serviços.

As contribuições para o PIS e para a COFINS no regime não cumulativo são calculadas com base no faturamento das empresas e todas as demais receitas auferidas pelas mesmas (BRASIL, 2003; BRASIL, 2014). As receitas provenientes do faturamento devem observar as incidências das contribuições nos produtos ou mercadorias transacionados (BRASIL, 2000; BRASIL, 2002, BRASIL, 2004a, BRASIL, 2004b).

2.3.6 Simples Nacional

Além dos regimes tributários, tanto para determinação do IRPJ e CSLL, quanto para determinação do PIS e COFINS apresentados nos subitens anteriores, encontra-se no ordenamento jurídico tributário o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, o qual consiste em um sistema diferenciado e favorecido de tributação dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 2006).

O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

- Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS;
- Contribuição para o PIS/Pasep;
- Contribuição Patronal Previdenciária – CPP;
- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN.

A opção por este regime condiciona-se além do enquadramento em microempresa (receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) no ano-calendário), ou empresa de pequeno porte (no caso da empresa de pequeno porte, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) no ano calendário) à atividade da empresa, e o seu enquadramento societário (BRASIL, 2006).

Desta forma não poderá optar pelo Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

Art. 17. [...]

I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (*asset management*), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

IV - (REVOGADO)

V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores;

VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;

X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:

a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;

b) bebidas a seguir descritas:

1 - alcoólicas;

2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;

3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;

4 - cervejas sem álcool;

XI - (Revogado);

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XIII - (Revogado);

XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.

XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível (BRASIL, 2006).

Destaca-se que os limites e restrições retromencionados são válidos até o ano-calendário de 2017, tendo em vista alterações realizadas por meio da Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016, as quais entrarão em vigor no ano-calendário de 2018.

2.4 Sujeitos da obrigação tributária

O CTN (Brasil, 1966) define os sujeitos da obrigação tributária, sendo o sujeito ativo da obrigação a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. Sujeito passivo da obrigação principal a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e sujeito passivo da obrigação acessória a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Neste sentido, sujeito ativo é o Estado, em suas três esferas: federal, estadual e municipal, que para cumprir com seus deveres constitucionais, ou seja, garantir a segurança pública, a saúde, a educação e cultura, promover a assistência social, institui e cobra tributos.

Além da instituição e cobrança dos tributos, o Estado exerce a função de fiscalizar o cumprimento das obrigações a fim de salvaguardar sua condição financeira para cumprir com seus deveres, criando medidas e procedimentos de controle e fiscalização.

2.5 Obrigações Acessórias

Conforme já relatado o CTN (BRASIL, 1966) conceitua as obrigações tributárias diferenciando-as em principal e acessória.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

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

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (BRASIL, 1966).

Para Coelho (1999, p. 581) as obrigações acessórias “não passam de condutas positivas ou negativas que os contribuintes devem observar por expressas e imperativas determinações de lei”. E completa: “enquanto a chamada obrigação principal é de dar coisa certa (dinheiro), a denominada acessória é de fazer ou não-fazer”.

Amaro (2006, p. 249) relata que a obrigação acessória não possui conteúdo pecuniário, e se “traduz em prestações positivas ou negativas (obrigação de fazer ou não fazer), no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos”.

As obrigações acessórias, têm como objetivo relatar ao Fisco as operações das empresas, inclusive o montante dos tributos devidos, contudo, observa-se que há um excesso de obrigações acessórias, caracterizado não apenas pela quantidade, mas também pela redundância de informações entre as obrigações acessórias.

No ano de 2007, foi Instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), cujo objetivo, segundo a Receita Federal do Brasil (RFB) (2007) “consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias”.

Conforme exposto por Grecco (2014) percebe-se que a modernização proposta pelo SPED ainda não é realidade, tendo em vista a quantidade e redundância das mesmas.

É fato que houve a extinção ou dispensa de determinadas obrigações acessórias tais como: dispensa dos arquivos estabelecidos no Convênio ICMS 57/95 (SINTEGRA) para os contribuintes que apresentam a Escrituração Fiscal Digital (EFD ICMS-IPI); extinção do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) extinção da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

Em contrapartida, foram criadas a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), a Escrituração Fiscal Digital das Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária Substituída (EFD-Reinf) que ainda está sendo construída, e a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) que era semestral passou a ser mensal.

Pelo exposto, é notório que o SPED, no que tange ao cumprimento das obrigações acessórias ainda não atingiu seus objetivos dentre os quais se destaca a “Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias” (RFB, 2007).

Na sequência, o Quadro 4 apresenta as principais obrigações acessórias aplicáveis à maioria das empresas, e que não se enquadram no conceito de microempresa ou empresa de pequeno porte, as quais são de competência da União, Estado e Município. Para fins deste trabalho, as obrigações acessórias de competência dos Estados, correspondem às obrigações acessórias exigidas pelo Estado de São Paulo, e as obrigações acessórias de competência dos Municípios, correspondem às obrigações acessórias exigidas pelo Município de Piracicaba.

Quadro 4: Principais obrigações acessórias

Obrigação Acessória	Competência	Periodicidade	Base legal
Nota fiscal	Estado e União	A cada operação	Lei Federal nº 8.137/1990; Lei Federal nº 8.846/1994; Decreto Estadual nº 45.490/2000; Ajuste Sinief 07/05;

Obrigação Acessória	Competência	Periodicidade	Base legal
Cupom fiscal	Estado e União	A cada operação	Lei Federal nº 8.137/1990; Lei Federal nº 8.846/1994; Decreto Estadual nº 45.490/2000.
Nota fiscal de venda a consumidor	Estado e União	A cada operação	Lei Federal nº 8.137/1990; Lei Federal nº 8.846/1994; Decreto Estadual nº 45.490/2000; Ajuste Sinief 07/05.
Nota fiscal de prestação de serviços	Município e União	A cada operação	Lei Federal nº 8.137/1990; Lei Federal nº 8.846/1994; Lei Complementar Municipal n.º 224/ 2008; Decreto Municipal nº 14.473/2011.
Registro eletrônico de documentos fiscais – REDF (Nota Fiscal Paulista)	Estado	Mensal	Decreto Estadual nº 45.490/2000; Lei nº 12.685/2007.
Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA)	Estado	Mensal	Decreto Estadual nº 45.490/2000.
Escrituração Fiscal Digital (EFD ICMS IPI)	Estado e União	Mensal	Decreto Estadual nº 45.490/2000; Decreto Federal nº 6.022/2007.
Escrituração fiscal digital da contribuição para o PIS/Pasep, da contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins) e da contribuição previdenciária sobre a receita (EFD Contribuições)	União	Mensal	Instrução Normativa RFB nº 1252/2012.
Escrituração Contábil Digital (ECD)	União	Anual	Instrução Normativa RFB nº 1420/2013.
Escrituração Contábil Fiscal (ECF)	União	Anual	Instrução Normativa RFB nº 1422/2013.
Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF)	União	Mensal	Instrução Normativa RFB nº 1599/2015.
Declaração do imposto de renda retido na fonte (DIRF)	União	Anual	Instrução Normativa RFB nº 1587/2015

Fonte: Elaborado pela autora com base na legislação tributária

As obrigações acessórias elencadas no Quadro 4 referem-se as obrigações acessórias que demandam a apresentação de informações ao Fisco em prazo determinado, no entanto, há ainda as obrigações acessórias relativas à guarda e conservação de documentos fiscais e contábeis (BRASIL, 1966).

Ademais, considerando-se a afirmativa de Coelho (1999), no sentido de que as obrigações acessórias consistem em condutas a serem observadas pelos contribuintes, tem-se que o cumprimento das obrigações acessórias não se resume na apresentação de determinada informação ao fisco, e sim abarca todo o procedimento (atividades) de departamentos envolvidos na tributação, contudo, as condutas para atendimento da legislação tributária são procedimentos internos e seguem as diretrizes de cada empresa, ainda que com o mesmo perfil, as mesmas não podem ser confundidas com as obrigações acessórias impostas pela

legislação, não obstante o procedimento, quando realizado com falhas, resulte em ônus para a empresa.

2.6 Conformidade Tributária

Para atender a legislação tributária, o sujeito passivo deve estar em conformidade tributária, tanto no pagamento do tributo, quanto no cumprimento das demais obrigações (obrigações acessórias).

Não foi encontrada na literatura científica brasileira a definição do termo conformidade tributária. No entanto, o termo conformidade tributária é utilizado no meio comercial, principalmente por empresas de consultoria tributária:

Tax Compliance ou conformidade tributária é garantir que todo esse processo seja feito dentro da lei, atendendo aos prazos e com total consonância entre as diferentes formas de envio de dados ao Fisco (VECTA, 2016).

A *Compliance* ou conformidade tributária é um método destinado a garantir que o cumprimento da legislação tributária seja feito dentro da lei, atendendo aos prazos e com total consonância entre as diferentes formas de envio de dados ao Fisco.

[...]

Trata-se de acompanhamento fiscal, a fim de garantir que todos os aspectos regulatórios sejam observados e cumpridos, possibilitando ao cliente contribuinte que possa exercer suas atividades com maior tranquilidade, minimizando riscos de autuações e/ou interdições. [...] (BORRELLI, 2016).

Estar em conformidade tributária significa cumprir as determinações da legislação tributária, o que envolve as obrigações principais e acessórias.

A conformidade tributária abarca todos os aspectos fiscais, desde o enquadramento tributário até o cumprimento das obrigações acessórias. O próximo subitem apresenta a complexidade da conformidade tributária.

2.6.1 Complexidade da conformidade tributária

Estar em conformidade tributária está se tornando cada vez mais complexo, segundo a *PricewaterhouseCoopers* (PwC) (2016).

Muitas das incertezas que permeiam o meio empresarial decorrem da interpretação da legislação tributária, que no Brasil, não é consolidada, conforme prescreve o CTN (BRASIL, 1966) em seu artigo 96 quando discorre que “A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as

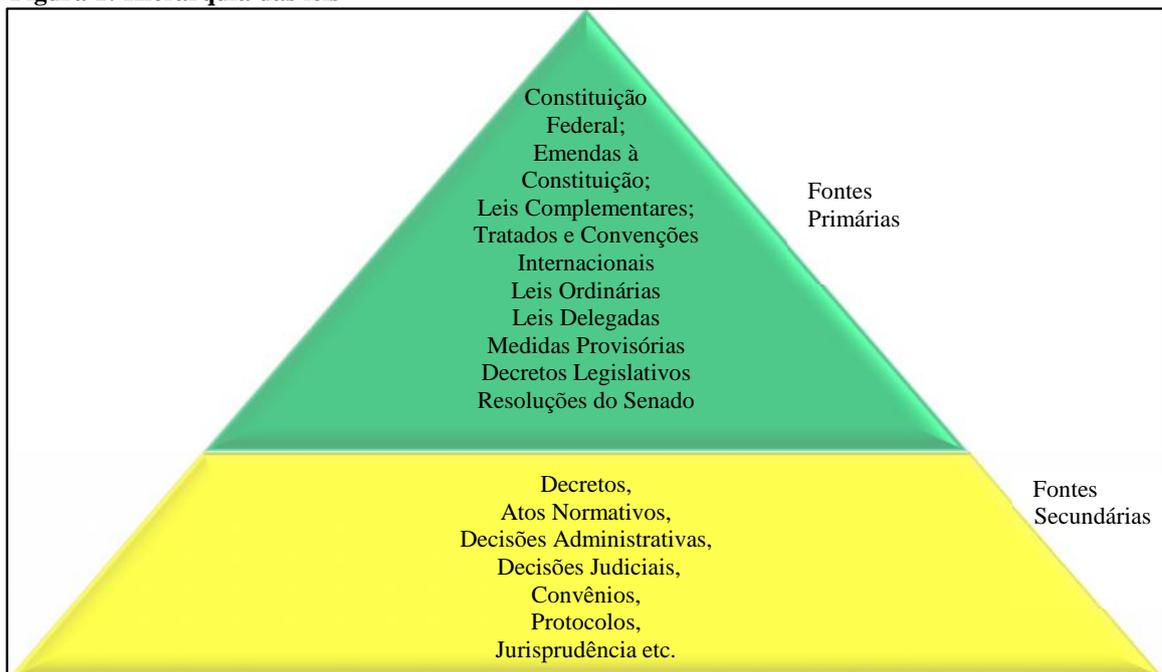
normas complementares que versem, **no todo ou em parte**, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (grifo nosso). Sendo assim, a correta interpretação da legislação tributária demanda a análise de diversas leis, tratados, decretos e normas complementares.

Carlin (2012) orienta sobre a interpretação das normas gerais da legislação tributária. Deste modo, a interpretação das normas da legislação tributária deve seguir a estrutura hierárquica das leis, o autor apresenta a hierarquia das leis dividindo-as em fontes primárias e secundárias.

Sevegnani (2006, p. 131) relata que a complexidade da conformidade tributária “não decorre apenas da quantidade excessiva de tributos, mas principalmente das extensas e confusas legislações que disciplinam cada um em particular, produzindo um excesso de formalidades e burocracia desproporcionais”.

Respalhando o entendimento de Sevegnani (2006) a Figura 1, demonstra a hierarquia das leis citada por Carlin (2012).

Figura 1: Hierarquia das leis



Fonte: Elaborada pela autora baseada em Carlin (2012)

Sevegnani (2006, p. 131) ainda discorre que o “sistema fiscal não é dotado de uma coerência e racionalização que o torne simplificado e compreensível, tanto do ponto de vista da estruturação jurídica, como dos procedimentos de controle da arrecadação”.

O próprio Senado Federal em 2008, por meio da Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) a qual constituiu a Subcomissão Temporária da Reforma Tributária (CAERT), formada por Senadores da República, destinada a avaliar a funcionalidade do sistema tributário nacional e o desempenho das administrações tributárias, e analisar a reforma tributária discorre em seu Relatório que a arrecadação tributária está baseada em mais de cinco dezenas de incidências tributárias, tornando muito **complexo e oneroso** tanto para os contribuintes recolherem tributos, quanto para os fiscos administrarem sua cobrança (BRASIL, 2008) (grifo nosso).

Por certo que alterações ocorreram no sistema tributário na intermitência entre o Relatório da CAERT e o cenário atual, contudo, apenas parte das empresas fora beneficiada pela simplificação na arrecadação (obrigação principal), o que não significa que a simplificação ocorreu também nas obrigações acessórias. Ao mencionar parte das empresas, este estudo refere-se às microempresas e às empresas de pequeno porte regidas pela Lei Complementar 123/2006 (Lei do Simples Nacional).

A simplificação na arrecadação retromencionada ocorreu em decorrência da dilatação do faturamento das empresas que podem optar pela tributação nos termos da Lei Complementar 123/2006, bem como a ampliação de suas atividades.

Há de se ressaltar que em 2009, foi criado o Sistema de Inteligência Fiscal (SIF) que é o conjunto harmônico e integrado de Unidades de Inteligência Fiscal (UnIF), baseado na mútua colaboração, com vistas à cooperação técnica e ao intercâmbio de informações, no interesse das atividades de Inteligência Fiscal, o SIF é orientado pela Doutrina de Inteligência Fiscal (DIF) (BRASIL, 2009).

UnIF é o “setor especializado, formalizado na estrutura da Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação da unidade federada, responsável pelo desenvolvimento da atividade de Inteligência Fiscal definida na referida Doutrina de Inteligência Fiscal” (PROTOCOLO, 2009).

Conforme prescreve o Protocolo ICMS 66, de 3 de julho de 2009 o SIF tem como objetivos primordiais: estabelecer uma rede permanente de interação entre as UnIF, facilitar o desenvolvimento de ações de Inteligência Fiscal, conjuntas e integradas, entre as UnIF e promover a cooperação técnica entre as UnIF.

A DIF é formada por um conjunto de princípios, valores, conceitos e características, o qual é destinado a orientar o exercício da atividade de Inteligência Fiscal,

visando consolidar o saber específico e estabelecer linguagem conceitual comum, possibilitando maior integração da comunidade de Inteligência Fiscal (PROTOCOLO, 2009).

Dentre as características da DIF, destaca-se que a mesma tem caráter orientativo e consensual, unitário e específico, exprimindo preceitos orientadores para o exercício da atividade de Inteligência Fiscal decorrentes dos profissionais envolvidos na atividade fiscal, propiciando unidade de linguagem entre os integrantes da comunidade de Inteligência Fiscal, consolidando as especificidades da atividade de Inteligência aplicada à fiscalização de tributos, diferenciando-a dos demais ramos (PROTOCOLO, 2009).

O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) (2012) considera a Inteligência Fiscal brasileira como uma das mais sofisticadas do mundo, haja vista que reúne ferramentas tecnológicas as quais, além de possibilitar o cruzamento das informações fiscais visando identificar pendências, possibilita também a análise da situação do contribuinte. O IBPT (2012) ressalta ainda que a inteligência fiscal serve como método de combate à fraude fiscal.

Destaca-se que o SIF é integrado apenas pelas unidades da federação (Estados), Distrito Federal e União, sendo assim, o sistema não abarca as medidas de controle e fiscalização promovidas pelos municípios, o que reforça a complexidade em se manter a conformidade tributária, tendo em vista que o Brasil possui 5.570 municípios (IBGE, 2016).

