UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DE RIBEIRÃO PRETO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

ROBERTO KAZUO MIYOSHI

Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no Estado de São Paulo

Orientador: Prof. Dr. Sílvio Hiroshi Nakao

RIBEIRÃO PRETO

2011

Prof. Dr. João Grandino Rosas

Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Sigismundo Bialoskorski Neto

Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

Prof. Dra. Adriana Maria Procópio de Araújo

Chefe do Departamento de Contabilidade

ROBERTO KAZUO MIYOSHI

Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no Estado de São Paulo

Versão corrigida da dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências. A versão original encontra-se disponível na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto.

Orientador: Prof. Dr. Sílvio Hiroshi Nakao

RIBEIRÃO PRETO

2011

AUTORIZO A REPRODUÇÃO E DIVULGAÇÃO TOTAL OU PARCIAL DESTE TRABALHO, POR QUALQUER MEIO CONVENCIONAL OU ELETRÔNICO, PARA FINS DE ESTUDO E PESQUISA, DESDE QUE CITADA A FONTE.

FICHA CATALOGRÁFICA

MIYOSHI, Roberto Kazuo

Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no Estado de São Paulo. Ribeirão Preto, 2011.

108 p.: il.; 30 cm.

Dissertação de Mestrado, apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo.

Orientador: Nakao, Sílvio Hiroshi

1. Riscos de conformidade tributária.
2. Tributação.
3. Custos de conformidade tributária

FICHA DE APROVAÇÃO

Nome: MIYOSHI, Roberto Kazuo

Título: Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no Estado de São Paulo

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof(a). Dr(a). _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof(a). Dr(a). _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof(a). Dr(a). _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Dedico este trabalho a Deus, que me dá força e condições para alcançar todos os meus objetivos.

Aos meus pais, fonte de inspiração, incentivo, garra, coragem e determinação nos estudos, pelo apoio e incentivo nesta longa jornada de minha vida acadêmica.

À minha amada esposa Marina, pela paciência, apoio e incentivo nas horas mais difíceis desta nossa vida.

Agradecimentos

À Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, da Universidade de São Paulo, pela oportunidade de realização do curso de mestrado.

À Profa. Dra. Sonia Valle Walter Borges de Oliveira, pelas sugestões e apontamentos durante a participação na banca de qualificação.

Ao Prof. Dr. Fabiano Guasti Lima, pela participação na banca de qualificação, seu apoio, sugestões e auxílio para o aperfeiçoamento deste trabalho.

Ao meu amigo Angelo Antônio Davis de Oliveira Nunes e Rodrigues, pela sua ajuda e apoio durante o curso e realização desta pesquisa.

Ao Professor Dr. Sílvio Hiroshi Nakao, por compartilhar todo o seu conhecimento, pelo apoio, incentivo, dedicação, paciência, simplicidade e humildade, desde o início do projeto até sua finalização, principalmente nas horas mais difíceis!

A todos que participaram desta pesquisa, meu muito obrigado!!!!

Inverno de 2011

RESUMO

MIYOSHI, R. K.. **Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no Estado de São Paulo**. 2011. 108 p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2011.

Nesta pesquisa foram analisados os riscos tributários relacionados à conformidade tributária paulista concernente ao ICMS. Para obter dados em profundidade com vistas a alcançar o objetivo da pesquisa, utilizou-se de um estudo de caso de uma indústria que implantou um gerenciamento de riscos tributários, até então inexistente. Através de entrevistas e observações realizadas no ambiente da empresa, foi possível delinear os processos e procedimentos pertinentes ao ICMS paulista, e socorrendo-se à metodologia sugerida pelo *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* (COSO) para o gerenciamento de riscos, identificou-se os seus componentes. O gerenciamento de riscos tributários foi analisado, buscou-se identificar e avaliar os riscos e os fatores que os desencadeiam, descrever as atividades de controle e as respostas aos riscos implantadas que causam impacto nos custos de conformidade tributária. Avaliou-se as metodologias de natureza quantitativa e qualitativa de mensuração de riscos, e foram encontrados pontos fracos e fortes em ambas as metodologias. Observou-se que a percepção da empresa sobre os riscos tributários não possui completa aderência com a avaliação quantitativa. Os recursos humanos foram identificados como o fator de risco mais relevante dentro do ambiente da empresa investigada. Verificou-se também que ao estabelecer as atividades de controle e resposta aos riscos tributários, incorre-se em uma elevação nos custos de conformidade tributária, mas este impacto é mitigado pela redução à exposição dos riscos tributários.

Palavras-chave: Riscos de conformidade tributária, tributação, custos de conformidade tributária.

ABSTRACT

MIYOSHI, R. K. . **Tax risks compliance: a case study in the State of São Paulo**. 2011. 108 p. Dissertation (Master) – School of Economics, Business Administration and Accountancy of Ribeirão Preto, University of São Paulo, Ribeirão Preto, 2011.

In this research were analyzed the tax risks for São Paulo tax compliance related to the ICMS. To get data in depth in order to achieve the objective of the present research, it was used a case study of an industry that has implemented a management of tax risks, which didn't exist until then. Through interviews and observations implemented in the environment of the company, it was possible to outline the processes and procedures related to ICMS of São Paulo, and being helped by the methodology suggested by the Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) for the management of risks, its components were identified. The management of tax risks was analyzed, it was tried to identify and to assess the risks and factors that trigger them, describe the implemented activities of control and the responses to the tax risks that impact on the tax compliance costs. The quantitative and qualitative methodologies of risk measurement were evaluated, and were found strengths and weaknesses in both methodologies. It was observed that the perception of the company on the tax risks has no complete adherence with the quantitative evaluation. The human resources were identified as being the most relevant risk factor within the environment of the investigated company. It was also found that while establishing the control activities and response to the tax risks, it incurs an increase in the tax compliance costs, but this impact is mitigated by the reduction to the exposure of tax risks.

Keywords: Tax compliance risks, taxation, compliance cost of taxation.

LISTA DE TABELAS

Tabela 4.1 – Custos de conformidade à tributação da Empresa A – exercício de 2010.....	56
Tabela 4.2 – Número de lançamentos contábeis realizados em 2003 e 2010	72
Tabela 4.3 – Identificação de riscos atribuídos ao setor do almoxarifado	72
Tabela 4.4 – Identificação de risco atribuído ao departamento financeiro.....	72
Tabela 4.5 – Identificação de riscos atribuídos ao departamento de contabilidade	73
Tabela 4.6 – Identificação de riscos atribuídos aos sistemas de informações e equipamentos.	73
Tabela 4.7 – Classificação dos riscos segundo a sua probabilidade e impacto na Empresa A	75
Tabela 4.8 – Riscos da Empresa A cuja resposta ao risco é classificada pelo COSO (2004b) como aceitação do resultado.....	79
Tabela 4.9 – Identificação dos riscos às quais a resposta da Empresa A é reduzir o risco	79
Tabela 4.10 - Análise qualitativa dos riscos tributários identificados.....	86
Tabela 4.11 – Valores das multas tributárias por risco – ano de 2003	88
Tabela 4.12 – Valores das multas tributárias por risco – ano de 2010	88
Tabela 4.13 – Comparação dos riscos tributários dos exercícios de 2003 e 2010	88
Tabela 4.14 – Valor presente do VaR considerando como horizonte temporal a perpetuidade – exercício de 2010.....	89

LISTA DE QUADROS

Quadro 2.1 – Artigos relacionados com custos de conformidade tributária.....	26
Quadro 2.2 – Conceitos de risco utilizados na literatura.....	29
Quadro 3.1 – Critérios para classificação de probabilidade da ocorrência de risco (COSO, 2004b).....	47
Quadro 3.2 – Graduação do impacto dos riscos conforme a metodologia sugerida pelo COSO (2004b)	48
Quadro 4.1 – Obrigações tributárias paulista da Empresa A.....	57
Quadro 4.2 – Relação de processos e procedimentos implantados pela Empresa A após 2003..	63
Quadro 4.3 – Ações implementadas após 2003 e os eventos adversos evitados.....	68
Quadro 4.4 – Relação entre os riscos e os fatores de risco.....	74
Quadro C.1 – Riscos tributários e as respostas desenvolvidas	106

LISTA DE FIGURAS

Figura 2.1 – Custos da tributação para uma empresa	25
--	----

LISTA DE FLUXOGRAMAS

Fluxograma 2.1 – Atividades de gerenciamento de riscos em uma empresa, segundo as diretrizes estipuladas em COSO	36
Fluxograma 4.1 – Procedimentos realizados pelo almoxarifado até 2003	59
Fluxograma 4.2 – Procedimentos realizados pelo departamento de compras até 2003	59
Fluxograma 4.3 – Procedimentos realizados pelo departamento de contabilidade até 2003 ...	60
Fluxograma 4.4 – Procedimentos da nota fiscal de saída entre os departamentos – até 2003 .	61
Fluxograma 4.5 – Procedimentos das NNFF de entrada nos setores do almoxarifado e de aquisições diversas - após 2003	65
Fluxograma 4.6 – Procedimentos realizados pelo departamento de contabilidade em relação às NNFF de entradas - após 2003	66
Fluxograma 4.7 – Procedimento para a emissão de nota fiscal de saída – até 2009	67
Fluxograma 4.8 – Procedimentos para a emissão da NFE – após 2009	70

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 4.1 – Matriz de riscos: probabilidade x impacto.....	76
--	----

LISTA DE SÍMBOLOS

W_o	Valor médio da perda
α	Nível de confiança
σ	Desvio-padrão, em percentuais de retorno
$\sqrt{}$	Raiz quadrada
Δt	Dias considerado
K_i	Custo de capital de terceiros
K_e	Custo de capital próprio
W_{PL}	Proporção do capital próprio
W_P	Proporção de capital de terceiros

LISTA DE SIGLAS

CFOP	Código Fiscal de Operação e Prestação
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission</i>
DANFE	Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica
DGCA	Demonstrativo de Geração de crédito Acumulado de ICMS
EFD	Escrituração Fiscal Digital
GIA	Guia de Informação e Apuração de ICMS
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Intermunicipal e de Comunicação
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
IRS	<i>Internal Revenue Service</i>
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
NF	Nota Fiscal
NFE	Nota Fiscal Eletrônica
NNFF	Notas Fiscais
RICMS/SP	Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias, Serviço de Transporte Intermunicipal e de Comunicação do Estado de São Paulo
SEFAZ/SP	Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo
SINTEGRA	Sistema Integrado de Informações Sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
XML	<i>Extensible Markup Language</i>
VaR	<i>Value at Risk</i>
WACC	Custo médio ponderado de capital