A complexidade da conformidade tributária também pode ser observada na aplicabilidade da legislação, principalmente no que tange ao ICMS e ao ISSQN os quais são de responsabilidade estadual e municipal respectivamente. Observa-se que não há uniformidade na cobrança destes impostos, isto porque cada Estado e Município é soberano, dentro das atribuições que lhe são concedidas pela CF/1988, para legislar sobre o ICMS e ISSQN, dando margem à guerra fiscal entre Estados e Municípios.

As empresas estabelecidas em determinada unidade da federação se relacionam com as demais empresas estabelecidas em outras unidades da federação ou em outros municípios, bem como com empresas estabelecidas no exterior. Para a realização das operações decorrentes destes relacionamentos, é essencial que a empresa remetente conheça, não apenas a legislação de seu estado e/ou município, mas que conheça também a legislação do estado e/ou município destinatário.

A CAERT expõe que:

por conta da intensa guerra fiscal, o sistema não é neutro quanto à escolha do local e do método de produção e interfere diretamente na concorrência entre empresas, o que distorce a alocação de recursos e prejudica a eficiência da economia. O mesmo bem, fabricado pelas mesmas plantas industriais e até tendo a mesma estrutura de custo de produção, acaba sujeito a imposto diferente se produzido e consumido em diferentes locais do território nacional. Se não há um sistema nacional, tanto mais difícil será adotar alguma harmonização internacional, ainda que apenas no âmbito do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) [...] (BRASIL, 2008, p. 25).

Ahmed e Braithwaite (2015) discorrem que em geral, seria esperada uma correlação positiva entre as diferentes facetas da moral fiscal, baseadas na premissa de que todos devem estar dispostos a apoiar um sistema fiscal progressivo **voluntariamente** (grifo nosso) e que o direito fiscal sinaliza o compromisso da democracia em proteger o “bem comum” e servir todos os cidadãos (tradução nossa).

Além da necessidade da interpretação adequada da legislação tributária e de sua aplicabilidade, pode-se considerar um outro indicador da complexidade da conformidade tributária: o número de horas gastas para a apuração e pagamento dos tributos no Brasil.

Em 2008 quando a CAERT elaborou seu relatório apresentou um estudo realizado pelo Banco Mundial em conjunto com a *PricewaterhouseCoopers* (PwC), denominado *Paying Taxes* (pagamento de impostos), no qual fora definido uma empresa como modelo considerando os mesmos valores de faturamento, salários, lucro e capital, e estimou os tributos que a mesma pagaria em 177 países do mundo. Neste estudo foram medidas as obrigações acessórias bem como o montante de impostos em proporção ao lucro da empresa modelo. O estudo apontou que o Brasil ficou no último lugar no critério de horas gastas para a empresa modelo apurar e pagar seus tributos: 2.600 horas por ano.

Na ocasião, o Relator da CAERT se mostrou indignado e apontou que o número de horas empregado na apuração e pagamento dos tributos no Brasil indica a completa falta de funcionalidade que o sistema brasileiro tem para com os contribuintes.

A PwC em conjunto com o Banco Mundial continua o estudo e anualmente divulga os resultados. Em 2016, a PwC divulgou a décima edição de seu trabalho “*Paying Taxes*”, abrangendo 189 economias.

A PwC (2016 b) relata que durante o período de estudo houve uma diminuição constante nos três sub indicadores, (*os custos de todos os impostos suportados pela sociedade; o tempo necessário para cumprir com as obrigações fiscais e o número de pagamentos de impostos efetuados*) e que o custo fiscal foi gradativamente reduzido, e que os sistemas eletrônicos tornaram o cumprimento das obrigações fiscais menos oneroso.

Não obstante, a redução dos três sub indicadores, o estudo da PwC (2016 b) demonstra que no Brasil ainda são necessárias 2.600 horas por ano, para uma empresa apurar e pagar seus tributos. Enquanto que na Ucrânia, conforme relatório de 2008 eram necessárias 2.085 horas por ano, já no relatório de 2016 o total de horas necessárias por ano, para uma empresa apurar e pagar seus tributos naquele país caiu para 350 horas.

A RFB (2016) inconformada com os resultados divulgados pelo Banco Mundial em parceria com a PwC, realizou um estudo em parceria com a Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (Fenacon), o qual aponta o total de 600 horas por ano para apuração e pagamento dos tributos. Segundo a RFB, para a condução deste estudo foram utilizados os mesmos parâmetros utilizados pelo Banco Mundial e PwC.

A RFB (2016) entende que as divergências encontradas nos estudos se devem ao fato de que a pesquisa do Banco Mundial e PwC não consideraram os “avanços recentes na simplificação tributária brasileira” decorrentes do SPED.

Destaca-se que as alterações promovidas pelo SPED não reduziram as obrigações acessórias, tampouco a abrangência e ambiguidade das informações contidas em cada obrigação acessória.

Considerando-se os dados apontados no estudo realizado pela RFB e Fenacon, o Brasil, passaria da última posição (189^a) para a 178^a posição, ficando à frente somente da República do Congo, Senegal, Camarões, Equador, Chade, Mauritânia, Vietnã, Venezuela, Líbia, Nigéria e Bolívia.

Percebe-se que mesmo com a reclassificação do Brasil da posição 189 para a posição 178, ainda é necessária uma reestruturação dos procedimentos na apuração e recolhimento dos tributos, tendo em vista que média a de horas de todas as economias estudadas pelo Banco Mundial em conjunto com a PwC é de 250 horas contra as 600 horas apontadas no estudo da RFB em conjunto com a Fenacon.

O estudo do Banco Mundial em conjunto com a PwC (2016) aponta que a média de impostos pagos no período é de 26. No Brasil, foram pagos 10 tributos, enquanto que na Venezuela, apontada no estudo como a economia que paga o maior número de tributos, foram pagos 70 tributos. Para a Venezuela apurar e pagar estes tributos foram necessárias 792 horas. Ao comparar o total de horas gastas por tributos fica nítida a diferença na apuração.

Quadro 5: Horas de apuração por tributo

Economia	Quantidade de horas	Tributos	Horas por tributo
Venezuela	792	70	11,314
Brasil (Banco Mundial e PwC)	2600	10	260
Brasil (RFB e Fenacon)	600	10	60

Fonte: Elaborado pela autora

O Quadro 5 demonstra que enquanto na Venezuela são necessárias quase 12 horas para apurar e pagar determinado tributo, no Brasil, segundo o Banco Mundial e PwC, são necessárias 260 horas, ou no melhor cenário 60 horas, ou seja, o tempo necessário para apurar e pagar determinado tributo no Brasil, é cinco vezes superior ao tempo da Venezuela.

Pelos dados apresentados no Quadro 5 é possível constatar que a diferença no tempo necessário para apuração e pagamento de tributos entre as duas economias refere-se a complexidade do sistema tributário brasileiro.

3 GERENCIAMENTO DE RISCOS

No contexto empresarial há riscos inerentes às atividades das empresas, mas há também os riscos naturais (fenômenos da natureza). Os riscos naturais não podem ser evitados. No entanto, os riscos decorrentes da atividade empresarial, quando conhecidos, podem ser evitados, ou minimamente reduzidos, o que pode ser conseguido por meio de um processo de gerenciamento de riscos. Neste contexto, este capítulo apresenta o conceito de risco e posteriormente aborda o gerenciamento de risco de forma ampla e global.

3.1 Riscos Empresariais

O risco empresarial ocorre, pois, as empresas buscam criar valor aos seus investidores. À vista disso, quanto maior for o objetivo da empresa em criar valor aos seus investidores maiores serão os riscos em que a empresa estará exposta. A exposição refere-se à extensão em que as contingências ambientais externas impactam o desempenho da empresa (MILLER, 1994).

A palavra risco é definida e classificada de forma diferenciada pelos autores conforme se observa no Quadro 6:

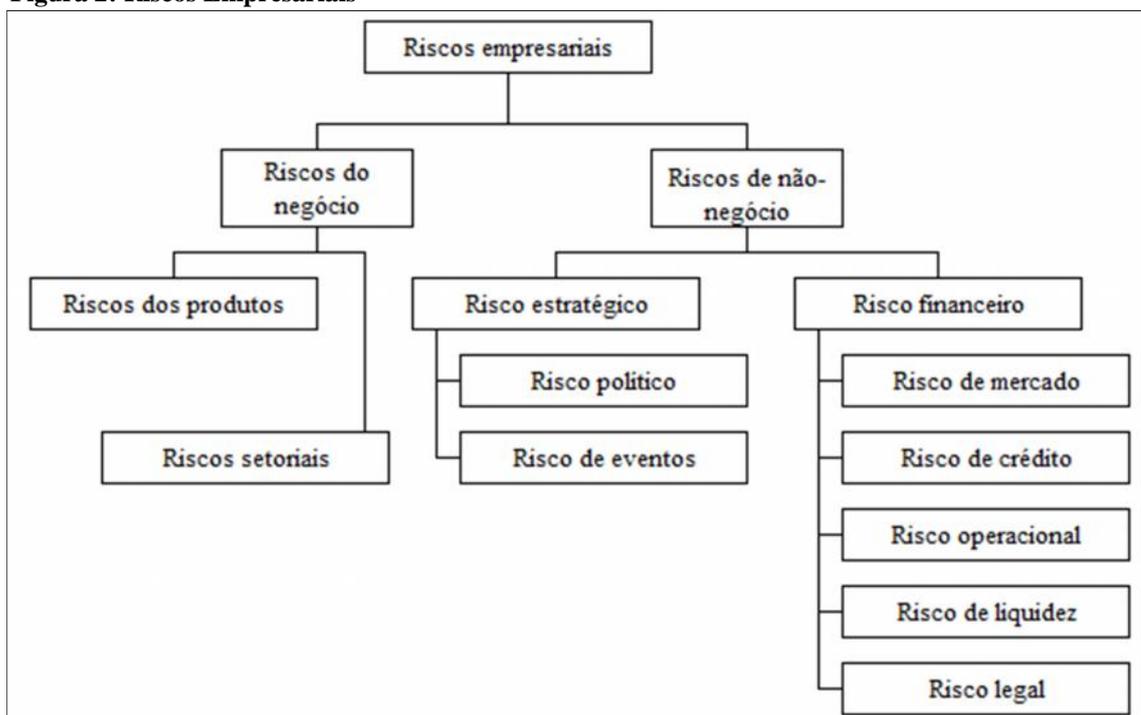
Quadro 6: Definições e classificação de riscos

AUTOR	DEFINIÇÃO/CLASSIFICAÇÃO
Bernstein (1997)	O risco é uma opção, e não um destino.
Vaughan (1997)	Risco especulativo e risco puro
Jorion (1998)	Volatilidade de resultados inesperados, normalmente relacionada ao valor de ativos ou passivos de interesse.
Slovic e Weber (2002)	“Perigo”, “Probabilidade”, “Consequência”, “Potencial de adversidade ou ameaça”.
<i>Comitê of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2007)</i>	Risco é representado pela possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos
Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (2007)	Possibilidade de algo não dar certo.
Climeni e Kimura (2008)	Riscos do negócio e riscos de não negócio.

Fonte: Elaborado pela autora

Climeni e Kimura (2008, p. 65) apresentam na Figura 2 uma estrutura de riscos empresariais, adaptada de Jorion (2001), Brito (2002) e o Novo Acordo da Basiléia (2003).

Figura 2: Riscos Empresariais



Fonte: Climeni e Kimura (2008, p. 65)

Observa-se na Figura 2, que os riscos empresariais se dividem em riscos do negócio e riscos de não-negócio. Riscos do negócio são aqueles inerentes à atividade das empresas, e que por consequente as expõe a riscos, por exemplo, ao lançar um determinado produto a empresa pode incorrer no risco do mesmo não ser aceito pela sociedade na mesma medida em que a empresa almejou.

Para fins deste trabalho, a definição de risco é a apresentada pelo COSO (2007, p. 15): “Risco é representado pela possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos”. E sob a ótica de Climeni e Kimura (2008) se insere no conceito de riscos de não-negócio, assumindo a forma de risco legal. Zeno (2007, p. 13) conceitua risco legal como “a medida das perdas potenciais decorrentes da violação da legislação”.

Quanto à classificação proposta por Vaughan (1997), classifica-se como risco puro, ou seja, aquele do qual apenas decorre possibilidade de perda ou não perda.

Miyoshi (2011, p 31) relata que “não há um ambiente completamente desprovido de risco, mas estes podem ser evitados, reduzidos ou mitigados”. Contudo, para os riscos serem evitados, reduzidos ou mitigados, faz-se necessária à utilização de um sistema de gerenciamento de riscos, e a partir do conhecimento dos mesmos, traçar métodos e sistemas

de monitoramento que permitam então, evitar, reduzir ou mitigá-los, sendo assim, o subitem 3.2 aborda o Gerenciamento de Riscos.

3.2 Gerenciamento de Riscos

Bernstein (1997) relata que a essência do gerenciamento de risco consiste em maximizar as áreas onde se detém determinado controle sobre o resultado, enquanto se minimiza as áreas onde não se tem nenhum controle sobre o resultado, e ainda, onde o vínculo entre causa e efeito está oculto.

Com o conhecimento dos riscos passíveis de identificação, é possível gerenciá-los, permitindo à empresa se preparar estrategicamente para evitar que os riscos, se não mitigados, causem impactos negativos, o que pode afetar a saúde financeira da empresa.

Dafikpaku (2011) discorre que no ambiente de negócios competitivo de hoje, na tentativa de criar valor, as empresas são confrontadas com um maior grau de incertezas (riscos e oportunidades) e que por isso, é de grande importância a tomada de decisões adequadas.

O gerenciamento de riscos possibilita a manutenção da criação de valor a investidores através de uma estrutura de monitoramento da exposição da empresa à riscos (PADOVEZE; BERTOLUCCI, 2008).

A *European Commission* (2006) expõe que o processo de gerenciamento de riscos ajuda a identificar as diferentes etapas no processo de tomada de decisão, permitindo tomar decisões mais assertivas em cada etapa do processo antes de passar para a próxima. Como resultado, o gerenciamento de riscos permite avaliar melhor a qualidade de cada envolvido nas etapas do processo de tomada de decisão, tornando mais fácil detectar erros.

O COSO (2007, p. 3) defende que “o gerenciamento de riscos corporativos possibilita aos administradores tratar com eficácia as incertezas, bem como os riscos e as oportunidades a elas associadas”.

Jorion (1998) relata que os negócios das empresas estão relacionados ao gerenciamento de riscos, sendo que as empresas com maior competência obtém o êxito. O autor discorre que independente da tipologia dos riscos, os mesmos devem ser cuidadosamente monitorados, tendo em vista que podem acarretar grandes perdas.

Diante destas assertivas, não pairam dúvidas sobre a necessidade do gerenciamento de riscos para uma empresa atingir seus objetivos.

A definição do COSO (2007) sobre gerenciamento de riscos mostra-se bastante ampla adotando conceitos fundamentais sobre a forma como as empresas e outras organizações administram seus riscos de forma a possibilitar uma base para sua aplicação:

O gerenciamento de riscos corporativos é um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatível com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos (COSO, 2007, p. 4).

Aguiar (2015) relata que o gerenciamento de riscos aumenta a resiliência da organização e contribui para a prevenção de perdas, para a reunião de informações necessárias à tomada de decisão. Segundo a autora, o gerenciamento de riscos aumenta a confiança das partes interessadas e ainda contribui para atender às normas e requisitos legais e regulatórios pertinentes.

3.2.1 Objetivos do gerenciamento de risco

Conforme já relatado não há como reduzir ou eliminar todos os riscos, pois há riscos inerentes às atividades empresariais, não obstante é possível gerenciá-los e para que o gerenciamento seja possível é necessário ter objetivos claros para se alcançar o êxito.

O COSO (2007, p. 3) elenca as finalidades (ou objetivos) que o gerenciamento de riscos apresenta:

- Alinhar o apetite a risco com a estratégia adotada;
- Fortalecer as decisões em resposta aos riscos;
- Reduzir as surpresas e prejuízos operacionais;
- Identificar e administrar riscos múltiplos e entre empreendimentos;
- Aproveitar oportunidades;
- Otimizar o capital.

Os objetivos do gerenciamento de riscos influenciam na avaliação dos riscos e de como os riscos estão sendo tratados. Neste sentido, cada decisão que é tomada no processo de gerenciamento de riscos deve se ter em conta o objetivo que a organização almeja alcançar (*European Commission, 2006*). Assim, para fins deste trabalho o objetivo proposto é o gerenciamento de riscos tributários, decorrentes das obrigações acessórias, o qual, considerando-se os objetivos citados pelo COSO (2007) enquadra-se em identificar e administrar os riscos, reduzir as surpresas e prejuízos operacionais e fortalecer as decisões em resposta aos riscos.

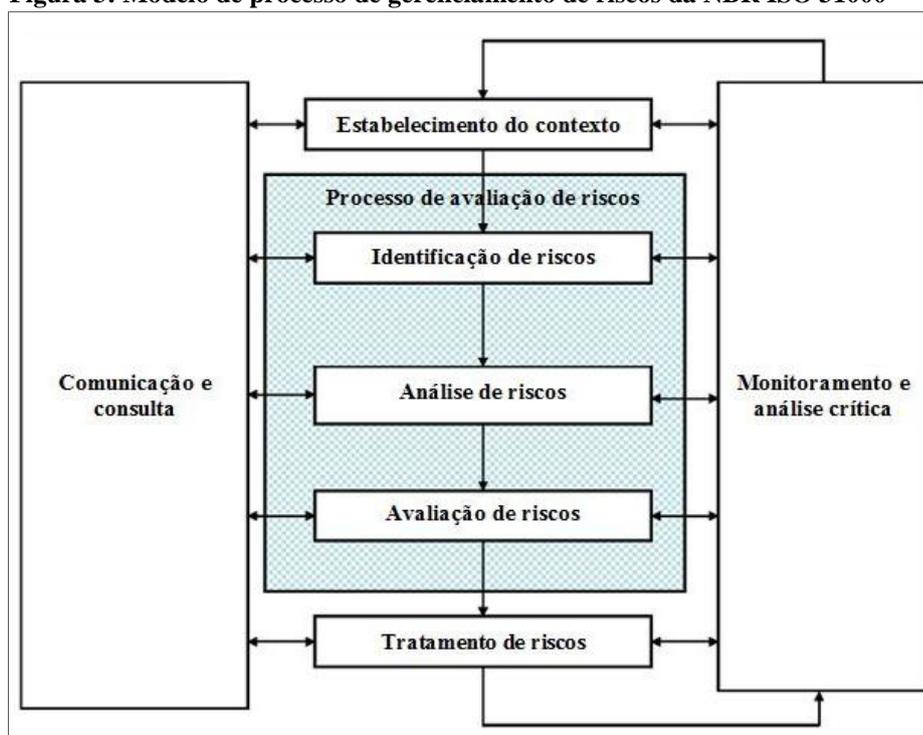
3.2.2 Processo de gerenciamento de riscos

O gerenciamento de riscos consiste em um processo em que várias etapas devem ser seguidas.

Na sequência demonstra-se alguns processos de gerenciamento propostos por entidades distintas (nacional e internacional), mas que guardam semelhanças entre si.

A NBR ISO 31000 (ABNT, 2009) relata que o processo de gerenciamento de riscos deve ser parte integrante da gestão da empresa e incorporado na cultura e nas práticas da mesma, bem como deve ser adaptado aos seus processos de negócio. O processo de gerenciamento proposto pela NBR ISO 31000 (ABNT, 2009), apresentado na Figura 3, compreende as atividades de “Comunicação e consulta”, “Estabelecimento do contexto”, “Processo de avaliação de riscos”, “Identificação de riscos”, “Análise de riscos”, “Avaliação de riscos”, “Tratamento de riscos” e “Monitoramento e análise crítica”.

Figura 3: Modelo de processo de gerenciamento de riscos da NBR ISO 31000



Fonte: NBR ISO 31000 (ABNT, 2009, p. 14)

O processo de gerenciamento proposto pela NBR ISO 31000 (ABNT, 2009), ilustrado na Figura 3, sugere que a comunicação e a consulta (planos) às partes interessadas internas e externas aconteçam durante todas as fases do processo. De acordo com a norma, convém que os planos de comunicação abordem questões relacionadas com o risco, suas causas e consequências (se conhecidas) e as medidas que estão sendo tomadas para tratá-los.

Ao estabelecer o contexto, os objetivos da organização devem ser articulados, definindo-se os parâmetros externos e internos a serem considerados no gerenciamento dos riscos (NBR ISO 31000, ABNT, 2009).

A avaliação de riscos é um processo global que é composto pela identificação, análise e avaliação dos riscos. A identificação dos riscos deve evidenciar as fontes de risco, as áreas de impactos, eventos (incluindo mudanças nas circunstâncias) e suas causas e consequências potenciais, gerando uma lista abrangente de riscos baseada nestes eventos que possam criar, aumentar, evitar, reduzir, acelerar ou atrasar a realização dos objetivos. A análise de riscos deve envolver a compreensão dos mesmos, fornecendo uma entrada para a avaliação de riscos bem como uma entrada para a tomada de decisões. Quanto à avaliação de riscos, a sua finalidade é auxiliar na tomada de decisões baseada nos resultados da análise de riscos. Envolve a comparação do nível de risco encontrado durante o processo de análise com os critérios de riscos estabelecidos quando o contexto foi considerado e com isso identificar o tratamento a ser aplicado (NBR ISO 31000, ABNT, 2009).

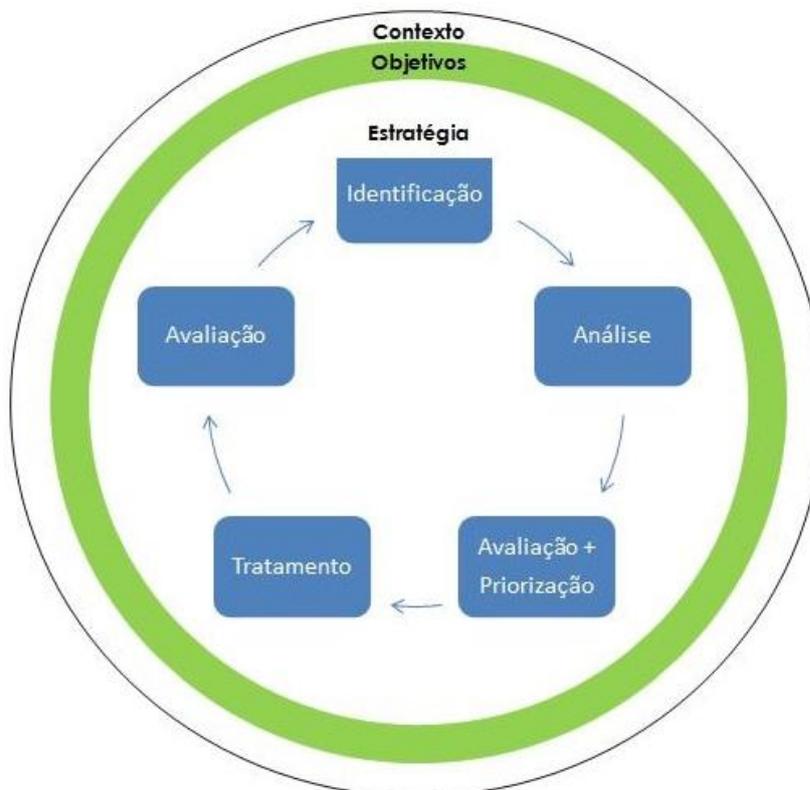
O tratamento de riscos abarca a seleção de opções que modifiquem os riscos e a implementação dessas opções (tratamento) (NBR ISO 31000, ABNT, 2009).

O monitoramento e a análise crítica, de acordo com a NBR ISO 31000 (ABNT, 2009) devem ser planejados como parte do processo de gerenciamento de riscos, envolvendo a checagem ou vigilância regulares, podendo ser periódicos ou acontecer em resposta a um fato específico.

A *European Commission* (2006) ilustra na Figura 4 o processo de gerenciamento de riscos como um *loop* contínuo, em um modelo com os seguintes passos:

- Identificação de Riscos;
- Análise de Risco;
- Avaliação e Priorização do Risco;
- Tratamento e Avaliação.

Figura 4: Modelo de processo de gerenciamento de riscos da European Commission



Fonte: Adaptado de *Guide of the European Commission* (2006, p. 7, tradução nossa)

A Figura 4 demonstra que o ponto central neste processo, é o contexto que pode ser definido como o ambiente em que a área gerenciada está inserida. Os objetivos são os resultados especificamente mensuráveis que, quando concluídos, irão atingir o objetivo definido (*European Commission, 2006*).

A identificação de riscos é o primeiro passo do processo de gerenciamento de riscos. É a determinação das fontes prováveis de risco e a magnitude em que os riscos ameaçam os objetivos da organização. Esta fase do processo fornece uma lista de riscos potenciais (*European Commission, 2006*).

A análise dos riscos é a fase em que os riscos são examinados a fim de descobrir componentes e características essenciais (*European Commission, 2006*).

A avaliação dos riscos e a priorização dos mesmos é a fase em que se deve procurar identificar os riscos mais significativos e considerar a forma como os riscos devem ser priorizados (*European Commission, 2006*).

O tratamento dos riscos pode ser definido como o processo em que o impacto negativo do risco sobre os objetivos é neutralizado. Isto pode ser feito de várias maneiras:

- Transferência de risco, passando o risco para outras partes;
- Redução de Risco, usando métodos para minimizar a frequência e / ou a extensão do risco no próximo período;
- Cobertura de risco, realizar atividades para neutralizar o impacto de um risco ou prevenir que um risco potencial ocorra (*European Commission, 2006*).

A avaliação é usada para medir cada etapa do processo de gerenciamento dos riscos, é um indicador importante da eficácia e eficiência em lidar com cada uma das etapas do processo. É importante considerar a avaliação não só no final do processo, mas também em cada etapa, considerando os objetivos e critérios de avaliação para cada uma das ações envolvidas (*European Commission, 2006*).

Os processos propostos pela *European Commission (2006)* e pela NBR ISO 31000 (2009) mostram-se muito semelhantes, a diferença básica entre os dois modelos é que a NBR ISO 31000 (2009) ressalta a comunicação e a consulta e não destaca os objetivos, contudo, consideram-se, ambos, inerentes ao processo de gerenciamento de riscos, portanto, infere-se que as semelhanças entre os dois tendem a consolidar um modelo pleno de gerenciamento de riscos.

Pelos modelos apresentados, conclui-se que, identificar as deficiências do processo operacional de uma empresa, não é suficiente, as mesmas devem ser comunicadas aos responsáveis e estes devem responder com as medidas necessárias para assegurar a eficácia e eficiência dos objetivos da empresa. Desta forma, o monitoramento, compreendido no processo de gerenciamento de riscos, para ser eficaz depende muito da interlocução entre o responsável pelo monitoramento e o gestor, e a resposta deste à falha identificada no processo.

Para o Instituto Nacional de Padrões e Tecnologia dos Estados Unidos da América (NIST) (2012) a avaliação de risco é um componente chave de um processo de gerenciamento de risco, isto porque, com a avaliação dos riscos é possível identificar quais riscos em potencial, podem comprometer com maior rigor a saúde financeira da empresa.

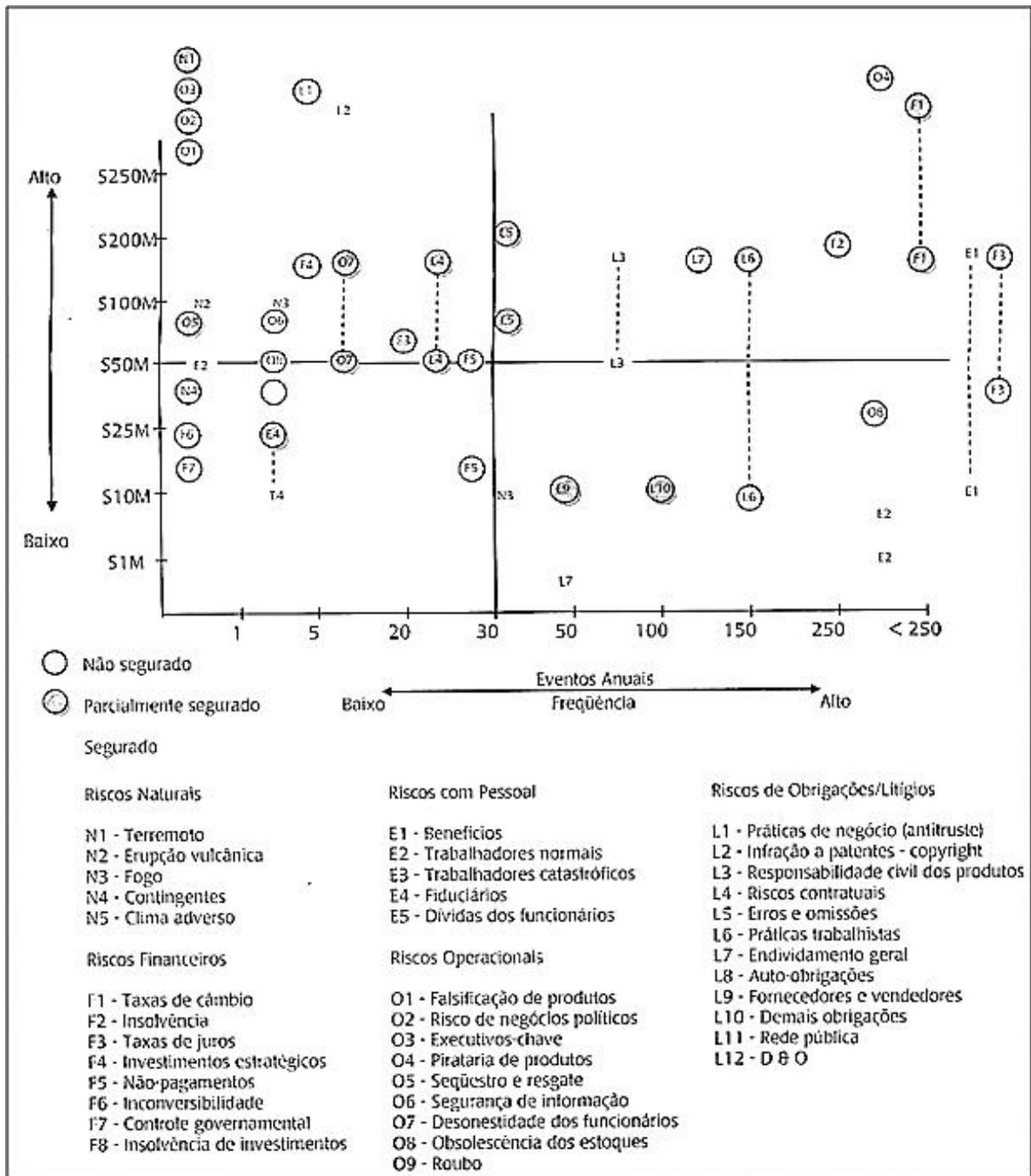
O COSO (2004) ressalta que há uma variedade de metodologias e ferramentas de avaliação disponíveis, incluindo listas de verificação, questionários e técnicas de fluxograma.

Cabendo aos avaliadores identificarem metodologias e ferramentas necessárias para apoiar o processo de avaliação.

Padoveze e Bertolucci (2008, p. 199) corroboraram no sentido de que para “cada risco identificado deve haver uma avaliação do seu possível impacto e correspondente probabilidade de ocorrência, usando parâmetros consistentes que deverão possibilitar o desenvolvimento de um mapa de risco priorizado”.

Neste sentido, uma matriz de riscos, que ilustra os riscos em que uma empresa está exposta, bem como avalia a possibilidade de incidência dos mesmos, configura-se como uma ferramenta de grande valor. Uma matriz de risco semelhante à demonstrada na Figura 5, a qual elenca os diversos riscos em que uma determinada empresa está exposta, permite aos gestores dos riscos monitorarem as possibilidades de ocorrência dos riscos, buscando a mitigação dos mesmos.

Figura 5 - Matriz de Riscos da Microsoft



Fonte: Padoveze e Bertolucci (2008, p. 202)

Observa-se na Figura 5, que nem todos os riscos estão segurados como é o caso dos riscos com falsificação de produtos (O1), riscos de negócios políticos (O2), riscos de não-pagamentos (F5), entre outros. Há os riscos que estão segurados, tais como os riscos com responsabilidade civil de produtos (L3), riscos de incêndio (N3), e ainda os riscos que estão parcialmente segurados: tais como riscos com a desonestidade de funcionários (O7), taxas de câmbio (F1). É possível verificar que a segurança em relação aos fatores de riscos não é

concentrada em uma área (financeira, operacional ou mesmo natural) o que denota que o risco está presente em todas as áreas da empresa, inclusive na área tributária.

3.3 Gerenciamento de Riscos Tributários

As próprias decisões, ou operações de uma empresa dão origem a várias áreas de incerteza, os chamados riscos do negócio.

Desta forma, ainda que o gerenciamento de riscos tributários envolva as mesmas etapas de gerenciamento de riscos de outras áreas da empresa é necessário atentar-se para as características próprias que a área tributária apresenta, as quais nem sempre são entendidas por aqueles que desenvolvem alguma função na área tributária das empresas (PwC, 2004; MIYOSHI, 2011).

Mulligan e Oats (2009) discorrem que a necessidade do gerenciamento de riscos tributários decorre, em parte, da interpretação da legislação tributária, a qual gera incertezas quanto à sua interpretação, para os autores sempre que houver incertezas, há um risco a ser quantificado e gerido.

A PwC (2004) relata que gerenciar os riscos tributários é gerenciar estas incertezas, e complementa ao discorrer que as incertezas que permeiam os aspectos tributários de uma empresa podem ser atribuídas à aplicação da legislação tributária que requer interpretação.

Os maiores riscos tributários que uma empresa pode enfrentar são aqueles que a empresa não conhece e os que não pode avaliar (MULLIGAN; OATS, 2009). Destarte, é fundamental que a empresa conheça os riscos tributários em que pode incorrer, para então gerenciá-los.