SUMÁRIO

RESUMO	vii
ABSTRACT	viii
LISTA DE TABELAS	ix
LISTA DE QUADROS	x
LISTA DE FIGURAS	xi
LISTA DE FLUXOGRAMAS	xii
LISTA DE GRÁFICOS	xiii
LISTA DE SÍMBOLOS	xiv
LISTA DE SIGLAS	xv
1. INTRODUÇÃO	21
2. REFERENCIAL TEÓRICO	24
2.1 Relação de agência entre Fisco e Contribuinte	24
2.2 Custos de conformidade tributária	25
2.3 Controles internos	28
2.4 Gerenciamento de riscos	29
2.5 Gerenciamento de riscos tributários	31
2.6 COSO	33
3. METODOLOGIA	37
3.1 Seleção do caso	37
3.2 Protocolo do Estudo de Caso	39
3.2.1 Procedimentos preliminares	39
3.2.2 Procedimentos de coleta de dados	40
3.2.3 Questões para o levantamento de informações para o estudo de caso	41
3.3 Identificação e avaliação dos eventos	45

3.3.1 Classificação dos eventos por fatores de risco	45
3.3.2 Critérios para avaliação qualitativa dos riscos tributários	47
3.3.3 Cálculo dos riscos tributários paulista	48
3.4 Atividades de controle e respostas aos riscos	53
3.5 Atividades de monitoramento	54
4 RESULTADOS DO ESTUDO DE CASO	55
4.1 Descrição do processo de gerenciamento de riscos tributários	55
4.1.1 Cálculo dos custos de conformidade tributária	55
4.1.2 Obrigações tributárias acessórias	57
4.1.3 Processos realizados pela empresa para o cumprimento das obrigações acessórias tributárias paulistas	58
4.1.3.1 Notas fiscais	58
4.1.3.1.1 Procedimentos relacionados às notas fiscais de entrada até 2003	58
4.1.3.1.2 Procedimentos realizados com as notas fiscais de saída até 2003	61
4.1.3.1.3 Procedimentos revisados e modificados a partir de 2003	62
4.1.3.1.4 Procedimentos em relação às notas fiscais de entrada – a partir de 2003	63
4.1.3.1.5 Procedimentos com as notas fiscais de saída, de 2003 a 2009	67
4.1.3.1.6 Procedimentos para a emissão da nota fiscal eletrônica – a partir de 2009	69
4.1.4 Identificação e avaliação dos riscos à conformidade tributária	71
4.1.4.1 Identificação de riscos e de sua ocorrência	71
4.1.4.2 Classificação dos eventos por fatores de risco	74
4.1.4.3 Avaliação dos riscos à conformidade tributária paulista	75
4.1.4.4 Respostas aos riscos à conformidade tributária e as atividades de controle	77
4.1.5 Monitoramento	81
4.2 Identificação dos fatores de risco	81
4.2.1 Apresentação das atividades de controle e de resposta aos riscos, por fatores de risco	82

4.2.1.1 Fator de risco: pessoal – ambiente interno	82
4.2.1.2 Fator de risco: processos – ambiente interno	83
4.2.1.3 Fator de risco: tecnologia/equipamentos – ambiente interno	83
4.2.1.4 Fator de risco: meio ambiente – fator externo	84
4.2.1.5 Fator de risco: pessoal – fator externo	84
4.2.1.6 Fator de risco: tributação – fator externo	85
4.2.1.7 Fator de risco: tecnologia – ambiente externo	85
4.2.2 Análise qualitativa dos riscos tributários	86
4.2.3 Análise quantitativa dos riscos	87
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	91
REFERÊNCIAS	94
APÊNDICE A – Plano de dados a serem coletados	98
APÊNDICE B – Questionário para o levantamento de informações relacionadas aos custos de conformidade tributária paulista	100
APÊNDICE C – Correlação entre os processos e procedimentos implantados, com os riscos	106

1. INTRODUÇÃO

O pagamento de tributos é a transferência de uma parcela de riqueza gerada pela sociedade ao Estado, representando parte do custo de um sistema tributário.

Entretanto, este custo não se esgota apenas com tal transferência, podendo ser desdobrada em três tipos (SANDFORD, 1989): o pagamento de tributos, os custos de distorção nos fatores econômicos ocasionados pelos tributos e os custos de operação do sistema tributário. Se este custo for analisado sob a perspectiva do Estado, é denominado de custos administrativos; se for sob a ótica da sociedade, é classificado como custos de conformidade tributária.

Conforme relatório do Banco Mundial (2010) intitulado *Doing Business in 2010*, no Brasil as empresas gastam em média 2.600 horas/ano para as questões tributárias ocupando a 152ª posição neste quesito, entre 183 países.

Todo e qualquer sistema tributário, além de determinar o pagamento de tributo, impõe uma série de obrigações a serem cumpridas pelo contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica.

Em nosso ordenamento pátrio, tais obrigações são chamadas de obrigações tributárias acessórias, variando em função da legislação de cada tributo.

Portanto, representam tais obrigações a entrega de declarações ao Fisco, o correto cálculo do tributo a ser recolhido, a retenção em nome de terceiros, o registro de todos os documentos fiscais nos livros pertinentes, a custódia de documentos relacionados ao tributo, o registro da empresa e de suas filiais nos órgãos fiscais, etc.

Os gastos com a realização destas tarefas são chamados de custos de conformidade tributária, representando não apenas os recursos utilizados para a satisfação de obrigações tributárias acessórias, mas também os despendidos em assuntos relacionados à tributação (GODWIN, 1978).

Para satisfazer todas as obrigações tributárias impostas pela legislação tributária, a empresa utiliza-se de recursos internos e externos. O risco de falha na utilização destes recursos e a consequente desconformidade à legislação, pode resultar em aplicação de uma penalidade pecuniária por parte do Fisco.

Os riscos tributários, definidos como todos os riscos que podem influenciar um resultado tributário inesperado em função da desconformidade tributária, geralmente não têm sido bem compreendidos ou transparentes para todos os agentes envolvidos em uma empresa.

A falta de percepção da complexidade da legislação tributária e de sua importância por parte da administração pode ter consequências severas para a empresa (NEUBIG; SANGHA, 2004).

A desconformidade à legislação tributária não ocorre apenas com o descumprimento das obrigações tributárias acessórias, mas pode ocorrer também com a obrigação tributária principal, quando há o pagamento de tributo em valor menor do que o devido, normalmente por interpretações equivocadas quanto à aplicação da base de cálculo e/ou alíquota.

Estão previstas diversas penalidades por parte do fisco pelo não cumprimento de sua legislação e que podem impactar o resultado de forma significativa, podendo até inviabilizar a continuidade das operações de uma entidade.

A sua incidência pode ser minimizada através de um gerenciamento de riscos, reduzindo a probabilidade de um impacto negativo no resultado da empresa.

Entretanto, a sua gestão é um processo complexo devido a inúmeras variáveis de difícil quantificação e a mensuração de sua influência nos riscos. Desta forma, a identificação e priorização dos riscos advindos de diversas fontes e seu inter-relacionamento é de extrema importância para a sua gestão e consequente mitigação de seus impactos (SVENSSON, 2004).

O conhecimento científico a respeito dos riscos tributários pode melhorar a abrangência da descrição dos fenômenos relacionados, permitir o desenvolvimento de melhores práticas de gerenciamento de riscos e custos tributários, além de proporcionar o desenvolvimento de políticas públicas para o aumento da competitividade das empresas em atividade no Brasil.

Desta forma, reconhecendo-se este fenômeno, como ocorre empiricamente, então, o processo de gerenciamento do risco de conformidade tributária?

Esta análise permite que sejam identificados os eventos que podem trazer riscos tributários, bem como os fatores que os desencadeiam, auxiliando em um melhor entendimento do problema a ser combatido.

A percepção da probabilidade e do impacto no resultado, representados pelos riscos de *compliance* tributária, são importantes para o desenvolvimento de uma resposta à sua ocorrência e do delineamento de seu monitoramento e gerenciamento, permitindo traçar estratégias para atacar os fatores de risco.

Portanto, tem-se como objetivo descrever o processo de gerenciamento dos riscos de conformidade tributária, identificar os fatores de risco, e avaliar os métodos de mensuração de riscos.

Preliminarmente, foram levantados os custos de conformidade da empresa; após, foram analisados os processos e procedimentos levados a efeito pela empresa e que possuem relação com o cumprimento da legislação tributária. Desta análise, foram identificados e avaliados os riscos relacionados à conformidade tributária.

A Empresa A, objeto do estudo de caso, implantou o processo de gerenciamento de riscos tributários em 2003, motivada por uma multa tributária lavrada contra si. Por esse motivo, os processos e procedimentos analisados referem-se aos realizados até meados do exercício de 2003, em comparação com aqueles vigentes em 2010.

A avaliação dos riscos foi qualitativa, em função da probabilidade de ser autuada pelo Fisco Estadual e de seu impacto no resultado da empresa, e quantitativa, através da utilização de média aritmética dos riscos tributários e de seu *Value at Risk* (VaR).

Quanto aos riscos tributários, o escopo limitou-se à legislação tributária paulista, relativamente ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

É importante observar que os resultados apresentados nesta pesquisa são específicos para os fatos, situações e contextos observados na empresa objeto de estudo. A metodologia escolhida, denominada de estudo de caso, apresenta como limitação a impossibilidade científica de generalizações ou extrapolações.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A seguir, são apresentados temas que definem a relação entre fisco e contribuinte, custos de conformidade tributária e de riscos e seu gerenciamento.

2.1 Relação de agência entre Fisco e Contribuinte

A literatura tem tratado a relação de agência, com os acionistas no papel de principal e os gerentes como os agentes. Entretanto, o modelo da relação de agência não é rígido, podendo ser caracterizado também pela relação fisco x administrador (MARTINEZ, 1998).

Boadway, Marceau e Mongrain (2002), ao analisarem a evasão fiscal com a participação de dois ou mais agentes, afirmam que a grande maioria da literatura sobre o assunto é apresentada como uma relação de agência, com o principal (fisco) procurando sempre prover os incentivos corretos para que os contribuintes (agentes) declarem e recolham corretamente os tributos devidos.