Desta forma, o gerenciamento de riscos tributários deve atender as mesmas etapas de gerenciamento de riscos gerais, iniciando-se com a definição dos riscos tributários, tema do próximo subitem.

3.3.1 Riscos tributários

Este estudo utiliza o termo risco tributário, embora a literatura estrangeira utilize o termo “*tax risk*” que traduzido para o português resulta em “risco fiscal”. A preferência pelo termo “risco tributário” em detrimento do termo “risco fiscal” ocorre em função da abrangência dos termos “fiscal” e “tributário”.

Panfilo [s/d] discorre que o direito fiscal se concentra na atuação do fisco, é focado no sujeito ativo, enquanto que o direito tributário não é restrito a um sujeito, sua relação é com o tributo de forma ampla.

Em face destas considerações o termo “risco fiscal” presume o risco das unidades de fiscalização (sujeito ativo) enquanto que o “risco tributário” presume o risco dos sujeitos tributários (sujeito ativo e passivo). Considerando-se que o objetivo deste trabalho é elaborar uma proposta de gerenciamento de riscos tributários, decorrentes das obrigações acessórias, o termo utilizado é risco tributário. Assim, sempre que ocorrer a citação de risco fiscal, entenda-se como risco tributário.

Considerando-se a amplitude do STN (1966) os riscos tributários em que as empresas, enquanto sujeitos passivos estão expostas também são amplos, e podem ocorrer em diversos níveis, ou etapas da obrigação tributária.

Padoveze (2016) narra quatro tipos de riscos tributários: Risco de enquadramento tributário, Risco de apuração/recolhimento, Risco de obrigações acessórias, Riscos de decisão administrativa.

Os riscos mencionados por Padoveze (2016) podem ser assim compreendidos:

- Risco de enquadramento tributário: Relaciona-se ao enquadramento da empresa no regime de tributação (Lucro Real, Lucro Presumido, Simples Nacional) bem como no enquadramento tributário dos produtos e serviços. Trata-se, portanto, de um risco tributário que pode ser eliminado ou, reduzido, mediante análise prévia do cenário da empresa e de seus produtos/serviços.
- Risco de apuração/recolhimento: Relaciona-se à apuração e ao recolhimento dos tributos que devem ser realizados corretamente e tempestivamente. Refere-se a risco tributário que necessita constante monitoramento.
- Risco de obrigações acessórias: Relaciona-se ao cumprimento das obrigações acessórias, as quais devem observar os requisitos necessários e o prazo. Portanto, trata-se de um risco tributário que necessita constante monitoramento.
- Riscos de decisão administrativa: Relaciona-se às decisões que devem ser tomadas pela alta administração da empresa. Os riscos de decisão administrativas podem ocorrer quando a legislação de determinada obrigação não é clara, permitindo, dúvidas interpretações.

A PwC (2004) utilizando-se do modelo proposto pelo COSO, classifica os riscos em sete grandes categorias, sendo quatro tipos de riscos classificados em áreas de riscos específicos: risco transacional, risco operacional, risco de *compliance* e risco de contabilidade financeira

- Risco transacional: trata-se dos riscos e exposições associados às operações específicas realizadas por uma empresa. Em qualquer transação pode haver incerteza quanto à forma como a legislação tributária pertinente será aplicada e incertezas decorrentes de julgamentos específicos (PwC, 2004).

- Risco operacional: diz respeito aos riscos subjacentes à aplicação das leis fiscais, regulamentos e decisões da rotina de operações de todos os negócios do dia-a-dia de uma empresa. Diferentes tipos de operações apresentam diferentes níveis de riscos fiscais associados (PwC, 2004).

- Risco de *compliance*: refere-se aos riscos associados ao cumprimento de obrigações declaratórias de uma empresa. Risco de *compliance* aborda os riscos implícitos nos sistemas, processos e procedimentos adotados por uma empresa para preparar e apresentar as suas declarações (PwC, 2004).

- Risco de contabilidade financeira: refere-se às possíveis divergências em reconhecimentos contábeis de despesas ou ativos diferidos.

Os demais riscos abordados pela PwC (2004) são considerados pela mesma como amplos e genéricos, devendo ser analisados como parte do processo de gerenciamento dos riscos tributários, são eles: riscos de *portfólio*, riscos de gestão e riscos de reputação.

Ainda que tais riscos devam ser considerados como parte de processo de gerenciamento dos riscos tributários a PwC (2004) destaca que o risco de reputação pode impactar a empresa de forma mais ampla, podendo atingir, inclusive os interesses comerciais da empresa. Nesta mesma percepção, ressalta-se que as penalidades em decorrência dos riscos tributários, alcançam os empresários e gestores da área tributária, expondo-os a responderem, inclusive criminalmente por erros na aplicabilidade da legislação tributária (BRASIL, 1990).

Relativamente aos riscos de gestão a PwC (2004) relata que, em muitos casos, as informações relativas a gestão do risco tributário não são documentadas, ainda que conhecidas pelas empresas, o que pode ocasionar a perda destas informações na hipótese de troca do responsável.

Dadas às definições dos possíveis riscos tributários, delimita-se os riscos que são objetos deste trabalho: sob a perspectiva da PwC (2004) os riscos tributários abordados neste trabalho, enquadram-se em “Risco de *compliance*”, “Risco operacional” e “Risco de Gestão”, e sob a perspectiva de Padoveze (2016) os riscos enquadram-se em “Risco de obrigações acessórias” e “Risco de apuração/recolhimento”

Os riscos de *compliance* e os riscos operacionais, assim como, os riscos de obrigações acessórias e riscos de apuração/recolhimento, apresentam-se interligados. Os riscos de *compliance* envolvem os riscos operacionais, pois manter-se em conformidade tributária (*tax compliance*) presume o cumprimento de procedimentos operacionais. Da mesma forma que o cumprimento das obrigações acessórias é precedido pela apuração e recolhimento dos tributos de forma correta.

Para mitigar o risco fiscal das organizações contábeis, Grecco (2014) elaborou uma proposta em que apresenta os possíveis riscos e os procedimentos para sua mitigação.

Quadro 7: Proposta para mitigação do risco fiscal das organizações contábeis

Consultoria tributária
Risco de erro na definição de escopo tributário
Atualização constante Consulta/composição com especialistas Adoção de perfil conservador
Risco de falta de domínio das operações dos clientes
Formalização das atividades dos clientes
Assessoria tributária
Comuns à atividade
Governança do departamento fiscal Obtenção de certificações de qualidade de processos Gerenciamento de riscos operacionais
Risco de erro
Auditagem Capacitação/atualização de colaboradores
Risco de perda de prazo
Utilização da agenda de obrigações Adoção da antecipação de prazos Finalização de trabalhos por responsáveis
Risco da informação externa
Legitimação dos clientes/operações Documentação formalizada de processos Precisão da informação na origem Treinamento de procedimentos fiscais para clientes Disseminação da cultura de conformidade
Gerais da organização
Reserva financeira para contingências Contratação de seguro Mapeamento dos riscos Gerenciamento do nível de risco do cliente Formalização da responsabilidade profissional Participação em associações da classe contábil Aprendizagem/experiência

Fonte: GRECCO (2014, p. 105)

Entende-se que a proposta de Grecco (2014) apresenta procedimentos muito sucintos e teóricos. Este trabalho pretende apresentar uma proposta com procedimentos detalhados e práticos.

3.3.2 Riscos tributários x fiscalização

Diante das prerrogativas do sujeito ativo de fiscalizar o sujeito passivo, a RFB, órgão fiscalizador da União, afirma investir “maciçamente na simplificação e facilitação de seus procedimentos” (RFB, 2016, p. 1).

É possível constatar por meio das obrigações acessórias que os contribuintes estão expostos a fiscalização em tempo real. Não obstante, a RFB (2016) menciona que os procedimentos de fiscalização, envolve o processo de seleção dos contribuintes para as fiscalizações. E nesta esteira, há uma preocupação constante do órgão ao selecionar os contribuintes com maiores indícios de irregularidades, evitando-se o desgaste de diligências sobre contribuintes regulares.

Destaca-se que por meio da Portaria RFB nº 11.211, de 7 de novembro de 2007 foi instituído o acompanhamento econômico-tributário diferenciado de pessoas jurídicas. Atualmente a Portaria que versa sobre este acompanhamento é a Portaria RFB nº 641, de 11 de maio de 2015 e alcança os maiores contribuintes, indicados pela Coordenação Especial de Acompanhamento dos Maiores Contribuintes (Comac).

O acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes consiste na análise do comportamento econômico-tributário, realizado por meio do monitoramento da arrecadação dos tributos administrados pela RFB, da análise de setores e grupos econômicos e da gestão para o tratamento prioritário relativo ao passivo tributário (RFB, 2015 a).

De acordo com a Portaria RFB nº 641, de 11 de maio de 2015 os objetivos do acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes são:

- I - subsidiar a alta administração da RFB com informações tempestivas sobre o comportamento tributário dos maiores contribuintes;
- II - atuar próximo ao fato gerador da obrigação tributária;
- III - conhecer, de forma sistêmica, o comportamento econômico-tributário dos maiores contribuintes;
- IV - produzir análises sobre as variações negativas mais relevantes que resultem, ou possam resultar, em queda da arrecadação efetiva ou potencial;
- V - promover iniciativas de conformidade tributária junto aos maiores contribuintes, priorizando ações para autorregularização; e

VI - encaminhar propostas de providências a serem executadas pelas áreas responsáveis por processos de trabalho específicos.

Parágrafo único. A atividade de acompanhamento diferenciado é constituída por análises de caráter preliminar e não conclusivo, sendo uma de suas funções a indicação dos procedimentos a serem priorizados para execução conclusiva pela área da RFB responsável pelo respectivo processo de trabalho.

As atividades de monitoramento da arrecadação dos maiores contribuintes, inclui a comparação do perfil de arrecadação de contribuintes, inclusive em relação aos demais que integram o respectivo setor econômico ou que atuem sob a forma de grupo econômico.

Para o ano de 2016 os parâmetros para identificação dos maiores contribuintes, conforme divulgação da RFB (2015 b) são:

- Receita bruta acima de R\$165 milhões; ou
- Massa salarial acima de R\$40 milhões; ou
- Débito declarado em DCTF acima de R\$17 milhões; ou
- Débito declarado em Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP) acima de R\$14 milhões.

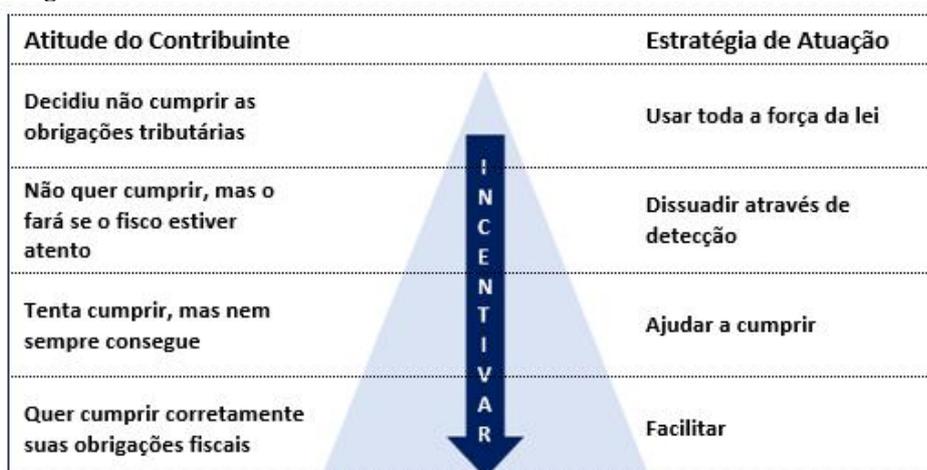
As empresas sujeitas ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado são comunicadas anualmente pela RFB.

A Receita Federal (2016), relata que tem por missão exercer a administração tributária com justiça fiscal. Para cumprir com esta missão a RFB, permite aos contribuintes sujeitos ao acompanhamento diferenciado a oportunidade de se autorregularizarem.

Os contribuintes que apresentam alguma inconformidade, mas que historicamente não decidem deixar de cumprir com as obrigações tributárias, são convidados a participar de um encontro presencial com a RFB, a chamada “Reunião de Conformidade” (RFB, 2016).

Essa oportunidade de autorregularização busca privilegiar o contribuinte que, por algum equívoco, seja de preenchimento ou de entendimento da legislação, deixou de cumprir com alguma obrigação, ou a cumpriu de forma incorreta, permitindo que este realize o ajuste necessário sem aplicação de penalidades. Por outro lado, utiliza todo o rigor da lei, aplicando as penalidades cabíveis contra o sonegador contumaz (RFB, 2016).

Pirâmide de Conformidade (Figura 6) demonstra a estratégia de atuação da RFB diante da atitude do contribuinte.

Figura 6: Pirâmide de Conformidade

Fonte: RFB (2016, p. 41)

É importante destacar que tais medidas de autorregularização alcançam somente as empresas que foram notificadas pela RFB, identificadas como maiores contribuintes, sujeitas ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado, e, cujas obrigações tributárias são de competência da União.

Portanto, esta oportunidade de autorregularização não alcança todas as empresas, nem mesmo os tributos de competência dos Estados e Municípios, o que reforça a necessidade de as empresas adotarem um sistema de gerenciamento de riscos tributários.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo apresenta os procedimentos metodológicos utilizados nesta pesquisa. Demonstra o delineamento da pesquisa e os instrumentos de pesquisa utilizados, bem como os processos utilizados para a coleta, análise e interpretação dos dados obtidos na pesquisa.

4.1 Método, Delineamento e Instrumentos de Pesquisa

Andrade (2003, p. 129) descreve que metodologia é o conjunto de métodos ou caminhos que são percorridos na busca do conhecimento. Cervo e Bervian (2002) instruem que método é formado por um conjunto de técnicas.

Nesta acepção Gil (1999, p. 26) relata: “para que um conhecimento possa ser considerado científico, torna-se necessário identificar as operações mentais e técnicas que possibilitam a sua verificação. Ou, em outras palavras, determinar o método que possibilitou chegar a esse conhecimento”.

O objetivo fundamental da ciência é chegar à veracidade dos fatos, e o que torna o conhecimento científico distinto dos demais é a sua verificabilidade (GIL, 1999). O autor define método como o caminho para se chegar a determinado fim.

Quanto aos delineamentos da pesquisa Raupp e Beuren (2012), descrevem que no campo das Ciências Sociais Aplicadas os mesmos são agrupados em três categorias: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos, quanto à abordagem do problema.

Neste cenário, quanto aos objetivos a pesquisa é descritiva.

A pesquisa descritiva, conforme expõe Gil (1999, p. 44), tem “como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Quanto aos procedimentos a pesquisa caracteriza-se como estudo de caso, caracterizado por Gil (1999, p. 72) “pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado [...]”.

Para Yin (2001, p. 32) “um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”. O autor

relata que a necessidade de estudos de caso surge do desejo de se compreender fenômenos sociais complexos, permitindo uma investigação que preserve as características holísticas e significativas dos eventos da vida real.

Schramm (1971, *apud* Yin, 2001) prescreve que a essência de um estudo de caso, é a tentativa de esclarecer uma decisão ou um conjunto de decisões: o motivo pelo qual foram tomadas, como foram implementadas e quais foram os resultados.

A pesquisa que se utiliza do estudo de caso revela o poder diferenciador do estudo e a sua capacidade de lidar com uma ampla variedade de evidências - documentos, artefatos, entrevistas e observações. Desta forma o pesquisador deve trabalhar com afinco para expor todas as evidências de forma justa (YIN, 2001).

Yin (2001, p. 119-127) enfatiza que há três princípios para a coleta de dados:

Princípio 1: utilizar várias fontes de evidência

Princípio 2: criar um banco de dados para o estudo de caso

Princípio 3: manter o encadeamento de evidências

Neste contexto Yin (2001) revela que o uso de várias fontes de evidências nos estudos de caso, permite que o pesquisador se dedique a uma ampla diversidade de questões históricas, comportamentais e de atitudes. A vantagem mais importante, no entanto, é o desenvolvimento de linhas convergentes de investigação possibilitando, desta forma, aumentar a confiabilidade das informações, na medida em que se mantém um encadeamento de evidências.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa classifica-se como qualitativa.

Richardson *et al* (2012) narram que pesquisas qualitativas apresentam situações complexas ou estritamente particulares, desta forma, ao descreverem a complexidade de determinado problema, permitem analisar a interação de certas variáveis, além de compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais e possibilitam contribuir no processo de mudança de determinado grupo. O autor descreve que a abordagem qualitativa permite entender a natureza de um fenômeno social de forma adequada.

Os instrumentos de pesquisa deste estudo compreendem além da pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental, e entrevistas semiestruturadas com o Gestor Tributário, com a Coordenadora do Departamento Fiscal, responsável pelos tributos indiretos (exceto PIS e COFINS), com a Coordenadora do Departamento Contábil, responsável pelos tributos

diretos e PIS/COFINS, e com demais envolvidos nas atividades de recebimento de mercadorias.

A pesquisa documental segundo Lakatos e Marconi (2003, p. 174) está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo as fontes primárias. Para Colauto e Beuren (2012, p. 135) na pesquisa documental as fontes são diversificadas e dispersas, e os dados devem ser codificados pelo próprio pesquisador.

A pesquisa documental abarca telas de processos atinentes aos aspectos tributários, manuais de procedimentos internos da empresa e controles de apuração de tributos e entrega de obrigações acessórias.

Selltiz *et al.*, (1967, p. 273) discorrem que a entrevista como técnica de coleta de dados, é “bastante adequada para a obtenção de informações sobre o que as pessoas sabem, creem, esperam, sentem ou desejam, pretendem fazer, fazem ou fizeram, bem como sobre suas explicações ou razões a respeito das coisas precedentes”.

Gil (1999, p. 117) corrobora com Selltiz *et al.*, ao relatar que a entrevista é adotada como técnica fundamental de investigação nos mais diversos campos, haja vista sua flexibilidade. Não obstante, o autor relata algumas deficiências da entrevista, dentre as quais se destacam:

- o fornecimento de respostas falsas, determinadas por razões conscientes ou inconscientes;
- a influência exercida pelo aspecto pessoal do entrevistador sobre o entrevistado;
- a influência das opiniões pessoais do entrevistador sobre as respostas do entrevistado (GIL, 1999, p. 118-119)

Assim, a utilização destes instrumentos de pesquisa tende a consolidar as evidências, aumentando a confiabilidade das informações para o estudo de caso.

4.2 Amostra

Colauto e Beuren (2012) relatam a impossibilidade de se obter informações de todos os elementos que se pretende analisar, e que diante desta impossibilidade, a seleção de amostras constitui-se um mecanismo facilitador dos processos de coleta, análise e interpretação dos dados.

Segundo Colauto e Beuren (2012, p. 120) “amostra é uma pequena parte da população ou do universo selecionado em conformidade com as regras”, orientam também

que as amostras devem ser obtidas seguindo-se técnicas adequadas e específicas de amostragem, as quais se dividem, basicamente, em dois grandes grupos: amostragem probabilística e não probabilística.

Na amostragem probabilística, os dados são submetidos a tratamentos estatísticos, enquanto que na amostragem não probabilística não há fundamentação matemática ou estatística, e dependem unicamente de critérios do pesquisador (MARCONI; LAKATOS, 2002; GIL, 1999).

Colauto e Beuren (2012) orientam que os tipos de amostragens não probabilísticas mais conhecidos são amostragem por acessibilidade ou conveniência, amostragem por tipicidade ou intencional e amostragem por cotas.

Desta forma, considerando que esta pesquisa se caracteriza como estudo de caso, a amostragem é considerada intencional, e tem como amostra uma empresa familiar que está no mercado varejista há mais de 80 anos e, é administrada pela terceira geração da família.

Consolidada no seu segmento, a empresa possui cerca de 140 filiais no estado de São Paulo, abrangendo 50 municípios, e empregando cerca de 3.000 funcionários. Devido o seu porte a empresa está enquadrada no regime de Lucro Real para determinação do IRPJ e CSLL, e regime Não Cumulativo para determinação do PIS e da COFINS.

4.3 Coleta, Análise e Interpretação dos Dados

A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas presenciais semiestruturadas, conduzidas pela autora, a qual utilizou um questionário, também semiestruturado, com questões abertas.

O questionário foi composto por questões relacionadas aos procedimentos de gestão da área tributária e, de outras áreas da empresa, que mesmo indiretamente, estão relacionadas com questões tributárias. Foi composto também por questões relativas à identificação de possíveis riscos tributários, visando, com tais respostas elaborar a proposta de gerenciamento de riscos tributários decorrentes das obrigações tributárias relacionadas aos tributos indiretos.

As entrevistas foram realizadas, separadamente com os seguintes profissionais:

- Gestor Tributário, responsável por toda contabilidade da empresa;

- Coordenadora do Departamento Fiscal, responsável pelos tributos indiretos (exceto PIS e COFINS);
- Coordenadora do Departamento Contábil, responsável pelos tributos diretos e PIS/COFINS;
- Demais envolvidos nas atividades de recebimento de mercadorias.

Destaca-se que a entrevista não foi estendida a envolvidos nas atividades de saída, tendo em vista que, devido à atividade econômica principal da empresa (comércio varejista) os principais procedimentos relacionados às saídas das mercadorias são realizados por funcionários “caixas” que não exercem influência nos processos, inclusive pelo fato de a legislação exigir a utilização de processos automatizados para o registro das vendas.

As entrevistas foram gravadas em meio digital (na forma de áudio), com o gravador de voz do telefone celular da autora. Depois de coletar os dados por meio das entrevistas, as questões foram organizadas conforme demonstração nos Quadros 9 à 13, possibilitando a identificação dos Procedimentos de Gestão, do Enquadramento Tributário da empresa e de suas mercadorias, os procedimentos relativos à Apuração/Recolhimento dos tributos, a necessidade de Decisões Administrativas quanto a posicionamentos da empresa diante da interpretação da legislação tributária quando esta apresenta interpretações dúbias, bem como os procedimentos quanto às Obrigações Acessórias.

5. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO CASO

Para a concretização deste trabalho foram realizadas entrevistas, com aplicação de questionário. O questionário aplicado foi elaborado visando identificar os possíveis riscos tributários em que a empresa está exposta. Desta forma, o questionário foi dividido conforme as categorias em que os riscos, passíveis de identificação, se enquadram.

Considerando que o objetivo geral do trabalho é elaborar uma proposta de gerenciamento de riscos tributários, decorrentes das obrigações acessórias relacionadas aos tributos indiretos, e que o cumprimento adequado das mesmas, é precedido pelo enquadramento tributário tanto dos produtos e serviços, quanto da empresa relativamente às suas atividades, e também, pela apuração e recolhimento dos tributos, e, considerando ainda, que em casos de dúvidas quanto ao enquadramento dos produtos ou das atividades da empresa, a decisão compete à alta administração da empresa ensejando no risco de decisão administrativa, os riscos foram classificados conforme as definições de Padoveze (2016) e PwC (2004) em:

- Risco de Gestão;
- Risco de Enquadramento Tributário;
- Risco de Apuração/Recolhimento;
- Riscos de Decisão Administrativa;
- Riscos de Obrigação Acessória.

O questionário foi aplicado a diversos respondentes. Sendo eles:

Quadro 8: Respondentes

RESPONDENTE	SIGLA
Gestor da Área Fiscal e Contábil (Gestor Tributário)	G
Coordenadora do Departamento Fiscal (responsável pelos Tributos Indiretos, exceto PIS/COFINS);	TI
Coordenadora do Departamento Contábil (responsável pelos Tributos Diretos e PIS/COFINS)	TD
Colaboradores de outros departamentos envolvidos com entrada de mercadorias;	OE

Fonte: Elaborado pela autora

A escolha de tais respondentes se justifica pelo envolvimento e responsabilidade destes com os procedimentos tributários.

Os Riscos de Gestão, segundo entendimento da PwC (2004), são classificados em riscos amplos e genéricos, por fazerem parte do processo de gerenciamento dos riscos tributários específicos.

Assim, considerando-se a generalidade dos mesmos é possível identificá-los, ou identificar as suas consequências, também em outras tipologias de riscos. Desta forma, um risco no recebimento de uma mercadoria, pode ensejar um risco de apuração/recolhimento ou de obrigação acessória, e que a partir de então, estariam sujeitos a penalidades.

Neste sentido, os Riscos de Gestão visam identificar como a empresa gerencia os aspectos tributários, destacando que os mesmos não se limitam aos procedimentos sob a responsabilidade do Gestor Tributário, ou seja, inserem-se neste contexto, procedimentos sob a responsabilidade de gestores de outras áreas da empresa, que mesmo indiretamente, estão relacionadas com questões tributárias.

As questões foram aplicadas a determinados respondentes, conforme a relação de responsabilidade e envolvimento com os procedimentos tributários. Neste sentido, a mesma questão foi aplicada a mais de um respondente, conforme quadros 9 a 13.

Para a identificação de possíveis riscos de gestão os respondentes responderam as questões do Quadro 9.

Quadro 9: Procedimentos de Gestão

QUESTÃO	RESPONDENTE
Qual a sua função na empresa?	G / TI / TD / OE
Quais são os setores envolvidos no recebimento de mercadorias?	G
Quais são os setores envolvidos nas saídas de mercadorias?	G
Quais são os setores envolvidos na apuração dos tributos e entrega das obrigações acessórias?	G
Quantas pessoas trabalham no seu setor? E quais as funções?	TI / TD
Descreva resumidamente suas funções.	TI / TD
Há muito <i>turnover</i> nos departamentos (no seu departamento)?	G / TI / TD
Quando há troca de funcionários, como é realizada a integração do novato no departamento?	TI / TD
Quais são os procedimentos realizados pelo seu departamento?	TI / TD
Como a empresa (ou o seu departamento) se mantém atualizada (o) sobre as mudanças na legislação tributária? <input type="checkbox"/> empresas de consultoria <input type="checkbox"/> leitura do Diário Oficial (União, Estado e Municípios) <input type="checkbox"/> treinamento <input type="checkbox"/> outros. Especifique:	G / TI / TD

QUESTÃO	RESPONDENTE
Se a empresa investe em treinamento tributário, qual é a frequência? O treinamento é para todos os funcionários dos departamentos envolvidos, ou apenas para o encarregado?	G / TI / TD
Em sua opinião os funcionários envolvidos na área de tributação ou em qualquer outro departamento que execute operações de recebimento ou saídas de mercadorias têm noção de riscos tributários que os mesmos podem expor a empresa. Se sim, detalhe.	G
Além de seu departamento, outros departamentos recebem informações sobre entradas de mercadorias/serviços? Se sim, quais?	TI
Se outros departamentos recebem informações sobre a entrada de mercadorias/serviços como a informação é repassada para o seu departamento?	TI
Explique como o seu departamento está envolvido com o recebimento de mercadorias.	OE
Explique como o seu departamento desempenha as funções relativas à entrada de mercadorias.	OE
Você tem algum conhecimento da área tributária? Se sim, explique.	OE
Em sua opinião quais são as possibilidades de ocorrerem riscos tributários em seu departamento?	TI / TD / OE
Em sua opinião os funcionários de seu departamento têm noção de riscos tributários que os mesmos podem expor a empresa. Se sim, detalhe.	TI / TD / OE

Fonte: Elaborado pela autora

Os Riscos de Enquadramento Tributário visam identificar possíveis desconformidades no enquadramento tributário tanto da empresa, quanto de suas mercadorias e atividades. Para a identificação de possíveis riscos de enquadramento tributário foram aplicadas as questões do Quadro 10:

Quadro 10: Enquadramento Tributário

QUESTÃO	RESPONDENTE
Quantas filiais a empresa possui?	G
Quais são os municípios de abrangência da empresa?	G
A empresa desenvolve apenas atividade de comércio varejista? Se não, quais as outras atividades que a empresa desenvolve? A atividade é desenvolvida em todas as filiais?	G
Quanto ao ICMS qual o percentual dos produtos da empresa é sujeito à substituição tributária?	TI
Quanto ao PIS e a COFINS qual o percentual dos produtos da empresa é sujeito ao regime monofásico, e alíquota zero?	TI

Fonte: Elaborado pela autora

Os Riscos de Apuração e Recolhimento visam identificar possíveis desconformidades na apuração e recolhimento dos tributos.

Para a identificação de possíveis apuração/recolhimento os respondentes responderam as questões do Quadro 11:

Quadro 11: Apuração/Recolhimento

QUESTÃO	RESPONDENTE
Explique como é realizado o processo do registro fiscal das operações de entrada de mercadorias e serviços em seu departamento.	TI / TD
Qual a média de recebimento de notas fiscais de entrada por dia?	TI
Explique como é realizado o processo do registro fiscal das operações de saída de mercadorias e serviços em seu departamento.	TI / TD
Qual a média de pontos de venda por loja?	TI
Explique como são realizadas as apurações dos tributos em seu departamento?	TI / TD
Os funcionários relatam dificuldades na realização dos procedimentos?	G / TI / TD
Se a resposta anterior foi afirmativa, quais são as maiores dificuldades relatadas, como você considera estas dificuldades e quais são as medidas tomadas para sanar tais dificuldades?	G / TI / TD
Além do seu departamento, há mais departamentos envolvidos na apuração dos tributos. Se sim, quais?	TI / TD

Fonte: Elaborado pela autora

Os Riscos de Decisão Administrativa visam identificar as decisões que devem ser tomadas pela alta administração da empresa em decorrência de falta de clareza em determinada legislação. Para a identificação de possíveis riscos de decisão administrativa foram aplicadas as questões do Quadro 12.

Quadro 12: Decisão Administrativa

QUESTÃO	RESPONDENTE
Há situações em que determinada atividade da empresa apresenta dúvida no seu enquadramento? Se sim, qual é o posicionamento da empresa? A empresa conhece os riscos por possível enquadramento de desconformidade com a legislação?	G
Há situações em que algum consultor indica um procedimento e a empresa por economia de recursos assume o risco e não implementa tal procedimento?	G
Há algum processo que mesmo conhecendo os riscos a empresa prefere não tomar nenhuma atitude e esperar autuação, etc...?	G

Fonte: Elaborado pela autora

Os Riscos de Obrigações Acessórias, que é o cerne deste trabalho, visam identificar não conformidades quanto ao cumprimento das obrigações acessórias, as quais devem observar os requisitos necessários e o prazo.

Para a identificação de possíveis riscos de obrigações acessórias foram aplicadas as questões do Quadro 13. No entanto, destaca-se que para identificação de riscos de obrigações acessórias será necessário primeiramente proceder a análise de possíveis riscos já descritos.

Quadro 13: Obrigações Acessórias

QUESTÃO	RESPONDENTE
Explique como os departamentos envolvidos na entrega das obrigações acessórias (ou o seu departamento) controlam, elaboram, analisam e entregam as obrigações acessórias.	G / TI / TD
Os funcionários relatam dificuldades na realização dos procedimentos?	G / TI / TD
Se a resposta anterior foi afirmativa, quais são as maiores dificuldades relatadas, como você considera estas dificuldades e quais são as medidas tomadas para sanar tais dificuldades?	G / TI / TD
Além do seu departamento, há mais departamentos envolvidos na elaboração e entrega das obrigações tributárias? Se sim, quais?	TI / TD
Quais são as obrigações acessórias de responsabilidade de seu departamento.	G

Fonte: Elaborado pela autora

5.1 Identificação, análise e avaliação dos riscos

Os processos de identificação, análise e avaliação dos riscos foram conduzidos pelas entrevistas semiestruturadas com os envolvidos em procedimentos tributários, descritos no Quadro 8, e na análise da pesquisa documental, a qual abarcou telas de processos, manuais de procedimentos fiscais e contábeis utilizados na integração de novos funcionários, e controles de apuração de tributos e entrega de obrigações acessórias.

A pesquisa documental, permitiu identificar que a empresa possui métodos e controles de apuração dos tributos e de entrega das obrigações acessórias.

5.1.1 - Risco de gestão

Os procedimentos dos departamentos intrinsecamente envolvidos com as questões tributárias, ou seja, o Departamento Fiscal e Departamento Contábil apresentam-se alinhados e sistematizados de forma a minimizar erros que podem ocasionar riscos.

No entanto, foi relatado pela coordenadora do Departamento Fiscal o risco de deixar de registrar documentos fiscais de entrada em decorrência do não recebimento do mesmo.

Os documentos fiscais, em sua maioria, são emitidos e armazenados eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações, principalmente em relação à circulação de mercadorias. Sendo que no momento da circulação da mercadoria esta deve ser acompanhada de um documento auxiliar - Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica (DANFE), mas sua validade perante o fisco é restrita ao momento da circulação. Desta forma, para fins de registro fiscal é necessário o documento digital elaborado no padrão XML (*Extended Markup Language*).

A coordenadora do Departamento Fiscal relatou que a empresa está ciente deste risco, e que já foram tomadas algumas medidas para sua minimização, mas ainda há o risco, tendo em vista que somente são registrados os documentos fiscais disponibilizados pelos fornecedores das mercadorias, e estas recebidas pela empresa.

Há de se destacar que na hipótese de a empresa deixar de registrar os documentos fiscais de entrada, principalmente nas operações em que requerem uma saída subsequente, a mesma poderá expor-se a mais um risco, é a falta de emissão de documento fiscal.

Foi identificado também o risco de recebimento de mercadoria com situação tributária não adequada.

Embora a empresa conte com um sistema integrado de compras e custos devidamente parametrizado com as informações fiscais de cada mercadoria, constatou-se que o sistema integrado, o qual de forma automatizada realiza auditoria dos arquivos XMLs recebidos e somente após a validação das informações do pedido de compras com o arquivo XML autoriza o recebimento das mercadorias, e em caso de inconsistências bloqueia a continuidade do processo, sendo necessária a intervenção de um agente (comprador), permite o recebimento mesmo com inconsistências tributárias. Isto ocorre, por exemplo, em situações em que o comprador aceita o arquivo XML mesmo com inconsistência em alguma informação fiscal, quer seja por desconhecimento, ou por viabilizar o recebimento da mercadoria, visando suprir a demanda das mesmas.