Reinganum e Wilde (1985) utilizaram-se do modelo principal-agente para estudar as políticas de auditoria tributária, realizada pela *Internal Revenue Service* (IRS), em função das declarações apresentadas pelos contribuintes do imposto de renda.

Neste contexto o Estado, atuando como principal, deseja saber quais são as operações realizadas pela empresa e o seu resultado para cobrar o tributo devido; e o agente procura minimizar o pagamento de tributos e declarar o mínimo de informações possíveis a respeito de seus negócios, seja de forma lícita ou ilícita.

Esta situação é tipicamente denominada de conflito de agência, onde o agente assume um comportamento oportunista visando maximizar o seu bem-estar, em detrimento do principal (SAITO; SILVEIRA, 2008).

Border e Sobel (1987) ao estudarem os problemas enfrentados pelo Estado em relação aos tributos declarados pelos contribuintes, afirmam que estes possuem informações mais precisas a respeito de seus rendimentos, e para que o Estado possa aferir com exatidão as informações do contribuinte pode lançar mão da auditoria, mas que esta opção é muito

dispendiosa. Percebe-se, também neste caso, também a existência do principal, do agente e da assimetria de informações.

Para diminuir esta assimetria, o fisco estabelece diversas obrigações a serem cumpridas pela empresa, as chamadas obrigações tributárias acessórias.

O Estado, ao instituir tais obrigações acessórias¹, determina a formalização dos registros levados a efeito pelo contribuinte quanto à mensuração e determinação dos tributos devidos para facilitar a verificação em relação à exatidão de seus cálculos e recolhimento aos cofres públicos (CARVALHO, 2004).

As declarações, exigidas pelo fisco dos contribuintes, não se prestam apenas para que o principal possa aferir o tributo devido pelo agente, mas também conhecer as operações realizadas com os demais contribuintes.

Em razão da complexidade da legislação tributária e do volume de obrigações acessórias a serem cumpridas, as empresas despendem recursos consideráveis para a questão, os quais são definidos como custos de conformidade tributária.

2.2 Custos de conformidade tributária

Para uma empresa, o custo da tributação pode ser visualizado da seguinte forma:

Figura 2.1 – Custos da tributação para uma empresa

Fonte: Sandford, Godwin e Hardwick (1989), adaptado pelo autor

Os tributos recolhidos representam a apropriação, por parte do Estado, de uma parcela da riqueza gerada pela sociedade para o financiamento de sua máquina administrativa e a prestação das mais diversas atividades estatais em prol da população.

¹ Carvalho (2004) cunha a expressão “deveres instrumentais ou formais” para melhor definir as obrigações tributárias acessórias, segundo a hermenêutica jurídica.

A influência que os tributos exercem sobre os agentes econômicos na alocação dos fatores de produção, cujos resultados nem sempre estão alinhados com a eficiência econômica, são chamados de custos de distorção dos tributos na economia (SANDFORD; GODWIN; HARDWICK, 1989).

Os custos de conformidade tributária representam todos aqueles custos incorridos por contribuintes ou terceiros, como empresas, com o propósito de satisfazer todos os requisitos e obrigações impostas por um sistema tributário. Incluem-se nesta definição o custo de aquisição de conhecimento, suficiente para satisfazer todas as determinações tributárias, registrar e guardar os recibos e outros documentos necessários para o preenchimento de declarações fiscais; o pagamento de profissionais especializados em tributação e a remuneração de funcionários que tratam de questões tributárias; custos incidentais como postagem, telefone e viagens para encontrar-se com os consultores ou com a repartição pública tributária (SANDFORD; GODWIN; HARDWICK, 1989).

Estes autores afirmam que a manutenção de registros fiscais, de forma rigorosa, pode forçar a empresa a utilizar-se de sistemas de informações financeiras mais eficientes, podendo trazer vantagens gerenciais, pois a existência de registros contábeis mais apurados, podem subsidiar uma melhor decisão em relação aos negócios (EVANS, 2001).

O trabalho localizado que possui a maior profundidade sobre o assunto, no Brasil, foi o realizado por Bertolucci (2001), em sua dissertação de mestrado de controladoria e contabilidade junto à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, não sendo constatada a publicação de outro trabalho sobre o tema até a data da realização deste levantamento bibliográfico.

Segue quadro com os artigos localizados, com um breve relato de suas descobertas.

autor(es)	resumo dos trabalhos realizados
Sandford, Godwin e Hardwick (1989)	Conduziram estudos (1986/1987) especificamente sobre o IVA em empresas britânicas, enviando questionários via postal para aproximadamente 3.000 empresas, as quais apenas 680 responderam. Os custos de conformidade desta modalidade de tributo foram de 3,69% dos lucros.
Slemrod e Blumenthal (1996)	Conduziram estudos com aproximadamente 1.300 grandes empresas americanas em 1992, e detectaram que os maiores custos atribuídos a questões tributárias estaduais são consequência da não uniformidade dos sistemas tributários estaduais, e que a reforma tributária levada a efeito em 1986 aumentou os custos de conformidade.
Kaplow (1996)	O governo possui à disposição diversas ferramentas para a conformidade: declarações de informações econômico-fiscais, auditoria, penalidades; complexos sistemas tributários impõem altos custos de conformidade.
Franzoni (1998)	Analisa trabalhos empíricos e teóricos realizados sobre evasão fiscal, delineando uma série de fatores que afetam a não conformidade e examina as possíveis formas de correção deste desvio, argumentando que o Estado utiliza-se de dois incentivos para forçar o contribuinte à conformidade:

	probabilidade de ser auditado e penalidade.
Bertolucci (2001)	Pesquisa de custos de conformidade tributária realizada em companhias de capital aberto. Na média, tais custos representaram 0,32% do faturamento anual. Constatou-se a forte regressividade dos custos, e que os recursos internos representam aproximadamente 80%; as atividades de controladoria, jurídico e informática representam 33,8% do custo total.
Slemrod e Venkatesh (2002)	Conduziram estudos de conformidade tributária em média e grandes empresas, cujo relatório foi apresentado ao IRS LMSB Division. Os resultados foram a regressividade dos custos em relação ao tamanho da empresa. A comparação foi realizada em função do valor dos ativos, e não do faturamento auferido.
Evans e Tran-Nam (2002)	Pesquisa realizada com o intuito de mensurar o impacto da introdução de uma nova forma de tributação na Austrália. Para as grandes empresas, o maior componentes dos custos serão os custos internos, pois deverá haver dispêndio em relação a cursos de treinamento, o maior tempo despendido pelo pessoal para a preparação das declarações e a ocorrência de possíveis incidentes até familiarizarem-se com a nova metodologia; para as pequenas e médias empresas, o maior componente dos custos será da contratação de consultores externos com o conhecimento desta nova metodologia.
Blazic (2004)	Realizou levantamento dos custos de conformidade tributária de pequenas empresas na Croácia. Na grande maioria dos casos, o proprietário era quem realiza a maior parte das atividades relacionadas à tributação, motivo pela qual o tempo despendido foi o custo mais citado e o de maior mensuração. Os resultados indicam que os custos de conformidade tributária correspondem a 0,8% do faturamento, comprovando a regressividade relatada em outros países.
Kopezuk (2006)	A complexidade de uma legislação tributária aumenta a probabilidade da ocorrência de erros no cálculo dos tributos e, conseqüentemente, os custos da tributação.
Das-Gupta (2006)	Levantamento realizado na Índia, relativamente ao biênio 2000-2001, em relação ao imposto de renda, constatou-se que: o custo de conformidade tributária é da ordem de 0,21% das receitas; 70% das empresas pesquisadas utilizam-se de consultor tributário externo devido à complexidade do sistema tributário e da alta frequência de sua alteração.

Quadro 2.1 – Artigos relacionados com custos de conformidade tributária

No Brasil, os custos de conformidade tributária são representados, em sua maioria, pelos recursos empregados para a satisfação das obrigações de fazer, determinadas pelas legislações tributárias às quais está sujeito o contribuinte.

O descumprimento das obrigações tributárias nos ditames da legislação aplicável pode implicar em penalidade para a empresa, representada por multa ou a adoção de um regime especial, aumentando consideravelmente os custos de conformidade tributária.

Em relação às multas pecuniárias, o custo da desconformidade varia conforme a presunção de culpa ou dolo da empresa em lesar o Fisco.

Exemplificando, há previsão legal de multas de 1% do valor da operação, em casos leves de irregularidade, tais como erro na escrituração dos valores, remetentes ou destinatários nos livros fiscais, e de multas até de 100% do valor da operação nos casos em que, de forma dolosa a empresa emite uma nota fiscal (NF) com o valor real na primeira via (a que acompanha a mercadoria e deve ser entregue ao destinatário), e na segunda via (a utilizada

pela empresa para escriturar as suas saídas) em valor menor, justamente para reduzir o montante de imposto a ser recolhido.

No caso da empresa não realizar o pagamento do auto de infração, além de sofrer processo de execução fiscal, os seus sócios, diretores ou gerentes correrão o risco de sofrerem processo por crime de sonegação fiscal, tendo que contratar advogados para defendê-los.

Percebe-se que as consequências da materialização de um risco tributário em autuação fiscal, podem não ficar limitadas à perda de parte do patrimônio de uma entidade, o que denota a importância da existência de um gerenciamento eficiente dos riscos tributários.

As empresas estão cada vez mais cientes da importância da *compliance* tributária, não limitando-se apenas aos seus custos (EVANS, 2003).

2.3 Controles internos

Controles internos são, conforme Almeida (1996, p. 50), “o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

Desta forma, os controles internos possuem tanto a finalidade de contribuir para a eficiência operacional da organização, como objetivam a veracidade dos dados contábeis.

Eles manifestam-se de diversas formas, desde um simples procedimento operacional para a elaboração de processos, até a revisão de avaliações de desempenho e que envolvem os mais diversos níveis administrativos por um período de tempo significativo (MERCHANT; OTLEY, 2007).

O COSO faz a seguinte definição de controle interno (COSO, 1992, tradução livre):

Controle interno é amplamente definido como um processo, realizado pela diretoria de uma entidade, gestores e outras pessoas, projetado para conferir uma razoável segurança do cumprimento dos objetivos traçados, nas seguintes categorias:

- efetividade e eficiência das operações;
- confiabilidade das demonstrações financeiras;

- conformidade com as leis e normas vigentes.²

Desta definição, percebe-se que a sua finalidade é a de que os objetivos traçados pela empresa sejam atingidos com razoável segurança.

A análise dos controles internos não pode ser dissociada da do risco. A existência de qualquer atividade ou procedimento abre a possibilidade da ocorrência de risco em sua execução.

No contexto de governança corporativa, a intensidade da interconexão entre risco e controle interno levou a uma redefinição deste, de controle interno para gerenciamento de riscos (SPIRA; PAGE, 2003).

Em função das diversas crises ocorridas em meados de 1990, houve um movimento crescente, por parte das organizações, de que o gerenciamento de riscos deve ser relacionado de forma explícita com os objetivos organizacionais (POWER, 2009).

2.4 Gerenciamento de riscos

Toda empresa enfrenta incertezas na condução de suas operações, e que podem interferir na sua função principal, que é a geração de valor às partes interessadas. O gerenciamento de riscos corporativos permite à administração um tratamento eficaz quanto a estas incertezas e aos riscos a elas inerentes.

Não há um consenso em relação a uma definição precisa de risco. Após um levantamento da literatura a respeito, encontramos as seguintes definições, contidas no Quadro 2.2:

Referência	Definições de risco
Renn (1998, p. 51)	<i>"Risks refer to the possibility that human actions or events lead to consequences that affect aspects of what humans value."</i>
Stoneburner, Goguen e Feringa (2001, p. 1)	<i>"Risk is the net negative of the exercise of a vulnerability, considering both the probability and the impact of the occurrence."</i>
Federation of European Risk	"risco pode ser definido como a combinação da probabilidade de um

² Internal control is broadly defined as a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

1. Effectiveness and efficiency of operations.
2. Reliability of financial reporting.
3. Compliance with applicable laws and regulations

Management Association (2003, p. 3)	acontecimento e das suas consequências"
COSO (2004a, p. 16)	<i>"Risk is the possibility that an event will occur and adversely affect the achievement of objectives"</i>
Crouhy, Galai e Mark (2004, p. 423)	"O risco operacional não é um conceito bem definido. No contexto de uma instituição comercial ou financeira, denota uma série de possíveis falhas na operação de uma empresa sem uma relação direta com questões de mercado ou risco de crédito."
Trapp (2004, p. 25)	"um evento, esperado ou não, que pode causar impacto no capital ou ganhos de uma instituição".
Damodaran (2004, p. 140)	"Nas finanças, nossa definição de risco é diferente e mais ampla. O risco, como o vemos, é a probabilidade de recebermos como retorno sobre um investimento algo inesperado."
Assaf Neto (2008, p. 215)	"[...] o risco pode ser entendido pela capacidade de se mensurar o estado de incerteza de uma decisão mediante o conhecimento das probabilidades associadas à ocorrência de determinados resultados ou valores."
Pindyck e Rubinfeld (2010, p. 140)	"Tal incerteza é caracterizada pelo termo <i>risco</i> nos casos em que cada um dos possíveis resultados e sua correspondente probabilidade são conhecidos."
Baraldi (2010, P. 31)	"Riscos empresariais são todos os eventos e expectativas de eventos que impedem a empresa e as pessoas da empresa de ganharem dinheiro e respeito."
Ferreira (2010)	"Situações em que há probabilidades mais ou menos previsíveis de perda ou ganho"

Quadro 2.2 - Conceitos de risco localizados na literatura

O conceito de risco está intimamente ligado ao retorno, através de uma correlação positiva entre a volatilidade dos resultados inesperados, e a rentabilidade de um ativo ou passivo (JORION, 1999, p. 3).

Para a definição do risco, a probabilidade é um importante componente para a sua avaliação e determinação, podendo, os seus valores, serem estabelecidos de forma subjetiva ou objetiva (PENHA; PARISI, 2005).

No presente trabalho, utilizar-se-à a definição de risco de COSO (2004a, p. 22), a qual o "risco é representado pela possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos".

A matriz de riscos é uma ferramenta que pode ser utilizada para uma mensuração qualitativa, onde a grandeza do risco é definida pela composição da probabilidade de sua ocorrência e o impacto financeiro no resultado (PAULO et al., 2007), sendo que para a avaliação quantitativa, normalmente utiliza-se de modelos probabilísticos ou não probabilísticos (COSO, 2004a).

Os riscos associados à operação de uma empresa são chamados de riscos operacionais, subdividindo-os em risco de falha operacional e risco operacional estratégico. Classifica-se como risco de falha operacional todo aquele originado durante as operações da

empresa e normalmente associado aos fatores de pessoal, processos e tecnologia, recursos estes considerados internos; e risco operacional estratégico quando decorrente de fatores ambientais externos, tais como mudança no regime político e regulador (legislação), a entrada de concorrentes ou de novos sócios, intempéries, etc. (CROUHY; GALAI; MARK, 2004).

Estudos conduzidos por Ashbaugh-Skaife, Collins e Kinney Jr (2007) afirmam que os fatores de risco compreendem a complexidade e o escopo de todas as operações da empresa.

Não há um ambiente completamente desprovido de risco, mas estes podem ser evitados, reduzidos ou mitigados.

O gerenciamento de riscos engloba os conhecimentos, os métodos, os processos e procedimentos, as ações implementadas e melhoradas de forma contínua, visando a redução de prejuízos e o incremento dos benefícios na realização dos objetivos e metas estratégicas (BARALDI, 2010).

Compreende o conhecimento de suas causas e consequências, da percepção das oportunidades, através de procedimentos de identificação, quantificação, seleção, decisão, informação e comunicação, e aperfeiçoamento das respostas ao risco (BARALDI, 2010).

Após o estabelecimento dos objetivos, é essencial a identificação e mensuração dos riscos, para que possam ser estabelecidas estratégias para o seu gerenciamento, de forma a evitar ou minimizar o seu impacto, devendo ser periodicamente avaliadas o seu desempenho, com o intuito de aferir a necessidade de se realizar ajustes nas respostas ao risco previamente estabelecidas (CROUHY; GALAI; MARK, 2004).

O gerenciamento de riscos é um tema atual, sendo introduzido nas empresas, notadamente em suas práticas gerenciais, permitindo antecipar potenciais perdas.

Não foca apenas a organização como um todo, mas também áreas específicas tais como: risco de mercado, crédito, operação, publicação de demonstrações financeiras e de conformidade às leis e regulamentos (MERCHANT; OTLEY, 2007).

2.5 Gerenciamento de riscos tributários

O gerenciamento de riscos tributários não se confunde com planejamento tributário. Fabretti (2009, p. 8) define planejamento tributário, como “o estudo feito preventivamente, ou

seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas”.

Depreende-se, portanto, que o planejamento tributário é a busca de dispositivos legais com a finalidade de minimizar o ônus tributário, focando essencialmente a economia tributária e o aumento do lucro.

Já o gerenciamento de riscos tributários está relacionado com os riscos em processos e procedimentos voltados ao correto cálculo do tributo a ser recolhido, bem como a satisfação das demais obrigações tributárias acessórias.

Portanto, para o presente trabalho, o risco está relacionado ao gerenciamento de riscos tributários, e não ao planejamento fiscal.

Nesta linha, define-se risco tributário como “todos aqueles riscos que podem criar um resultado tributário inesperado” (NEUBIG; SANGHA, 2004, p. 114, tradução nossa).

As atividades relacionadas à conformidade tributária transcendem o departamento de contabilidade, muito embora a maioria de seus procedimentos esteja concentrado nesta unidade.

A avaliação de riscos e as atividades de controle envolvem a identificação das formas em que a empresa pode incorrer em custos excessivos de conformidade e de tributação (GOODMAN, 2004), podendo ser desencadeadas por fatores externos, internos, ou ambos (ERNST & YOUNG, 2008).

Destarte, a complexidade da legislação tributária pode levar as empresas a interpretações diversas do Fisco, aumentando o risco tributário.

Percebe-se, portanto, que os riscos à conformidade tributária podem prejudicar a eficiência de uma empresa e impactar o seu resultado de forma negativa.

A existência de um processo de gerenciamento de riscos tributários, independente e segregado daquele responsável pelos riscos corporativos, é uma tendência nas multinacionais americanas (WUNDER, 2009).

2.6 COSO

Em função dos diversos escândalos financeiros, notoriamente no final da década de 1980 e início de 1990, foi criado, nos Estados Unidos, o COSO³, uma instituição privada, com a finalidade de estudar assuntos relacionados às demonstrações financeiras com vistas à sua melhoria e proporcionar às empresas um padrão seguro no monitoramento de seus sistemas de controles internos, resultando ao final, a publicação do *Internal Control – Integrated Framework*.

A obra supra teve, como foco, os sistemas de controle interno, e buscou auxiliar as empresas a avaliar e aperfeiçoar tais sistemas (COSO, 2004a).

Após a publicação, o gerenciamento de riscos tornou-se cada vez mais fonte de preocupação das empresas, que necessitavam de uma estratégia sólida, capaz de identificar, avaliar e administrar riscos (COSO, 2004a).

Em 2001, o COSO iniciou estudos voltados aos riscos, coincidindo com a ocorrência de novos escândalos de fraudes em empresas, principalmente nos Estados Unidos, gerando enormes prejuízos a acionistas, empregados e outras partes interessadas (COSO, 2004a).

Com o auxílio da *PricewaterhouseCoopers*, apresentou em 2004 o *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Empresariais – Estrutura Integrada), adicionando aspectos estratégicos e de governança em relação ao *Internal Control – Integrated Framework*, focando a gestão de riscos (COSO, 2004a), tornando-se em pouco tempo uma referência em relação a gerenciamento de riscos (POWER, 2009).

O COSO define gerenciamento de riscos corporativos como um processo contínuo conduzido por aqueles que trabalham em uma empresa em todos os níveis, utilizado para a definição de estratégias, identificação e administração de eventos que possam ocorrer e que poderão afetar a empresa, garantindo de forma razoável a persecução dos objetivos, e têm por finalidade (COSO, 2004a):

- ✓ Alinhar o apetite ao risco com a estratégia adotada – a administração avalia a tolerância ao risco da empresa, ao analisar as estratégias delineadas e os objetivos relacionados, desenvolvendo mecanismos de gerenciamento a estes riscos;

³ Formado por representantes da *American Accounting Association*, *American Institute of Certified Public Accountants*, *Financial Executives International*, *The Association for Accountants and Financial Professionals in Business* e *Institute of Internal Auditors*.