5.1.2 - Risco de enquadramento tributário

A empresa tem como atividade principal o comércio varejista, no entanto, em algumas filiais, realiza também atividades de prestação de serviços, e dentre estas atividades, há uma prestação de serviço que está envolvida em uma “guerra fiscal” entre Estado e Municípios.

Sendo assim, foi possível identificar o risco de enquadramento tributário decorrente da atividade.

A empresa entende que esta atividade é considerada prestação de serviço, portanto, de competência do Município, sujeita a incidência do ISS. A empresa tem conhecimento dos riscos, tanto que, entrou com uma ação judicial para definir a competência tributária e enquanto aguarda a decisão recolhe o ISS e deposita judicialmente a favor do Estado o valor relativo ao ICMS que seria devido sobre estas operações.

Dada à magnitude das consequências deste risco, o mesmo enquadra-se também em Risco de Decisão Administrativa.

5.1.3 - Risco de apuração/recolhimento

Os riscos de apuração e recolhimento visam identificar possíveis desconformidades na apuração e recolhimento dos tributos.

No processo de pesquisa não foram identificados riscos de apuração/recolhimento dos tributos, exceto os identificados como riscos de gestão, que se não forem adequadamente tratados pelos departamentos responsáveis pelas apurações e recolhimentos caracterizam-se também como riscos de apuração/recolhimento.

A coordenadora do Departamento Fiscal relatou que nos últimos dois anos, foram implantados vários processos para a mitigação destes riscos.

5.1.4 - Riscos de decisão administrativa

O risco de decisão administrativa identificado é o mesmo risco de enquadramento tributário identificado no subitem 5.1.2.

5.1.5 - Riscos de obrigações acessórias

No processo de pesquisa não foram identificados riscos de obrigações acessórias, exceto os identificados como riscos de gestão, que se não forem adequadamente tratados pelos departamentos responsáveis pelo cumprimento das obrigações acessórias caracterizam-se também como riscos de obrigações acessórias e riscos de apuração/recolhimento.

5.2 Análise dos resultados

O estudo realizado identificou quatro possibilidades de riscos na empresa, os quais podem ser enquadrados em tipologias diferenciadas de riscos (Quadro 14).

Quadro 14: Riscos Identificados

Tipo de Risco	Risco
Risco de Gestão Risco de Apuração/Recolhimento Risco de Obrigação Acessória.	Risco de deixar de registrar documentos fiscais de entrada
Risco de Gestão Risco de Apuração/Recolhimento Risco de Obrigação Acessória.	Risco de deixar de emitir documento fiscal
Risco de Gestão Risco de Apuração/Recolhimento Risco de Obrigação Acessória	Risco de recebimento de mercadoria com situação tributária não adequada
Risco de Enquadramento Tributário Risco de Decisão Administrativa.	Risco de enquadramento tributário decorrente da atividade

Fonte: Elaborado pela autora

Os riscos identificados inicialmente como riscos de gestão se não identificados e sanados pelos departamentos responsáveis pela apuração e recolhimento dos tributos e pelo cumprimento das obrigações acessórias, podem se converter em riscos de apuração/recolhimento e/ou de obrigação acessória.

O risco de enquadramento tributário decorrente de atividade, enquadrado como Risco de Enquadramento Tributário, considerando-se a magnitude das consequências deste risco, enquadra-se também em Risco de Decisão Administrativa.

Destaca-se que apesar de os riscos identificados serem poucos, considerando-se a quantidade de obrigações acessórias, o volume de informações geradas pela empresa, e a

complexidade no preparo das informações acessórias, não significa que a empresa não está exposta a outros riscos, mas sim, que tem gestão sobre os mesmos.

Conforme relatado pelo Gestor Tributário, nos últimos dois anos houve uma mudança na mentalidade da “empresa”, de forma que todos os envolvidos nos procedimentos tributários, ainda que indiretamente, têm uma preocupação com todos os procedimentos. A empresa tem reestruturado o seu quadro de funcionários, buscando mais profissionais capacitados para a análise das informações do que para a realização de rotinas manuais, tendo em vista que os departamentos estão muito automatizados e integrados.

Percebe-se que os poucos riscos identificados decorrem também do investimento da empresa em consultorias e assessorias tributárias, seja no que tange ao acesso às informações, seja na análise dos dados que são auditados para posterior envio das obrigações acessórias. Decorrem também dos procedimentos de controle que têm sido implantados pela Coordenadora do Departamento Fiscal nos últimos dois anos.

A pesquisa bibliográfica, realizada na legislação tributária, permitiu identificar, além dos possíveis riscos identificados na empresa, riscos de enquadramento tributário de produtos; utilização de documento fiscal com inobservância de requisito; perda de documento fiscal e perda de prazo de entrega das obrigações acessórias.

Desta forma, os riscos tributários identificados para a elaboração da proposta de gerenciamento de riscos tributários decorrentes das obrigações acessórias são:

- Risco de enquadramento tributário decorrente da atividade;
- Risco de enquadramento tributário de produtos;
- Risco de deixar de registrar documentos fiscais de entrada;
- Risco de recebimento de mercadoria com situação tributária não adequada;
- Risco de utilização de documento fiscal com inobservância de requisito;
- Risco de deixar de emitir documento fiscal;
- Risco de perda de documento fiscal;
- Risco de não cumprimento das obrigações acessórias;
- Risco de perda de prazo de entrega das obrigações acessórias;
- Risco de entrega de obrigações acessórias com inconsistências.

Relativamente aos possíveis riscos identificados na empresa, há de se considerar os impactos dos mesmos, pois o que pode comprometer o resultado da empresa não é o número de riscos identificados, e sim os seus impactos, na hipótese de ocorrência dos mesmos.

Desta forma o próximo subitem demonstra os impactos dos riscos identificados na empresa.

5.2.1 Impacto dos Riscos

Para mensurar os impactos dos riscos identificados na empresa é preciso analisar a competência do ente fiscalizador e enquadramento da infração.

Neste sentido é possível classificar os riscos conforme a tipologia e ente fiscalizador (Quadro 15).

Quadro 15: Classificação dos Riscos conforme tipologia e ente fiscalizador

Risco	Tipologia	Ente fiscalizador
Risco de deixar de registrar documentos fiscais de entrada	Risco de Apuração/Recolhimento	Estadual União
	Risco de Obrigação Acessória	Estadual União
Risco de deixar de emitir documento fiscal	Risco de Apuração/Recolhimento	Estadual União
	Risco de Obrigação Acessória	Estadual União
Risco de recebimento de mercadoria com situação tributária não adequada	Risco de Apuração/Recolhimento	Estadual União
	Risco de Obrigação Acessória	Estadual União
Risco de enquadramento tributário decorrente da atividade.	Risco de Enquadramento Tributário	Estadual Municipal
	Risco de Decisão Administrativa	Estadual Municipal

Fonte: Elaborado pela autora

Na sequência apresentam-se os impactos destes riscos conforme Risco e Ente Fiscalizador.

1. Risco de deixar de registrar documentos fiscais de entrada

A falta de registro de documento fiscal, quando não vinculado a operações e/ou prestações comerciais e financeiras, é passível de penalidades pelo Estado, ainda que as operações não sejam tributadas pelo ICMS.

A falta de registro de documento fiscal, vinculado a operações e/ou prestações comerciais e financeiras, ou sujeitas a tributação de impostos e contribuições de competência federal, é passível de penalidades pela União.

As penalidades previstas na falta de registro de documento fiscal são:

Pelo Estado (Decreto Estadual nº 45.490/2000):

– Deixar de registrar documento fiscal relativo à entrada de mercadoria multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor da operação ou prestação constante no documento fiscal.

Pela União:

– As penalidades previstas pela União são as relativas ao cumprimento de obrigações acessórias com informações inexatas, incompletas ou omitidas, e o valor da penalidade é de 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário (BRASIL, 1999b; BRASIL, 2001).

2. Risco de deixar de emitir documento fiscal

A falta de emissão de documento fiscal pode se caracterizar omissão de receita (BRASIL, 1994) se constituindo em crime contra a ordem tributária, contudo, o risco identificado neste estudo não se insere neste contexto.

As penalidades previstas na falta de emissão de documento fiscal são:

Pelo Estado (Decreto Estadual nº 45.490/2000):

– Deixar de emitir documento fiscal multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor da operação ou prestação.

Pela União:

– As penalidades previstas pela União são as relativas ao cumprimento de obrigações acessórias com informações inexatas, incompletas ou omitidas, e o valor da penalidade é de 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário (BRASIL, 1999b; BRASIL, 2001).

3. Risco de recebimento de mercadoria com situação tributária não adequada

A mensuração do impacto deste risco é complexa, pois são diversas as situações tributárias em que uma mercadoria se enquadra. Há de se considerar o enquadramento da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) a tributação do ICMS, PIS e COFINS, inclusive o IPI, que embora a empresa não seja contribuinte deste imposto, deve observar a tributação adequada do mesmo.

Contudo é possível destacar que na hipótese de crédito indevido do ICMS, a multa é equivalente a 100% (cem por cento) do valor do crédito indevidamente escriturado ou não estornado, sem prejuízo do recolhimento da respectiva importância.

4. Risco de enquadramento tributário decorrente da atividade

A penalidade pelo enquadramento tributário decorrente da atividade quando aplicada pelo Estado, vincula-se ao pagamento do imposto em que o Estado deixou de ser o credor. Nesta circunstância, o valor do imposto será apurado por meio de levantamento fiscal, e a multa prevista é equivalente a 80% (oitenta por cento) do valor do imposto (SÃO PAULO, 2000).

Quando a penalidade for aplicada por Município, a mesma estará sujeita às disposições de cada Município. Em Piracicaba o valor do imposto será apurado por meio de procedimento fiscal e a multa prevista é equivalente a 30% (trinta por cento) do valor do imposto, corrigido monetariamente (PIRACICABA, 2004).

Em ambos os casos, a empresa deverá recolher além da multa o valor do próprio imposto.

Conforme relatado pelo Gestor Tributário a empresa realiza depósito em juízo relativo ao valor do ICMS que eventualmente possa ser cobrado pelo Estado. Assim, este possível risco tem seu impacto econômico e financeiro reduzido, tendo em vista que, na hipótese de o Estado não acatar as alegações da empresa, o valor devido já está recolhido, e o Estado não pode imputar penalidades, tais como multa e juros, (São Paulo, 1989). E, na hipótese de o Estado aceitar as alegações da empresa, o valor depositado em juízo reverte-se para a empresa.

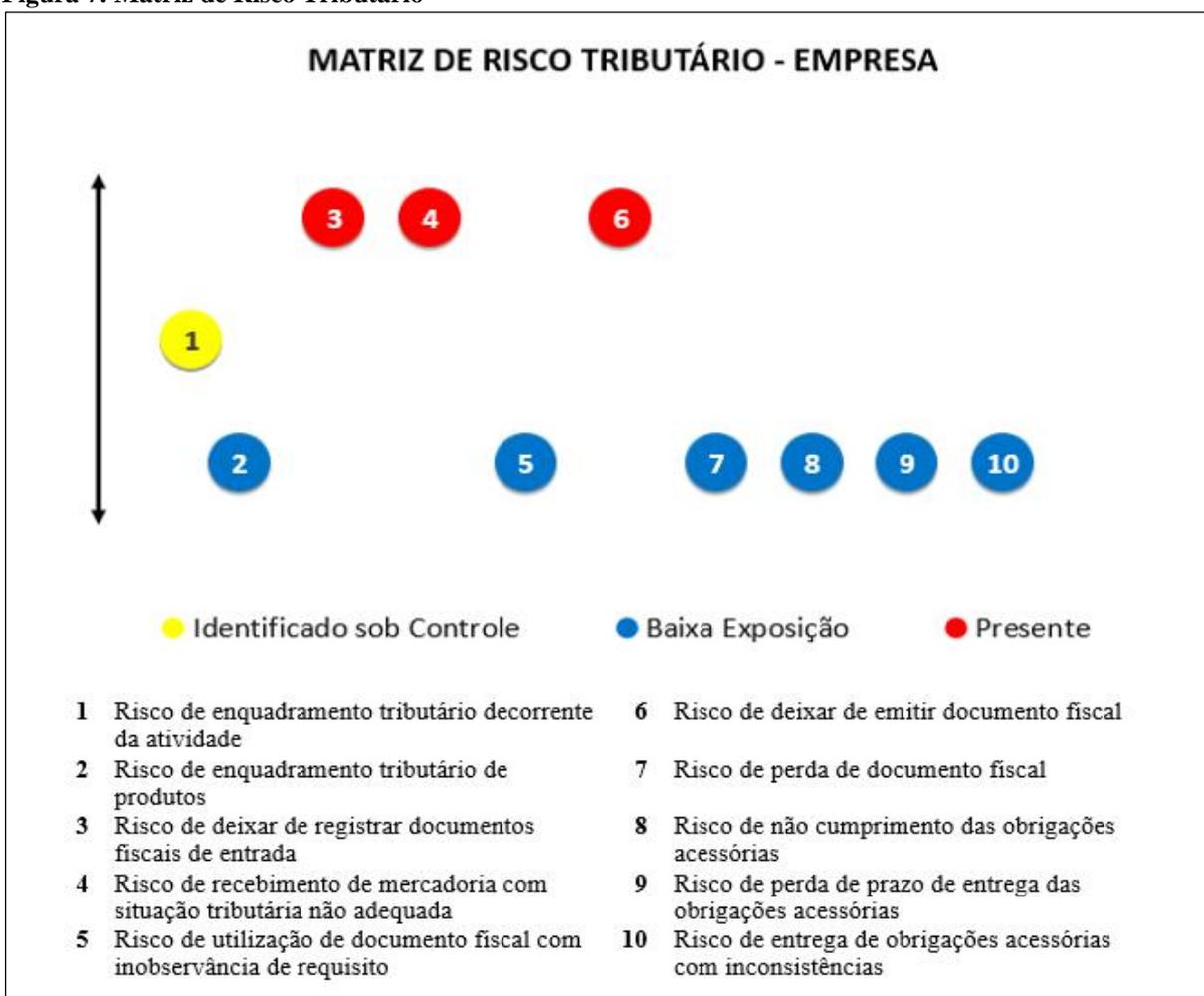
5.2.2 Matriz de Risco Tributário

Compõe a análise dos resultados obtidos por meio da entrevista e da pesquisa bibliográfica, a matriz de risco tributário em que a empresa está exposta.

Neste sentido, é possível verificar na Figura 7, os riscos em que a empresa está exposta. Os riscos classificados na Matriz de Risco como "Identificado sob Controle" refere-se ao risco em que a empresa está exposta, mas já adotou medidas preventivas, que é o caso do Risco de enquadramento tributário decorrente da atividade.

Os riscos classificados na Matriz de Risco como "Presente" são os riscos identificados na entrevista e na pesquisa bibliográfica, são conhecidos pela empresa, e que requerem atenção para que o risco não ocorra. Os riscos classificados na Matriz de Risco como "Baixa Exposição" são os riscos identificados na pesquisa bibliográfica, e não identificados na entrevista, o que denota que a empresa tem gestão sobre os mesmos.

Figura 7: Matriz de Risco Tributário



Fonte: Elaborada pela autora

6. PROPOSTA DE GERENCIAMENTO DE RISCOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS RELACIONADAS AOS TRIBUTOS INDIRETOS

O objetivo geral deste estudo consiste em elaborar uma proposta de gerenciamento de riscos tributários, decorrentes das obrigações acessórias relacionadas aos tributos indiretos, para uma empresa do comércio varejista de grande porte.

Neste sentido, por meio das entrevistas realizadas na empresa, pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental, foi possível identificar diversos riscos tributários. Como não há como dissociar os riscos de obrigação acessória dos riscos de enquadramento e risco de apuração/recolhimento, a proposta de gerenciamento de riscos tributários decorrentes das obrigações acessórias abarca também, tais riscos.

Esta proposta apresenta procedimentos de tratamento e monitoramento dos riscos tributários.

6.1 Risco de Enquadramento Tributário Decorrente da Atividade

A identificação do risco de enquadramento tributário da atividade da empresa, pode ser realizada com a análise dos dados demonstrados no Quadro 16.

Quadro 16: Identificação do contexto

Regime Tributário
Cadastro no CNPJ
Inscrição Estadual
Inscrição Municipal
Objeto Social
CNAEs
Código de Serviço (LC 116/2003)

Fonte: Elaborado pela autora

Se os dados obtidos se mostrarem compatíveis com o que a empresa de fato realiza, conclui-se que não há riscos de enquadramento tributário e societário. Caso os dados se mostrem divergentes ou incompletos, torna-se necessário a adequação dos mesmos.

A identificação do CNPJ e Inscrição Estadual subsidiarão a identificação do prazo de entrega de algumas obrigações acessórias.

Esta verificação deve ser realizada de forma individualizada, conforme o número de filiais que a empresa possua.