- ✓ Robustecer a determinação da resposta aos riscos – o gerenciamento de riscos torna possível uma precisão na identificação e escolha de alternativas às respostas aos riscos (evitar, reduzir, compartilhar e aceitar os riscos);
- ✓ Reduzir as surpresas e prejuízos operacionais – as empresas adquirem melhor aptidão para a identificação de eventos potencialmente impactantes e a seleção de respostas a eles, reduzindo os imprevistos indesejáveis e seus impactos no resultado;
- ✓ Identificar e administrar riscos múltiplos e entre empreendimentos – toda empresa está sujeita a uma série de riscos, e que podem afetar diversas áreas da organização. O gerenciamento de riscos corporativos torna possível o estabelecimento de respostas integradas aos diversos riscos;
- ✓ Aproveitar as oportunidades – a identificação dos eventos em potencial possibilita a empresa em aproveitar as oportunidades de forma proativa;
- ✓ Otimização do capital – o conhecimento de informações pertinentes em relação aos riscos permite a administração avaliar as necessidades de capital e aprimorar a alocação deste.

Partindo-se da missão estabelecida por uma organização, a sua administração delinea os planos principais, estabelece as estratégias e determina o alinhamento dos objetivos nos diversos níveis organizacionais. O gerenciamento de riscos corporativos é voltado para a consecução dos objetivos da organização, e são classificados em (COSO, 2004a):

- Estratégicos – metas gerais, em sintonia com a missão da empresa;
- Operações – eficiência e eficácia na utilização dos recursos disponíveis;
- Comunicação – fidedignidade dos relatórios emitidos;
- Conformidade – obediência às leis e às legislações aplicáveis.

O COSO (2004a) determina uma série de eventos para a gestão de processos em ambiente de controle, permitindo à administração levar em consideração os riscos às quais uma empresa está exposta, e avaliar os controles necessários para o gerenciamento dos riscos identificados.

O ponto central do gerenciamento de riscos são os eventos que podem afetar os resultados estabelecidos pela organização. O modelo sugerido pelo COSO, não objetiva a

eliminação total dos riscos, mas sim o seu controle a níveis aceitáveis conforme o apetite ao risco da empresa.

O processo de gerenciamento de riscos empresariais, preconizado pelo COSO (2004a), é constituído dos seguintes componentes:

- ✓ Ambiente interno – a direção estabelece uma política relacionada ao tratamento dos riscos, assim como os limites à tolerância ao risco. O ambiente interno estabelece a forma como os riscos serão identificados e abordados pelo pessoal, assim como o seu gerenciamento, e a fixação dos valores éticos e morais do pessoal envolvido;
- ✓ Fixação dos objetivos – os objetivos devem estar previamente estabelecidos, antes que a administração identifique os eventos que poderão afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos garante que a alta direção institua um processo para estabelecer os objetivos alinhados com a missão da organização;
- ✓ Identificação de eventos – os eventos em potencial, sejam eles internos ou externos, e que podem prejudicar a realização dos objetivos estabelecidos, devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades;
- ✓ Avaliação de riscos – os riscos identificados são analisados, e mensurados o impacto e a probabilidade de sua ocorrência, inclusive quanto aos seus efeitos inerentes e residuais, para determinar a forma como serão administrados;
- ✓ Resposta a risco – a direção da empresa seleciona a resposta ao risco, podendo ser: evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar. A partir desta seleção, formula um conjunto de medidas destinadas a alinhar o risco com a tolerância e o seu apetite;
- ✓ Atividades de controle – estabelecimento e implementação de políticas e procedimentos para assegurar a eficácia da resposta ao risco;
- ✓ Informações e comunicações – as informações consideradas relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas de forma tempestiva, para que as pessoas envolvidas cumpram com as suas atribuições;
- ✓ Monitoramento – a integridade do processo de gerenciamento de riscos é monitorada, e as correções necessárias são implementadas. O monitoramento pode ser realizado através de atividades gerenciais contínuas, de avaliações independentes, ou de ambas as formas.

Infere-se que tais componentes contemplam toda a estrutura da empresa, possibilitando à administração, um instrumento eficiente de apoio à tomada de decisão.

Tais componentes inter-relacionam-se entre si, cujas relações podem ser visualizadas no Fluxograma 2.1:

Fluxograma 2.1 - Atividades de gerenciamento de riscos em uma empresa, segundo as diretrizes estipuladas em COSO

Fonte: Adaptado pelo autor com base em Baraldi (2010, p. 38).

3. METODOLOGIA

Para alcançar o objetivo, que é descrever o processo de gerenciamento dos riscos de conformidade tributária, identificar os fatores de risco, e avaliar os métodos de mensuração de riscos, foi escolhida uma abordagem metodológica empírico-analítica, com a condução de um estudo de caso que amolda-se à proposta desta pesquisa, devido à complexidade do fenômeno a ser estudado.

Com o propósito de conferir uma maior validade científica, Yin (2010) recomenda a realização de um protocolo de estudo de caso para orientar o pesquisador na coleta de dados de um caso único.

O protocolo serve para garantir que os resultados de uma pesquisa sejam similares quando da replicação do estudo de caso, funcionando também como um *check list* dos passos a serem observados pelo investigador (MARTINS, 2008).

A presente pesquisa dos riscos à conformidade tributária, limitar-se-à a legislação tributária paulista, focando, portanto, apenas os pontos de interesse desta legislação e os procedimentos que possam refletir no seu descumprimento. Realizou-se uma análise aprofundada dos processos e procedimentos de uma empresa que estão associados à tributação, de seus custos de conformidade tributária e as suas relações.

3.1 Seleção do caso

A Empresa A foi selecionada com base nas seguintes razões:

- apresenta uma estrutura clara, dedicada à conformidade tributária e incorre em riscos com a tributação, com ajustes em resposta ao risco;
- consentimento da administração – para o levantamento de informações relativas à tributação e de processos e procedimentos internos, assim como dados financeiros, torna-se primordial a autorização para acessá-los;
- acessibilidade – o pesquisador teve acesso à direção da empresa, do consultor tributário externo e do contabilista.

No ano de 2003, a Empresa A passou por uma auditoria fiscal por parte do Fisco paulista. As irregularidades constatadas resultaram em uma multa tributária que impactou significativamente o resultado daquele exercício.

Em função desta multa, os diretores resolveram contratar dois consultores tributários externos para a implantação de um gerenciamento de riscos tributários.

Em 2009, empreendeu diversas ações visando a adaptação e adequação dos processos e procedimentos para o manuseio da nota fiscal eletrônica – NFE. Em 2009, alguns de seus fornecedores já a emitiam, mas, para ela, a emissão tornou-se obrigatória apenas em 2010.

A Empresa A é uma indústria nacional do ramo calçadista masculino, cujo regime jurídico é a de responsabilidade limitada. Atua no mercado há mais de 25 anos, possui aproximadamente 865 funcionários, sendo 800 no setor produtivo e 65 no setor administrativo, com capacidade produtiva de 7.000 pares/dia. Faturou, em 2010, aproximadamente R\$ 90 milhões e, além de atuar no mercado nacional, em todos os estados brasileiros, exporta para mais de 25 países.

A sua estrutura administrativa é composta dos seguintes departamentos: financeiro, comercial, marketing, contábil, recursos humanos, pessoal, exportação, compras, transportes, desenvolvimento, planejamento, produção e segurança do trabalho, com cada departamento chefiado por um gerente.

Os departamentos são divididos entre os três sócios, que são os únicos diretores, não existindo a figura do presidente, uma vez que as questões consideradas estratégicas são resolvidas por eles, através de maioria.

O departamento de contabilidade absorve todas as questões tributárias levantadas pelos demais setores, sendo composto por um auxiliar contábil, dois auxiliares fiscais e um auxiliar de escritório, perfazendo um total de quatro funcionários chefiados pelo contabilista, sob a supervisão do consultor tributário externo.

Os lançamentos contábeis e fiscais realizados pelos demais departamentos são revisados pelo contabilista e pelo consultor tributário externo, assim como incumbe a eles o gerenciamento dos riscos tributários.

Desde 2009, a empresa está obrigada a realizar a escrituração contábil digital e enviá-la ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), sendo que a partir de 2011, os lançamentos fiscais também deverão ser realizados neste formato, a Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Segundo o consultor tributário, há estudos para a implantação de um departamento de controladoria, que seria responsável pelo gerenciamento de riscos empresariais e pelas atividades de controle interno.

3.2 Protocolo do Estudo de Caso

Os procedimentos para a coleta de dados e informações estão estruturados no presente protocolo.

O protocolo serve para orientar a realização da pesquisa, além proporcionar segurança e validade científica ao presente estudo (MARTINS, 2008).

3.2.1 Procedimentos preliminares

Data agendada, local e contato: 06 de dezembro de 2010, às 9 h, na sede do escritório do consultor tributário externo.

Objetivo: Apresentar o trabalho científico a ser desenvolvido, obter a anuência dos sócios para o fornecimento das informações necessárias e autorização para a realização dos procedimentos para a coleta de dados.

Informações gerais: Obtenção de dados para a caracterização da empresa, tais como: objeto empresarial, data de fundação, número de funcionários, estrutura administrativa, faturamento, forma de distribuição dos produtos e produção efetiva (todos relacionados ao exercício de 2010).

Viabilidade para a obtenção de informações e dos procedimentos para a coleta de dados: Solicitada autorização aos sócios para a obtenção de dados, disponibilidade de funcionário para fornecê-las, identificação dos funcionários que possuam informações relevantes para a pesquisa e autorização para entrevistá-los, possibilidade de observação dos procedimentos *in loco*, restrições quanto às anotações, acesso ao sistema da empresa, perguntas a serem realizadas aos entrevistados e ao uso de aparelho para gravar as entrevistas.

3.2.2 Procedimentos de coleta de dados

Pessoas e locais visitados - As observações foram realizadas diretamente na empresa, e os entrevistados foram o consultor tributário externo e o contabilista, cujas datas estão indicadas no transcorrer da descrição dos procedimentos. Os diretores designaram o consultor externo para detalhar o processo de gerenciamento de riscos tributários, pois além de ter sido o responsável pela sua implantação, afirmaram desconhecer este assunto.

Convencionou-se realizar as entrevistas no escritório do consultor tributário externo e, no caso do contabilista, na própria empresa, quando realizada em horário normal de expediente.

Plano de coleta de dados - O processo de coleta de dados foi realizado por meio de análise documental, entrevistas e observações *in loco* dos procedimentos relevantes ao presente estudo.

A escolha da pessoa a ser entrevistada recaiu sobre o consultor tributário externo, pois foi um dos responsáveis pela implantação do sistema integrado entre os departamentos, além da reformulação dos procedimentos internos. A entrevista com o contabilista foi utilizada para coletar informações mais específicas das rotinas do departamento de contabilidade. Os roteiros das entrevistas estão descritos no Apêndice A.

Realizou-se visitas à Empresa A, após as entrevistas, para a realização de observações sistemáticas dos procedimentos detalhados pelos entrevistados, complementando-se assim, as informações coletadas.

Questionário para o levantamento dos custos de conformidade da Empresa A –

Para a sua construção, utilizou-se como ponto de partida, o questionário utilizado por Slemrod e Venkatesh (2002) ao pesquisarem as médias e grandes empresas americanas.

Após a sua análise, buscou-se reforço dos conceitos teóricos em Sandford, Godwin e Hardwick (1989), sendo esta obra citada como referência, pela grande maioria de pesquisadores nos estudos de conformidade tributária como referência.

Procurou-se redigir as questões de uma forma mais clara possível, a fim evitar interpretações equivocadas e que poderiam levar a respostas não condizentes com a proposta.

O questionário, após a sua elaboração, foi apresentado a um contabilista titular de um escritório de contabilidade, sem qualquer relacionamento com os entrevistados ou com a empresa, e não apontou dificuldades no seu entendimento.

O questionário encontra-se no Apêndice B.

3.2.3 Questões para o levantamento de informações para o estudo de caso

Esta parte do protocolo foi constituída de questões que refletem o objetivo da pesquisa. Através de revisão teórica sobre o tema abordado, elaborou-se os roteiros de entrevistas e o plano de dados a serem levantados (Apêndice A) para a coleta das informações desejadas, conforme discorridos a seguir.

a-) Obrigações tributárias paulistas

Em 07 de janeiro de 2011, foi realizada entrevista no escritório do consultor tributário externo para o levantamento das seguintes informações:

- obrigações tributárias principais;
- obrigações tributárias acessórias as quais a empresa está compelida a observar;
- procedimentos para a sua realização;
- modificações introduzidas;
- departamentos e setores envolvidos.

No ano de 2003, a Empresa A foi objeto de auditoria fiscal, e que resultou na lavratura de uma multa cujo montante impactou de forma significativa o resultado da empresa naquele exercício.

As irregularidades constatadas não foram apenas de caráter tributário, mas também de inconsistências contábeis, com repercussão no âmbito tributário.

Nesta época, os sistemas não eram integrados e não havia nenhum procedimento de controles internos ou de gerenciamento de riscos.

Para diminuir o risco de uma nova autuação fiscal, os diretores contrataram dois consultores tributários externos para uma revisão completa dos processos e procedimentos internos da empresa, com vistas à redução dos riscos de desconformidade tributária.

Portanto, foram levantados os dados referentes às operações realizadas até o ano de 2003, de 2003 até 2009 e após 2009, este último período, com o advento da nota fiscal eletrônica (NFE), e as impressões acerca destas mudanças.

Após o detalhamento destas informações, foi realizada uma revisão do teor da entrevista e anotados alguns pontos críticos para um melhor entendimento dos procedimentos levados a efeito.

No dia 12 de janeiro de 2011, foi realizada uma visita à empresa, a fim de observar a realização dos procedimentos descritos, bem como coletar outras evidências que poderiam auxiliar em sua análise.

Nesta data, o contabilista acompanhou as observações e foram coletadas as suas impressões sobre as modificações realizadas.

Muito embora não fosse o responsável pelo departamento de contabilidade nesta época, foi contratado pela Empresa A por indicação do consultor tributário externo, auxiliando-o no processo de implantação dos novos procedimentos.

Após as observações, foram elaborados os fluxos das operações e apresentados ao consultor tributário externo e ao contabilista no dia 21 de janeiro de 2011, na sede da Empresa A, que fizeram algumas considerações finais sobre os fluxogramas e em alguns procedimentos.

A previsão inicial era de que apenas uma entrevista com o consultor tributário, seguido de observação no local, seria suficiente. Entretanto, devido à complexidade e quantidade de informações a serem apreendidas, foram necessárias adicionalmente uma entrevista com o contabilista e posteriormente uma reunião conjunta deste com o consultor externo.

b-) Custos de conformidade tributária

Em 09 de fevereiro de 2011, foi realizada uma reunião no escritório do consultor tributário externo, com o objetivo de realizar o levantamento dos custos de conformidade tributária paulista da Empresa A.

Preliminarmente, realizou-se uma breve introdução sobre os conceitos envolvidos em relação ao tema e como alguns custos são tratados pela literatura, tais como os custos dos funcionários envolvidos e do rateio de alguns recursos que são utilizados pelos demais setores administrativos.

Foi apresentado ao respondente o questionário (Apêndice B) e debatida cada questão para certificar-se de que o consultor assimilou os conceitos, procurando reduzir os riscos de uma resposta equivocada.

Em relação à questão nº 2, ressaltou-se que havendo o pagamento de horas extras com atividades relacionadas à tributação, este montante deveria ser subtraído do valor atribuído à questão nº 1.

Após uma análise completa, o respondente requisitou prazo para a entrega das respostas. Alegou que muitas das informações solicitadas estão contidas nos livros contábeis e que o rateio e a identificação de alguns gastos teriam melhor precisão se analisados conjuntamente com o contabilista.

A previsão inicial era de que o questionário seria preenchido em até dois dias úteis, entretanto foi devolvido em 18 de fevereiro de 2011, portanto nove dias após a entrega. O respondente argumentou que a sua percepção do rateio de alguns custos era divergente com a do contabilista, o que levou-os a realizar uma reflexão cuidadosa para melhor atender aos objetivos do questionário.

Quando de sua devolução, aproveitou-se a oportunidade para realizar uma análise das respostas junto ao respondente para certificar-se de que os dados preenchidos realmente condiziam com as questões. Esta revisão não resultou em retificação de qualquer resposta das questões contidas no questionário.

Não foi possível a realização dos custos de conformidade tributária do ano de 2002, pois os livros contábeis, e seus respectivos registros digitais, foram eliminados pela Empresa A, em função da ocorrência da decadência.

c-) Riscos ao cumprimento da legislação tributária paulista

Em 23 de fevereiro de 2011, procedeu-se à entrevista no escritório do consultor tributário externo, com o objetivo de levantar os riscos e seus fatores para o cumprimento da legislação tributária paulista. A previsão inicial era de que neste dia seria esgotado este assunto.

Após uma introdução sobre o risco, bem como a metodologia COSO (2004b) a ser empregada, procedeu-se à identificação do que seria considerado risco nos procedimentos realizados pela Empresa A.

Devido à complexidade das informações, requereu o consultor que o prosseguimento da entrevista fosse realizado em 26 de fevereiro de 2011 e com a presença do contabilista, o que foi prontamente atendido.

Nesta data, levantou-se as seguintes informações:

- ✓ Identificação dos eventos que aumentam os riscos de desconformidade tributária, onde ocorrem, o número de ocorrências no ano, em 2002 e em 2010;
- ✓ os responsáveis e os procedimentos de controles internos;
- ✓ os fatores de risco que contribuem para a sua ocorrência, segundo a classificação do COSO (2004b);
- ✓ classificação dos eventos nos quesitos de probabilidade e de impacto no resultado da empresa;
- ✓ identificação dos eventos aos quais a Empresa A dedica maior atenção para minimizá-los, e aqueles em que não há muita preocupação em resolvê-los;
- ✓ as respostas aos riscos identificados quando da sua ocorrência.

Após a tabulação dos resultados, agendou-se novamente uma reunião com o consultor e o contabilista em 12 de março de 2011 para a sua apresentação dos mesmos, não havendo reparos por parte destes.

d-) Monitoramento dos processos e procedimentos

Nos dias 13 e 14 de junho de 2011 foi realizada na Empresa A, entrevista com o consultor tributário externo e o contabilista, com o objetivo de levantar a forma de monitoramento dos riscos tributários.

Após uma breve explicação das atividades de monitoramento, segundo o COSO (2004b), e munido de informações obtidas nas entrevistas anteriores, solicitou-se aos entrevistados que descrevessem como é realizada esta atividade do gerenciamento de riscos tributários.

3.3 Identificação e avaliação dos eventos

A metodologia pode variar significativamente, devido ao fato de que muitos dos riscos são de difícil avaliação quantitativa, gerando assim, grande carga de subjetividade em sua avaliação.

Para a identificação e avaliação de riscos, normalmente utilizam-se de inventário de eventos, *workshop*, realização de entrevistas e questionários (COSO, 2004b; STONEBURNER et al., 2001).

A realização de *workshop* demandaria a reunião de um pequeno grupo de funcionários oriundos de diversos setores e que realizam procedimentos ligados à tributação, o que não foi autorizado pelos diretores.

Optou-se, portanto, pelo levantamento de inventário de eventos passados e a realização de entrevistas com o consultor tributário e com o contabilista em virtude de serem eles os que possuem maior contato com questões tributárias, além de serem responsáveis pela conferência, por amostragem, dos lançamentos realizados pelos demais setores junto ao sistema contábil/fiscal.

3.3.1 Classificação dos eventos por fatores de risco

Este trabalho adaptou a classificação do COSO (2004b) no processo de avaliação qualitativa de riscos, utilizando-se apenas dos seguintes fatores:

- *Fatores internos* –

- pessoal – capacidade dos empregados, erros e fraudes, saúde e segurança;
- processo – capacidade, *design*, execução;
- tecnologia – integridade e disponibilidade de dados, seleção de sistemas, desenvolvimento, alocação, manutenção.