6.2 Risco de Enquadramento Tributário de Produtos

O enquadramento tributário de produtos parte da verificação da classificação dos produtos na NCM correta, seguido da identificação dos tributos e suas alíquotas incidentes, e possíveis reduções de base de cálculo, os quais são determinantes para a atribuição dos Códigos de Situação Tributária (CST), tanto do ICMS quanto do PIS e da COFINS e, da Natureza da Receita relativa ao PIS e COFINS nas hipóteses de produtos sujeitos à incidência monofásica, substituição tributária da contribuição social ou alíquota zero ou de operações com isenção, sem incidência ou suspensão. Na hipótese de o produto sujeitar-se a substituição tributária do ICMS deve-se identificar também o Código Especificador da Substituição Tributária (CEST).

As operações de circulação de mercadoria são classificadas com o Código Fiscal de Operações e de Prestações (CFOP), e é neste processo que se identifica o CFOP adequado para cada operação.

Quadro 17: Enquadramento tributário do produto

CÓD	Descrição	NCM	CFOP	Alíq. ICMS	Red. ICMS	CST ICMS	CEST	Alíq. PIS	Alíq. COFINS	CST PIS	CST COFINS	Natureza da Receita

Fonte: Elaborado pela autora

Se os dados obtidos se mostrarem compatíveis com a tributação e com as informações acessórias de cada produto, conclui-se que não há riscos de enquadramento tributário de produtos. Caso os dados se mostrem divergentes ou incompletos, torna-se necessária a adequação dos mesmos.

Destaca-se que a atribuição da NCM a determinado produto é, a princípio, de responsabilidade do fabricante ou importador (RFB, 2011), na hipótese de se identificar determinado produto com NCM em desacordo com a descrição, a empresa deve solicitar ao revendedor uma carta de correção da mesma. Se o fornecedor persistir na NCM destacada no documento fiscal, a empresa poderá formular consulta à Secretaria da Receita Federal do Brasil, sobre a classificação fiscal de mercadorias, conforme disposto no Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 (BRASIL, 2011), tendo em vista que a NCM é importante para determinar os tributos, e a empresa torna-se sujeito passivo da obrigação tributária ao revender as mercadorias, e a legitimidade para formular consulta é atribuída ao sujeito passivo.

Para início da implantação desta proposta, deve-se realizar a verificação do enquadramento tributário de todos os produtos da empresa. Este risco demanda monitoramento constante, tendo em vista que a legislação sofre alterações constantemente, assim, o seu monitoramento deve ser realizado com o acompanhamento das alterações da legislação tributária.

6.3 Risco de Deixar de Registrar Documentos Fiscais de Entrada

O risco de deixar de registrar documentos fiscais de entrada, exige monitoramento constante, tendo em vista que os documentos fiscais são emitidos diariamente, e todos os documentos fiscais emitidos contra a empresa devem ser registrados.

Nos termos do Ajuste Sinief 07/05 (BRASIL, 2005) o fornecedor deve, obrigatoriamente, enviar ou disponibilizar, o arquivo XML ao destinatário da mercadoria, imediatamente após a emissão da nota fiscal.

A empresa deve concentrar os recebimentos destes arquivos em um banco de dados, contudo, para salvaguardar a empresa, na hipótese de o fornecedor não enviar ou disponibilizar os arquivos XML, a empresa deve utilizar o Evento de Manifestação do Destinatário para verificar quais notas fiscais foram emitidas tendo a empresa como destinatária, e assim obter o XML das NF-e, que não tenham sido transmitidas pelo respectivo fornecedor.

Além do recebimento e captura de todos os arquivos XML a empresa deve confrontar os arquivos com o respectivo DANFE que acompanhou a mercadoria, e na

hipótese de constatar a falta de um arquivo XML ou de um DANFE, identificar o motivo pelo qual os mesmos não são correspondentes.

6.4 Risco de Recebimento de Mercadoria com Situação Tributária Não Adequada

Assim como a mensuração do impacto do risco de recebimento de mercadoria com situação tributária não adequada é complexa, é complexa também a sua identificação.

A complexidade ocorre devido a abrangência das variáveis que compõem um documento fiscal. Este processo de identificação tende a ser otimizado com a utilização de um sistema informatizado e parametrizado com todas as informações tributárias e outras de interesse da empresa.

O recebimento de mercadorias não é realizado pelo Departamento Fiscal, o que coopera para a incidência de recebimento inadequado.

Desta forma, propõe-se que o processo de recebimento tenha início no departamento de compras com a implantação do pedido de compras no sistema integrado de dados, mas a auditoria dos dados constantes no arquivo XML seja realizada, preferencialmente, pelo Departamento Fiscal antes do recebimento da mercadoria.

O pedido de compras deverá conter todas as informações tributárias, previamente parametrizadas. Conforme exposto no subitem 6.3 a empresa deve diariamente, realizar a busca dos arquivos XML, esta busca deve compor a rotina do sistema integrado.

A auditoria no arquivo XML deve contemplar todas as informações tributárias e as de interesse da empresa.

Na hipótese de as informações contidas no arquivo XML estarem em conformidade, tanto com a legislação tributária, quanto com o pedido de compras, o mesmo é encaminhado (sistematicamente) ao Departamento de Recebimento para que este, mediante recebimento físico da mercadoria conclua o processo de recebimento.

Na hipótese de inconsistências no arquivo XML quanto às informações tributárias, o Departamento Fiscal deverá contatar o fornecedor para verificar se há alguma particularidade que justifique a divergência na tributação.

Se a informação prestada pelo fornecedor estiver de acordo com a legislação tributária, deve-se ajustar a parametrização da mercadoria e encaminhar o arquivo XML para

o Departamento de Recebimento para que este conclua o processo de recebimento, mediante conferência física das mercadorias.

Se a informação prestada pelo fornecedor não estiver de acordo com a legislação tributária deve-se recusar o documento fiscal.

Se as informações tributárias estiverem em consonância com a legislação, mas existir alguma informação em desacordo com o pedido de compras, tais como quantidade, preço, condições de pagamento, o arquivo XML deverá ser encaminhado ao Departamento de Compras para que este autorize o recebimento, encaminhando o arquivo XML ao Departamento de Recebimento.

6.5 Risco de Utilização de Documento Fiscal com Inobservância de Requisito

Os documentos fiscais são padronizados pelos entes competentes, desta forma, as operações realizadas pela empresa para acobertar as saídas das mercadorias ou a prestação de serviços devem estar em consonância com o que a legislação determina. O Quadro 18 subsidia a verificação da conformidade dos documentos fiscais utilizados pela empresa.

Quadro 18: Identificação dos documentos fiscais utilizados pela empresa

Documento Fiscal	Obrigatório a partir de:	Documento em Uso:
Nota Fiscal (modelo 1 ou 1-A)		
Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)		
Cupom Fiscal emitido por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal		
Cupom Fiscal Eletrônico - CF-e-SAT, modelo 59		
Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2		
Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e)		
Nota Fiscal Eletrônica de Serviços		

Fonte: Elaborado pela autora

Se os documentos em uso estiverem em conformidade com a obrigatoriedade, conclui-se que não há riscos de documento fiscal com inobservância de requisito. Caso os documentos em uso mostrem-se divergentes da obrigatoriedade, torna-se necessária a adequação dos mesmos.

A legislação que versa sobre o uso do Cupom Fiscal Eletrônico - CF-e-SAT, modelo 59, apresenta prazos para a utilização obrigatória deste documento, estes prazos ainda não se esgotaram. Sendo assim é preciso o monitoramento constante destes prazos para que o risco de documento fiscal com inobservância de requisito não ocorra.

6.6 Risco de Deixar de Emitir Documentos Fiscais

As empresas de grande porte que se dedicam ao comércio varejista têm como característica a venda de mercadorias a consumidores finais, fato que submete a empresa à utilização de Cupom Fiscal emitido por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal ou Cupom Fiscal Eletrônico - CF-e-SAT, modelo 59, documentos que são emitidos com o auxílio de um sistema de dados informatizado.

Esta forma de transação comercial reduz o risco de deixar de emitir documentos fiscais. No entanto, é preciso que os funcionários que estão à frente de caixa, sejam treinados e conscientes da obrigatoriedade de se registrar todos os produtos da venda.

Não obstante as operações de venda a consumidor, há outras operações que demandam a emissão de documento fiscal e para estes casos recomenda-se a concentração da emissão dos documentos fiscais em um único departamento, exceto, as operações em que as filiais transferem mercadorias entre si.

Há ainda as situações em que a empresa recebe documento fiscal de entrada para acobertar as operações que requerem uma saída subsequente. Para estes casos deve-se utilizar o Quadro 19 para o monitoramento das operações e emissão do documento fiscal.

Quadro 19: Controle de emissão de documentos fiscais

Data de Recebimento	NF Recebida	Operação	Prazo para Retorno	Data do Retorno	Nota fiscal de Retorno

Fonte: Elaborado pela autora

As operações realizadas pelas filiais a fim de acobertar transferências de mercadorias, devem ser realizadas apenas por profissionais devidamente treinados.

Este risco demanda monitoramento constante.

6.7 Risco de Perda de Documento Fiscal

Grande parte dos documentos fiscais são de existência apenas digital, para estes, pode-se dizer que o risco de perda é mínimo, tendo em vista que o seu armazenamento é realizado em banco de dados digital.

No entanto, estes bancos de dados precisam ser protegidos, preferencialmente, em base física externa. Por exemplo: um Hard Disk (HD ou disco rígido) externo.

Os demais documentos fiscais devem ser devidamente identificados e guardados em ambiente com condições adequadas de iluminação, umidade e temperatura. Este risco demanda monitoramento constante.

6.8 Risco de Não Entrega das Obrigações Acessórias

As obrigações acessórias podem variar de empresa para empresa, sendo assim, deve-se identificar a obrigatoriedade da entrega por empresa e por filial. O Quadro 20 auxilia na identificação das mesmas.

Quadro 20: Identificação das obrigações acessórias

Obrigação Acessória	Obrigatoriedade	
	SIM	NÃO
Obrigação Acessória "1"		
Obrigação Acessória "2"		
Obrigação Acessória "3"		
Obrigação Acessória "n"		

Fonte: Elaborado pela autora

Caso determinada obrigação acessória não tenha sido entregue, é necessário realizá-la o quanto antes, evitando-se procedimentos de ofício por parte do fisco. O cumprimento de obrigação acessória, em atraso, mas antes de quaisquer procedimentos de ofício, não afastam a incidência de multas e outras penalidades eventuais, mas em alguns casos, pode reduzir o valor da multa.

6.9 Risco de Perda de Prazo de Entrega das Obrigações Acessórias

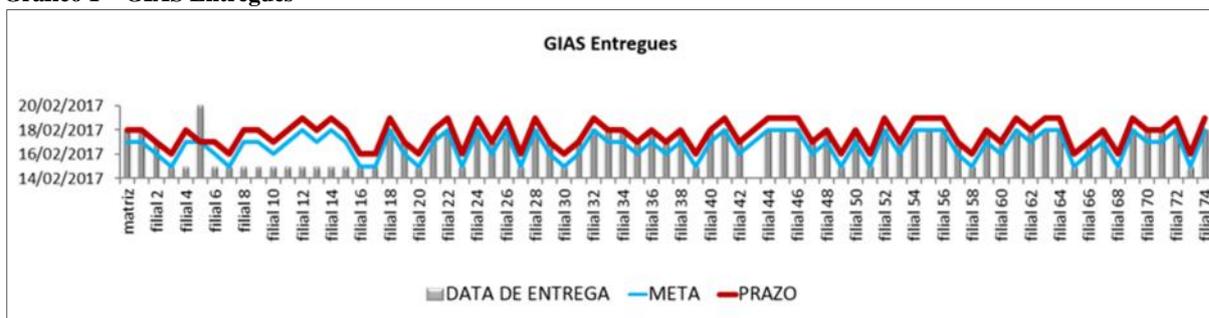
As obrigações acessórias apresentam prazos e forma de entrega diferenciados. As obrigações de competência do Estado devem ser entregues de forma individualizada por filial, as obrigações de competência da União devem ser entregues de forma centralizada pela matriz.

Considerando-se o volume de filiais e os períodos de entrega, principalmente das obrigações de competência estadual que são mensais recomenda-se a verificação por meio de sistemas. Por meio do ReceitanetBX, que é um sistema da Secretaria da Receita Federal do

Brasil, é possível identificar a entrega de determinadas obrigações acessórias, tendo em vista que tal sistema transmite arquivos da base da Secretaria da Receita Federal do Brasil para contribuintes.

Não obstante, é possível realizar a verificação de forma manual, por meio de um *check-list*, o qual combinado com uma planilha eletrônica pode gerar informações, em tempo real. Os gráficos 1 e 2 demonstram um modelo gerado a partir de uma planilha eletrônica.

Gráfico 1 – GIAS Entregues

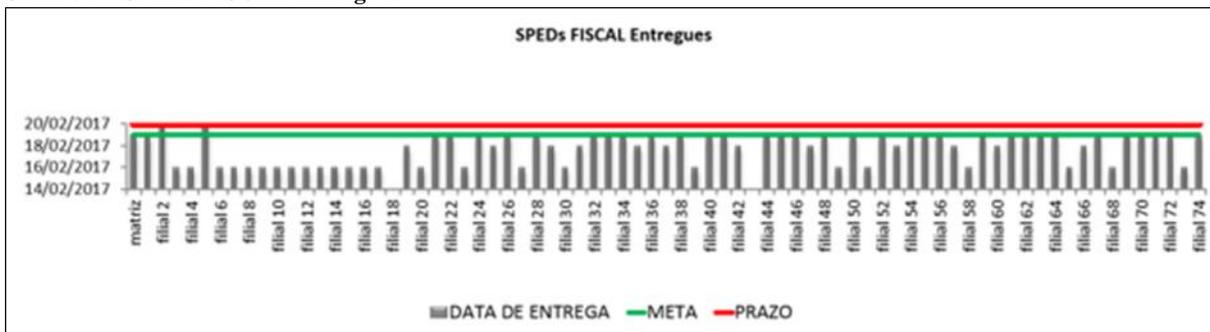


Fonte: Elaborado pela autora

O Gráfico 1 demonstra a entrega das Gias que é uma obrigação acessória de competência estadual, portanto, individualizado por filial, em que cada filial tem um prazo de entrega. Com a combinação da planilha eletrônica e do gráfico, pode-se identificar se as obrigações de todas as filiais estão sendo cumpridas dentro do prazo determinado pela legislação. A linha vermelha representa o prazo determinado pela legislação, e a linha azul representa uma meta de entrega, estipulada pela empresa, para o cumprimento da obrigação, e as barras cinzas representam a entrega efetiva da obrigação.

Neste gráfico, que é um modelo, cujos dados são fictícios, é possível identificar que a Gia da filial 5 foi entregue fora do prazo determinado pela legislação, e a Gia da filial 43 não foi entregue. É possível verificar que as obrigações de determinadas filiais foram entregues antes da meta, e obrigações entregues após a meta, mas antes do prazo legal, que é o caso da matriz e das filiais 1, 2, 36 e outras.

Gráfico 2 – SPEDs FISCAL Entregues



Fonte: Elaborado pela autora

O Gráfico 2 demonstra a entrega do Sped Fiscal que é uma obrigação acessória de competência estadual e federal, também individualizado por filial, porém com o mesmo prazo de entrega. Com a combinação da planilha eletrônica e do gráfico, pode-se identificar se as obrigações de todas as filiais estão sendo cumpridas dentro do prazo determinado pela legislação. A linha laranja representa o prazo estipulado pela legislação, e a linha verde representa uma meta de entrega, estipulada pela empresa, para o cumprimento da obrigação, e as barras cinzas representam a entrega efetiva da obrigação.

Neste gráfico, que é um modelo, cujos dados são fictícios, é possível identificar que todos os Speds foram entregues dentro do prazo determinado pela legislação, sendo que o Sped das filiais 2 e 5 foram entregues após a meta, mas antes do prazo legal.

Recomenda-se que a verificação das entregas das obrigações acessórias seja realizada, por pessoa diversa da qual efetuou a entrega, privilegiando a segregação de funções, o que permite maior confiabilidade na informação.

Se as entregas das obrigações acessórias foram realizadas tempestivamente, conclui-se que não há riscos de perda de prazo de entrega.

Caso determinada obrigação acessória não tenha sido entregue, é necessário realizá-la o quanto antes, evitando-se procedimentos de ofício por parte do fisco, o que pode acarretar em perda de benefício no valor da multa a ser recolhida.

Caso tenha sido entregue fora do prazo regulamentar, deve-se recolher a multa atribuída à entrega extemporânea tão logo se constate a falha, evitando-se procedimentos de ofício por parte do fisco, o que pode acarretar em perda de benefício no valor da multa.

Na hipótese de perda de prazo, é necessário rever os procedimentos que antecederam a data limite, visando identificar o motivo que ensejou a perda do prazo, e assim, encontrar soluções para não incorrer no risco de perda de prazo novamente.

Este risco demanda monitoramento constante, tendo em vista que a legislação sofre alterações constantemente, assim, o seu monitoramento deve ser realizado com o acompanhamento das alterações da legislação tributária.

6.10 Risco de Entrega de Obrigações Acessórias com Inconsistências

A identificação das obrigações acessórias entregues com inconsistências é complexa. As obrigações são geradas através de sistemas, os quais são alimentados com as ocorrências das mercadorias (ou serviços). Neste contexto, torna-se fundamental que os parâmetros para estas ocorrências estejam adequados.

Considerando-se o volume de informações que compreende determinadas obrigações acessórias, é aconselhável que as obrigações acessórias sejam analisadas por meio de *softwares* especializados.

Destaca-se que se os tributos, alíquotas, demais informações acessórias e os documentos fiscais estiverem em conformidade com o disposto na legislação, a possibilidade de ocorrer alguma inconsistência é quase nula, mas podem ocorrer, principalmente em decorrência de recebimento de mercadoria com situação tributária não adequada.

Entende-se que a análise realizada pelos *softwares* necessita ser validada (aceita) por um funcionário, tendo em vista que podem ocorrer situações específicas em que o software pode retornar como “advertência”, mas que de fato não estão em desacordo com a legislação. Recomenda-se que esta validação seja realizada por pessoa diversa da qual elaborou a obrigação, privilegiando a segregação de funções, o que permite maior confiabilidade na informação.

Espera-se com esta proposta mitigar os riscos tributários tanto da empresa em estudo, quanto de outras empresas que possam utilizar-se destes procedimentos.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo elaborar uma proposta de gerenciamento de riscos tributários, decorrentes das obrigações acessórias relacionadas aos tributos indiretos para a empresa em estudo.

Após analisar as prerrogativas do sistema tributário nacional e sua complexidade, foram realizadas entrevistas com o gestor tributário da empresa em estudo, e com demais envolvidos nos procedimentos tributários, ainda que indiretamente.

Por meio da pesquisa bibliográfica foi possível confirmar a complexidade dos aspectos tributários.

Identificaram-se os riscos tributários decorrentes das obrigações acessórias relacionadas aos tributos indiretos, presentes na empresa, objeto deste estudo, ou seja, riscos que são conhecidos pela empresa e que requerem atenção para que não ocorram, e também os riscos tributários em que a empresa está exposta, mas mantem gestão sobre eles.

Constatou-se que a empresa em estudo apresenta perfil conservador quanto à aplicabilidade das legislações, principalmente no que tange a posição da empresa quanto aos procedimentos tributários.

A partir destas verificações foi elaborada uma matriz de risco a qual permite que a empresa visualize de forma clara e rápida os seus riscos e concentre seus esforços nas áreas que requerem mais cuidados.

Foi possível constatar também, que a empresa tem acompanhado a mudança do cenário atual. Se antes os aspectos tributários eram tratados apenas pelo departamento fiscal da empresa, hoje se observa o envolvimento dos demais departamentos, contrariando, positivamente, o estudo de Miyoshi (2011).

A proposta elaborada permite o gerenciamento dos riscos identificados, tanto na empresa, quanto na legislação, mas é importante ressaltar que os riscos identificados não são exaustivos, por isso, a aplicação desta proposta por quaisquer outras empresas demanda a análise detalhada da atividade da empresa e as alterações nas legislações.

7.1 Sugestões para novas pesquisas

Este trabalho se propôs identificar os riscos tributários decorrentes das obrigações acessórias relacionadas aos tributos indiretos e a partir destes elaborar uma proposta para o gerenciamento dos mesmos em uma empresa de comércio varejista de grande porte.

Sugere-se para novas pesquisas, ampliar o estudo de gerenciamento de riscos tributários, com foco nas obrigações principais, sejam relacionadas aos tributos indiretos ou tributos diretos.

Sugere-se também a identificar os riscos tributários decorrentes das obrigações acessórias relacionadas aos tributos diretos e a elaboração de uma proposta para o gerenciamento dos mesmos.

Novas pesquisas também podem ser realizadas com empresas que explorem outros ramos de atividade, por exemplo, indústrias e empresas importadoras/exportadoras.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). **Gestão de riscos: princípios e diretrizes**. 2009.

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **A Governança Corporativa Tributária como Requisito da Atividade Empresarial**. 2015. 236 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Fundação Getúlio Vargas. São Paulo. 2015.

AHMED, Eliza; BRAITHWAITE, Valerie. **Understanding small business taxpayers: issues of deterrence, tax morale, fairness and work practice**. 2015. Disponível em <http://regnet.anu.edu.au/sites/default/files/publications/attachments/2015-05/Ahmed-BraithwaiteV_SmallBusiness_0.pdf> Acesso em 17. Abr. 2016.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12.ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2006.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BERNSTEIN, Peter L. **Desafio aos deuses: a fascinante história do risco**. Tradução de Ivo Korytowski. 9. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

BORRELLI, Carlos. **Compliance ou Conformidade Tributária**. Disponível em <<http://...borrelliadvogados.com.br/site/Compliance-ou-Conformidade-Tributaria>>. Acesso em 16 ago. 2016

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Governo Federal. Disponível em: <http://...planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 15 mar. 2016.

_____. **Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967**. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, altera os Atos Complementares n.ºs. 34, de 1967 e 35, de 1967, e denomina " Código Tributário Nacional " a Lei nº 5.172, de 1966 e suas alterações. Rio de Janeiro: Governo Federal. Disponível em: <http://...planalto.gov.br/CCIVIL_03/ACP/acp-36-67.htm> Acesso em: 16 abr. 2016.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Governo Federal. Disponível em: <http://...planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 21 mar. 2016.

_____. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília: Governo Federal. Disponível em: <[http://... planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm](http://...planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm)>. Acesso em 05 set. 2016.

_____. **Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994**. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências. Brasília: Governo Federal. Disponível em: <[http://... planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8846.htm](http://...planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8846.htm)>. Acesso em 05 set. 2016.

_____. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília: Governo Federal. Disponível em <http://...planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em 25 ago. 2016.

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília: Governo Federal. Disponível em <http://...planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em 15 ago. 2016.

_____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a legislação tributária federal. Brasília: Governo Federal. Disponível em <http://...planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em 25 ago. 2016.

_____. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília: Governo Federal. Disponível em <http://...planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm> Acesso em 26 ago. 2016.

_____.(b). **Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999**. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de investimento imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e das empresas de pequeno porte - SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a legislação do imposto sobre produtos industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros ou relativas a títulos e valores mobiliários - IOF, relativamente às operações de mútuo, e da contribuição social sobre o lucro líquido, relativamente às despesas financeiras, e dá outras providências. Brasília:

Governo Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9779.htm>. Acesso em 26 ago. 2016.

_____. **Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.** Dispõe sobre a incidência da contribuição para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público – PIS/Pasep, e da contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins, nas operações de venda dos produtos que especifica. Brasília: Governo Federal. Disponível em < http://... planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10147.htm>. Acesso em 25 ago. 2016.

_____. **Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002.** Dispõe sobre a incidência das contribuições para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público (PIS/Pasep) e da contribuição para o financiamento da seguridade social (cofins), nas hipóteses que menciona, e dá outras providências. Brasília: Governo Federal. Disponível em < http://... planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10485.htm>. Acesso em 25 ago. 2016.

_____. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília: Governo Federal. Disponível em < http://... planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm >. Acesso em 25 ago. 2016.

_____.(a). **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.** Dispõe sobre a contribuição para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público e a contribuição para o financiamento da seguridade social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília: Governo Federal. Disponível em < http://...planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm>. Acesso em 25 ago. 2016.

_____.(b). **Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.** Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências. Governo Federal. Disponível em < http://...planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.925.htm>. Acesso em 25 ago. 2016.

BRASIL. **Ajuste Sinief 07/05.** Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2005/AJ_007_05.htm>. Acesso em 26 ago. 2016.

_____. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte; altera dispositivos das leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da consolidação das leis do trabalho - CLT, aprovada pelo decreto-lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da lei complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília: Governo

Federal. Disponível em < http://...planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em 26 ago. 2016.

_____. **Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007.** Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. Brasília: Governo Federal. Disponível em <http://...planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em 15 ago. 2016.

_____. **Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.** Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília: Governo Federal. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7574.htm> . Acesso em 04 dez. 2016

_____. **Instrução normativa RFB nº 1252, de 01 de março de 2012.** Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições). Brasília: Governo Federal. Disponível em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37466#1028720>>. Acesso em 26 ago. 2016.

_____(a). **Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013.** Altera a Lei no 12.096, de 24 de novembro de 2009, quanto à autorização para concessão de subvenção econômica em operações de financiamento destinadas a aquisição e produção de bens de capital e a inovação tecnológica e em projetos de infraestrutura logística direcionados a obras de rodovias e ferrovias objeto de concessão pelo Governo federal; altera a Lei no 11.529, de 22 de outubro de 2007, quanto à concessão de subvenção econômica em operações destinadas a financiamentos a diferentes setores da economia; altera a Lei no 12.409, de 25 de maio de 2011, quanto à concessão de subvenção econômica em financiamentos destinados a beneficiários localizados em Municípios atingidos por desastres naturais; altera as Leis nos 12.487, de 15 de setembro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 11.491, de 20 de julho de 2007; prorroga os prazos previstos nas Leis nos 12.249, de 11 de junho de 2010, e 11.941, de 27 de maio de 2009. Brasília: Governo Federal. Disponível em < http://...planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm>. Acesso em 25 ago. 2016.

_____(b). **Instrução normativa RFB nº 1420, de 19 de dezembro de 2013.** Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD). Brasília: Governo Federal. Disponível em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48709>> . Acesso em 26 ago. 2016.

_____ (c). **Instrução normativa RFB nº 1422, de 19 de dezembro de 2013.** Dispõe sobre a escrituração contábil fiscal (ECF). Brasília: Governo Federal. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48711>> . Acesso em 26 ago. 2016.

_____. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nos 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Brasília: Governo Federal. Disponível em <http://...planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/L12973.htm> . Acesso em 30 ago. 2016

_____ (a). **Instrução normativa RFB nº 1587, de 15 de setembro de 2015.** Dispõe sobre a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte relativa ao ano-calendário de 2015 e a situações especiais ocorridas em 2016 (Dirf 2016) e o Programa Gerador da Dirf 2016 (PGD Dirf 2016). Brasília: Governo Federal. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67877>> . Acesso em 30 ago. 2016.

_____ (b). **Instrução normativa RFB nº 1599, de 11 de dezembro de 2015.** Dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Brasília: Governo Federal. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=70249>> . Acesso em 27 ago. 2016.

_____. Senado Federal. **Subcomissão temporária da reforma tributária (CAERT).** Brasília: Senado Federal – Comissão de Assuntos Econômicos, dez. 2008.

CARLIN; Everson Luiz Breda. **Auditoria, planejamento e gestão tributária.** Curitiba: Juruá, 2012

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall do Brasil, 2002.

CLIMENI, Luiz Alberto Orsi; KIMURA, Herbert. **Derivativos financeiros e seus riscos**. São Paulo: Atlas, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 117 - 142.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Enterprise Risk Management: Integrated Framework – Application Techniques**. Durham: AICPA, 2004.

_____. **Gerenciamento de Riscos na Empresa – Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura e Gerenciamento de Riscos na Empresa – Integrated Framework: Application Techniques**. Jersey City: AICPA, 2 vol. Set. 2007.

DAFIKPAKU, Ezeosa. **The Strategic Implications of Enterprise Risk Management: a framework**. 2011.

EUROPEAN COMMISSION. **Risk Management Guide for Tax Administrations**. 2006.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 12. ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2012.

FERREIRA, Fabiano. **Concepção de um método de mensuração dos custos de conformidade tributária: o caso da EMATER/RS – ASCAR**. 2012. 205 f. (Dissertação em Ciências Contábeis). Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo. 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GRECCO, Gerson Begas. **Proposta para mitigação do risco fiscal das organizações contábeis brasileiras**. 2014. 147 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 22. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Guia de orientação para gerenciamento de riscos corporativos**. Coordenação: Eduarda La Rocque. São Paulo, SP: IBGC, 2007 (série de cadernos de governança corporativa, 3).

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Cidades**. Disponível em <<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/home.php>>. Acesso em 15 ago. 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (IBPT). Competitividade impulsionada pela inteligência fiscal. **Revista de Governança Tributária**. Edição comemorativa. 2012.

JORION, PHILIPPE. **Value at risk: a nova fonte de referência para o controle do risco de mercado**. São Paulo: Tradução da Bolsa de Mercadorias & Futuros, 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MIYOSHI, Roberto Kazuo. **Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no estado de São Paulo**. 2011. 110 f. Dissertação (Mestrado em Ciências). USP. Ribeirão Preto. 2011.

MULLIGAN, Emer; OATS Lynne. Tax risk management: evidence from the US. **British Tax Review**. v. 1, 6. ed. p. 680 - 703 2009. Disponível em <<http://...hdl.handle.net/10036/3447>>. Acesso em 19 ago. 2016.

NATIONAL INSTITUTE OF STANDARDS AND TECHNOLOGY (NIST). **Guide for conducting risk assessments**. Gaithersburg, 2012.

OLIVEIRA, Luís Martins de; *et al.* **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVEZE, Clovis Luís. **Tipos de riscos tributários**. Piracicaba. Unimep. 2016. (Informação Verbal)

_____; BERTOLUCCI, Ricardo Galinnari. **Gerenciamento do risco corporativo em controladoria: *enterprise risk management* (ERM)**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

PANFILO, Leandro. **Direito fiscal, financeiro e tributário**. Disponível em <<http://www.leandro.panfilo.com.br/Tributariocompleto.pdf>>. Acesso em 23 ago. 2016.

PIRACICABA. **Lei complementar n.º 224, de 13 de novembro de 2008**. Dispõe sobre a consolidação das leis que disciplinam o sistema tributário municipal. Piracicaba. Disponível

em: <<http://...financas.piracicaba.sp.gov.br/imprimir/codigo+tributario+municipal.aspx>>. Acesso em 29 ago. 2016.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Os tributos no Brasil.** Disponível em <<http://...portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em 15 ago. 2016.

PROTOCOLO ICMS 66, DE 3 DE JULHO DE 2009. Disponível em <https://...confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2009/pt066_09>. Acesso em 06. abr. 2016.

PRICEWATERHOUSECOOPERS (PwC). **Tax Risk Management.** London: 2004. Disponível em <<https://...pwc.co.za/en/assets/pdf/pwc-tax-risk-management-guide.pdf>>. Acesso em 11 ago. 2016.

_____. **Tax Reporting & Compliance.** Disponível em <<http://...pwc.com/gx/en/services/tax/tax-reporting-strategy/reporting-compliance.html>>. Acesso em 31 ago. 2016.

_____ (b). **Paying Taxes 2016.** Disponível em <<https://...pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf>>. Acesso em 14 set. 2016.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2012. p. 76 - 97.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). **Sistema público de escrituração digital: benefícios.** 2007. Disponível em <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>>. Acesso em 15 ago. 2016.

_____. **Classificação fiscal de mercadorias: orientações gerais. 2011.**

_____ (a). **Portaria RFB nº 641, de 11 de maio de 2015.** Dispõe sobre o acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=63954&visao=original>>. Acesso em 08 dez. 2016.

_____ (a). **Portaria RFB nº 1.755, de 17 de dezembro de 2015.** Estabelece parâmetros para a indicação das pessoas jurídicas a serem submetidas ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado e especial no ano-calendário de 2016 e dá outras providências. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=63954&visao=original>>. Acesso em 08 dez. 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). **Revista Fato Gerador**. n. 11, jan./jun. 2016. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/revista-fato-gerador/revista-fato-gerador-11edicao.pdf/view>>. Acesso em 10 nov. 2016.

RICHARDSON, Roberto Jarry; colaboradores José Augusto de Souza Peres... (*et. al.*). **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. ampl. 14. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

SÃO PAULO (Estado). **Lei nº 6.374, de 01 de março de 1989**. Dispõe sobre a instituição do ICMS. São Paulo: Governo Estadual. Disponível em: <<http://...al.sp.gov.br/norma/?id=25030>>. Acesso em: 26 ago. 2016.

_____. **Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS. São Paulo: Governo Estadual. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut> Acesso em 26 ago. 2016.

SELLTIZ, Claire *et al.* **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. Tradução: Dante M. Leite. São Paulo: Herder, 1967.

SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil: o estado e a sociedade em conflito**. 2006. 186 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade do Vale do Itajaí – Univali. Itajaí, 2006.

SLOVIC, Paul; WEBER, Elke U. **Perception of Risk Posed by Extreme Events**. Center for Decision Sciences (CDS) Working Paper. Columbia University. 2002.

VAUGHAN, Emmett. J. **Risk management**. New York: John Wiley, 1997

VECTA, Consultoria Empresarial. **Tax Compliance – Conformidade Tributária**. Disponível em <<http://...vecta.net.br/fazemos/tax-compliance/#>>. Acesso em 16 ago. 2016.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Tradução: Daniel Grassi. 2. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZENO, José Miguel da Cunha. **Risco Legal: uma introdução seu gerenciamento no atual cenário corporativo**. 2007. 91 p. Dissertação (Mestrado Profissionalizante em Administração). Faculdade de Economia e Finanças – IBMEC. Rio de Janeiro. 2007.