- *Fatores externos* –

- meio ambiente – emissões de poluentes, energia, desastres naturais;
- político – mudança de governo, legislação e regulamentos, política pública;
- tecnológico – interrupções, comércio eletrônico, dados externos, novas tecnologias.

O COSO (2004b) relaciona ainda, como fator de risco interno, a infraestrutura. Entretanto, para o presente trabalho, este engloba basicamente aos equipamentos relacionados à informática, manutenção e suporte, pois os demais ativos não repercutem no risco tributário. Devido a esta redução nos recursos designados a este fator de risco, foram considerados juntamente com o fator tecnologia; quanto aos externos, por tratar-se de análise de riscos tributários, não serão utilizados os fatores econômico e social.

Em relação ao fator de risco político, presente na metodologia COSO, será considerada apenas as alterações na legislação tributária. Desta forma, para uma melhor inteligência, utilizar-se-á a expressão tributação, definida por Crouhy, Galai e Mark (2004, p. 426) como um fator de risco externo.

Inseriu-se também, para o presente trabalho, o componente pessoal como fator de risco externo, uma vez que pessoas estranhas à Empresa A podem conspirar para causar-lhe prejuízo.

Portanto, para o presente trabalho, foram selecionados os seguintes fatores de risco:

- Fatores internos –

- pessoal (x1) – valores éticos inadequados, desatenção, falta de comprometimento, falta de capacitação e de capacidade profissional para o desempenho da função;
- processo (x2) – relacionado à eficácia e eficiência das atividades operacionais da empresa, composto de processos e procedimentos, inclusive os realizados por meio de sistemas de informações e que podem levar à desconformidade tributária;
- tecnologia/equipamentos (x3) – todos os equipamentos utilizados, tais como computadores, servidores de armazenamento e de impressão, roteadores via cabo e sem fio, conexão à *internet* que pode não funcionar conforme o esperado.

- Fatores externos –

- meio ambiente (y1) – chuvas, tempestades, raios, inundações, vendaval, etc.;
- pessoal (y2) – pessoas estranhas à organização, que conspiram para extrair vantagens ilícitas, e que podem levar à desconformidade tributária;
- tributação (y3) – mudanças na legislação tributária paulista, legislação federal ou estabelecimento de jurisprudência que tenham repercussões na legislação do ICMS/SP, entendimento da fiscalização estadual divergente do da empresa;
- tecnologia (y4) – todo e qualquer problema ou alterações referente a padrões de sistemas, comunicações entre servidores externos, vírus de computador, etc.

3.3.2 Critérios para avaliação qualitativa dos riscos tributários

Os fatores de risco, tanto os internos quanto os externos, influenciam a ocorrência em potencial de um evento que pode impactar a empresa negativamente.

Para a sua avaliação, são consideradas a probabilidade de sua ocorrência e o seu impacto.

Normalmente, utilizam-se técnicas qualitativas de avaliação quando não há dados confiáveis ou em quantidade suficiente que possa validar uma avaliação quantitativa (COSO, 2004b).

Em virtude da falta de uma cultura de documentação dos eventos ocorridos na empresa, utilizar-se-á o método qualitativo para a mensuração da probabilidade e do impacto dos riscos.

O COSO (2004b, p. 36) utiliza-se dos critérios e escala do Quadro 3.1 para classificar a probabilidade de ocorrência de um evento.

nível	descriptor	probabilidade
1	raro	muito baixa
2	improvável	baixa
3	possível	moderada
4	provável	alta
5	quase certo	muito alta

Quadro 3.1 - Critérios para classificação de probabilidade da ocorrência de risco (COSO, 2004b)

Fonte: COSO(2004b, p. 36)

Pelo fato do presente trabalho se tratar de um estudo dos fatores de risco à desconformidade tributária paulista, a mensuração do impacto dos riscos teve como base as autuações e fiscalizações sofridas pela empresa a partir 1999, e a probabilidade foi relacionada à percepção da empresa na materialização do risco em multa tributária.

Muito embora o consultor externo tenha sido contratado em 2003, foi possível levantar as autuações fiscais lavradas contra a empresa desde 1999, tendo como subsídio as informações trazidas pelos diretores na época dos fatos, e pela experiência dos consultores em relação a outros clientes. A mensuração do impacto terá como parâmetro o valor da autuação fiscal no resultado da Empresa A.

Portanto, para análise do impacto dos riscos, foi utilizada a graduação sugerida pela COSO (2004b, p. 37), conforme Quadro 3.2.

nível	impacto
1	insignificante
2	mínimo
3	moderado
4	alto
5	catastrófico

Quadro 3.2 - Graduação do impacto dos riscos conforme a metodologia sugerida pelo COSO (2004b)

Fonte: COSO(2004b, p. 37)

Ressalte-se que para esta classificação, foi considerada a percepção da Empresa A no final do exercício de 2010.

3.3.3 Cálculo dos riscos tributários paulista

Para o cálculo dos riscos tributários, foram utilizados os dados de todas as entradas e saídas realizadas nos exercícios de 2003 e 2010.

Os riscos identificados no Quadro 4.4 foram agrupados e classificados conforme as infrações descritas no artigo 527 do Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias, Serviço de Transporte Intermunicipal e de Comunicação do Estado de São Paulo (RICMS/SP)⁴, e que também prescreve a penalidade pecuniária a ser imposta.

Os riscos identificados como a3, a4, b1, c4 e c9, do Quadro 4.4, não terão o seu risco calculado devido à ausência de dados suficientes e confiáveis. Não há previsão legal, na legislação tributária bandeirante, para penalizar diretamente a sua ocorrência. A tipificação desta irregularidade somente ocorre quando ocasiona a falta de pagamento do ICMS devido, seja pela ocorrência de saldo credor de caixa, diferença de levantamento de estoque, sempre de forma indireta, e que pode ou não ter influência no correto cálculo do ICMS a ser recolhido.

Quanto aos riscos d1 e d2, do Quadro 4.4, não há como avaliar e quantificar a extensão dos dados eventualmente danificados, além de haver a possibilidade de reconstituição destes dados, se a empresa possuir os documentos físicos, mesmo após a

⁴ Este regulamento foi aprovado pelo decreto estadual n. 45.490/00.

notificação expedida pelo Fisco, bastando, para tanto, solicitar dilação do prazo de forma justificada.

Os riscos a1 e a2 estão relacionados ao c3; o risco c12 e d3 possuem penalidades diversas em função de variáveis as quais não é possível inferir.

A Empresa A disponibilizou duas relações em formato de planilha de cálculo, contendo a descrição de cada nota fiscal emitida/recebida durante o ano de 2010, com as seguintes informações:

- ✓ Relação contendo as notas fiscais de entrada – número de inscrição perante o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), estado do emitente, data de emissão, tipo de operação, valor da operação, base de cálculo, alíquota de ICMS, e valor de ICMS destacado;
- ✓ Relação contendo as notas fiscais de vendas – número de inscrição do CNPJ do comprador, estado do destinatário, data de emissão, tipo de operação, valor da operação, base de cálculo, alíquota de ICMS, e valor de ICMS destacado.

Para o correto cálculo do risco tributário, urge a realização de procedimentos em função de alguns riscos associados à infração caracterizada no RICMS/SP, expostos nos itens seguintes.

a-) Totalização do valor das operações por CNPJ

Este procedimento será realizado para as seguintes infrações:

- ✓ Infração c3 - escrituração de nota fiscal considerada inidônea - a sua declaração por parte do Fisco não alcança apenas uma ou algumas notas fiscais, mas sim todas aquelas supostamente emitidas pela empresa, constituída de forma fraudulenta;
- ✓ Infração c6 – emissão de nota fiscal/nota fiscal eletrônica para contribuinte em situação irregular – esta situação ocorre quando o cliente deixa de entregar as declarações ao Fisco (presume-se portanto que não está mais em atividade) ou encerra as atividades.

Portanto, para o cálculo das multas, agrupou-se as notas fiscais de compras e as de vendas por CNPJ, apurando o total de suas operações, desconsiderando-se as demais entradas e saídas.

b-) Erro na determinação de ICMS na saída dos produtos – infração c5 (erro na determinação de ICMS na saída dos produtos)

Durante o cadastramento ou alteração de dados de um cliente, se for assinalado de forma errônea o estado em que ele está estabelecido, todas as vendas faturadas poderão ter o cálculo de ICMS incorreto, pois o sistema de informações determina a alíquota a ser utilizada em função da unidade da federação do cliente.

Foram consideradas as vendas para os estados localizados no sul e no sudeste, com exceção do estado do Espírito Santo, pois o montante destacado de ICMS a este estado é da ordem de 12% do valor das vendas, eliminando-se o restante.

Se para algum destes clientes estiver assinalado um dos estados localizados nas regiões norte, nordeste, centro-oeste, ou o estado do Espírito Santo, é destacada alíquota de 7% de ICMS, quando a correta 12%.

Neste caso, foram considerados apenas os registros de vendas.

c-) Totalização das operações por exercício/mês

Normalmente, são solicitados pelo Fisco arquivos digitais SINTEGRA contendo as operações por exercício. Desta forma, realizou-se a totalização das operações de forma anual as entradas e saídas para o cálculo da infração c10 (geração de arquivos digitais SINTEGRA inconsistentes).

De modo semelhante, a infração c11 (geração de livros fiscais inconsistentes) necessita da totalização em separado das entradas e saídas ocorridas por mês.

Para a mensuração quantitativa dos riscos tributários, utilizou-se do cálculo da média dos riscos tributários, por exercício, e do VaR em 2010.

Após o tratamento dos dados, consultou-se o RICMS/SP para o cálculo da penalidade de cada ocorrência, considerando cada evento como irregular perante a legislação tributária paulista.

Foram considerados o número de ocorrências conforme discurrido pelo consultor tributário externo na subseção 4.1.4.1.

- Risco c1 – erro na escrituração fiscal do crédito de ICMS – relacionou-se todas as notas fiscais de aquisição de insumos e que dão direito ao crédito de ICMS, de forma individualizada. Esta infração decorre do crédito do imposto maior do que o destacado na nota fiscal. Como os fornecedores destacam o percentual de 12% de ICMS sobre o valor da nota fiscal, considerou-se que houve crédito de 18% do valor da nota fiscal, portanto, 6% acima do permitido. A multa é a cobrança do imposto creditado a mais, acrescida da penalidade de 100% deste valor;

- Risco c2 - extravio da NF/NFE de entrada – considerou-se todas as notas fiscais emitidas por fornecedores com valor acima de R\$ 5.000,00, de forma individualizada. A penalidade para esta infração é a cobrança do ICMS escriturado no livro fiscal, e multa de 100% deste valor;
- Risco c3 – escrituração de NF considerada inidônea pelo Fisco – considerou-se todas as notas fiscais, totalizadas por CNPJ. A penalidade por esta infração é a cobrança do ICMS escriturado, e multa de 35% do valor da operação;
- Risco c5 – erro na determinação de ICMS na saída dos produtos – a multa determinada é o imposto devido, acrescido de multa de 50% deste valor;
- Risco c6 – emissão de NF/NFE para contribuinte em situação irregular – a penalidade prevista é de 30% do valor da operação;
- Risco c7 – emissão de NF/NFE com irregularidade no preenchimento – considerou-se as notas fiscais individualmente. A penalidade é de 1% do valor da operação;
- Risco c8 – falta de escrituração de NF de entrada - considerou-se as notas fiscais individualmente. A penalidade prevista é de 10% do valor da operação;
- Risco c10 – geração de arquivos digitais SINTEGRA inconsistentes – multa de 2% do valor das operações consideradas, entradas e/ou saídas;
- Risco c11 – geração de livros fiscais inconsistentes – multa de 1% do valor da operação.

As Tabelas 4.11 e 4.12 (p. 88), contém o resultado dos cálculos das médias.

Para o cálculo do VaR, utilizou-se da seguinte fórmula (JORION, 1999, p. 87):

$$\text{VaR} = W_0 \alpha \sigma \sqrt{\Delta t} \quad (1)$$

Em relação aos riscos c1, c2, c7 e c8, considerou-se Δt como sendo os dias em que houve expediente na Empresa A, e que foi de 251 dias no ano de 2010; para o risco c11 considerou-se como o número de meses no ano (12); e para as variáveis c3, c5, c6 e c10, considerou-se o ano, então $t=1$; o nível de confiança utilizado foi de 5%, o que corresponde a $\alpha = 1,65$; Jorion (1999) explica que σ está expresso em percentuais de retorno, portanto, $W_0 \sigma$ corresponde ao valor do desvio-padrão.

O valor total das multas por risco, assim como o seu respectivo VaR, estão relacionados na Tabela 4.13 (p. 88).

Para uma melhor análise do VaR da Empresa A, deve-se considerar a frequência das ocorrências dos riscos, contidos nas Tabelas 4.3 a 4.5, assim como o cálculo do valor presente deste VaR, considerando o horizonte temporal como uma perpetuidade.

Deve-se conhecer o custo de oportunidade do capital próprio, ou o retorno esperado pelos acionistas, assim como o custo líquido do capital de terceiros.

Por se tratar de uma sociedade limitada, com apenas três sócios, convencionou-se que a taxa de retorno mínimo sobre o patrimônio líquido deveria ser o dobro do rendimento da caderneta de poupança do exercício, e que foi de 6,806% em 2010, exigindo portanto um retorno mínimo de 13,612% sobre o patrimônio líquido, no valor de R\$ 6.000.000,00 em 2010.

Para o cálculo do custo líquido de capital de terceiros, com a dedução do Imposto de Renda (IR), utilizou-se da seguinte equação:

$$K_i (\text{após IR}) = K_i (\text{antes do IR}) \times (1 - \text{IR}) \quad (2)$$

Apurou-se que o K_i (antes do IR) é de 16,39 %, o IR de 24,28 %, e o montante do passivo oneroso é da ordem de R\$ 15.360.000,00, dados apurados para o exercício de 2010.

Utilizando-se a fórmula (2), tem-se que o K_i (após IR) é de 12,41 %.

O Custo médio ponderado de capital (WACC) representa o custo ponderado de cada fonte de financiamento selecionada pela empresa, conforme formula abaixo:

$$\text{WACC} = (K_e \times W_{PL}) + (K_i (\text{após o IR}) \times W_P) \quad (3)$$

Considerando-se que K_e representa o custo de oportunidade de capital próprio, e W_{PL} representa a proporção deste capital; K_i representa o custo explícito ao credor, e W_P a proporção de capital de terceiros, tem-se que o WACC da Empresa A, em 2010, é de 12,74 %.

Para o cálculo do valor presente do VaR, considerando-se como horizonte temporal uma perpetuidade, utilizou-se da seguinte expressão:

$$\text{Valor presente do VaR} = \text{VaR} / \text{WACC} \quad (4)$$

Utilizou-se os valores do VaR de cada risco tributário contidos na primeira coluna da Tabela 4.14, ponderado com a sua ocorrência (Tabelas 4.3 a 4.5), e calculou-se o valor presente do VaR de cada risco tributário, considerando o horizonte temporal como uma perpetuidade.

O resultado dos cálculos está na Tabela 4.14.

3.4 Atividades de controle e respostas aos riscos

Após a identificação e avaliação dos riscos, deve-se estabelecer qual será a resposta face à sua existência.

As respostas ao risco podem ser divididas em quatro categorias (COSO, 2004b, p. 55):

- aceitar – nenhum procedimento é estabelecido para diminuir a probabilidade e o impacto do risco;
- compartilhar – redução do impacto e da probabilidade do risco através da transferência de parte do ônus do risco, tais como terceirização de atividades, contratação de seguro ou hedge;
- evitar – paralisar a atividade geradora de risco, podendo significar a descontinuidade de algumas ou de toda a operação;
- reduzir – são estabelecidas medidas e procedimentos para mitigar a probabilidade e/ou o impacto do risco.

As atividades de controle são as políticas e procedimentos implementados com o intuito de assegurar a efetividade e eficiência de uma política de gestão de riscos, normalmente representadas por autorizações, aprovações, segregação de funções, conciliação das contas contábeis, realização de inventário, sistemas informatizados, índices de desempenho, entre outros (COSO, 2004a, p. 62), podendo ser consideradas também como uma resposta aos riscos (COSO, 2004a, p. 68).

3.5 Atividades de monitoramento

Neste trabalho, serão utilizados os conceitos do COSO (2004b), em relação ao monitoramento.

As atividades de monitoramento possuem o intuito de avaliar a eficiência e eficácia dos componentes do gerenciamento de riscos, podendo ser realizadas da seguinte forma (COSO, 2004b, p. 85):

- ✓ Monitoramento contínuo – os mecanismos e procedimentos para o gerenciamento de riscos são estruturados para a realização desta tarefa de forma contínua, no transcorrer das operações de uma organização, constituindo uma importante fonte de *feedback* das atividades de controle, além de responderem de forma mais tempestiva em relação à avaliação independente;
- ✓ Independente – avalia-se o gerenciamento dos riscos como um todo, podendo o seu escopo abranger a totalidade das operações da empresa ou parte dela, com o intuito de verificar a sua funcionalidade. Portanto, avaliam-se novamente os riscos, a experiência do pessoal, as respostas aos riscos, as atividades de controle vigentes e o monitoramento contínuo;
- ✓ Combinação de ambas as técnicas.

O foco e a frequência das avaliações, dependem do nível de risco envolvido.

Para identificar as atividades de monitoramento da Empresa A, serão entrevistados o consultor tributário externo e o contabilista.

4 RESULTADOS DO ESTUDO DE CASO

Nesta seção são apresentados os resultados das entrevistas, observações sistemáticas e análise documental da Empresa A.

4.1 Descrição do processo de gerenciamento de riscos tributários

Inicialmente, buscou-se levantar os custos de conformidade tributária do ano de 2010, para, principalmente, ter um conhecimento de seu peso tanto no faturamento da empresa como em relação ao departamento contábil. Conforme já discorrido anteriormente, não foi possível a realização do cálculo referente ao exercício de 2002, uma vez que os livros contábeis foram descartados em virtude da decadência.

Levantou-se as obrigações tributárias acessórias, relativamente ao ICMS paulista, às quais a Empresa A está obrigada a cumprir, bem como a descrição dos processos e procedimentos relacionados à tributação bandeirante, executados até meados de 2003, em 2009 e em 2010.

Os riscos à conformidade tributária paulista (em relação ao ICMS) foram identificados, avaliados qualitativamente e classificados por fatores de risco; após, descreveu-se as respostas aos riscos selecionadas pela administração.

Por fim, discorreu-se sobre as atividades de monitoramento realizadas pela Empresa A, os responsáveis pela sua execução, e o grau de liberdade para realizar alterações.

4.1.1 Cálculo dos custos de conformidade tributária

Para o levantamento dos custos de conformidade à legislação tributária paulista, relativos ao exercício de 2010, foi elaborado um questionário que foi preenchido pelo consultor tributário externo e pelo contabilista, cujos procedimentos foram detalhados no protocolo do estudo de caso.

A tabulação de suas informações está ilustrada abaixo, sendo que a primeira coluna contém a identificação da(s) pergunta(s) do questionário, aplicado e respondido pela Empresa A.

Tabela 4.1 – Custos de conformidade à tributação da Empresa A – exercício de 2010

Questão	Descrição de despesa	federal	estadual	municipal	societária	total
1-6	Folha de pagamento e demais encargos do departamento de contabilidade	38.032,87	38.032,87	-	76.065,73	126.776,22
2	Horas extras exclusivamente para atividades relacionadas à tributação	-	-	-	-	-
3	Folha de pagamento e demais encargos de outros setores	2.972,04	2.972,04	-	53.496,64	59.440,71
4-5	Consultoria/assessoria tributária externa	41.140,80	41.140,80	-	54.854,40	137.136,00
7	Máquinas/equipamentos, inclusive manutenção - (amortização em 5 anos)	1.777,13	1.777,13	-	5.331,38	8.885,63
8	Suprimentos e material de escritório - apenas questões tributárias	19.484,82	19.484,82	-	-	38.969,64
9	Sistemas de informação	3.453,42	3.720,02	-	4.293,75	11.467,19
10	Cursos de atualização tributária	2.500,00	2.500,00	-	-	5.000,00
11	Serviço de atualização tributária	680,00	680,00	-	640,00	2.000,00
12	Diretores - questões tributárias - (apenas dois - 10% do tempo)	19.200,00	19.200,00	-	-	38.400,00
13	Locomoção e viagens às repartições fiscais	3.415,92	2.800,75	-	-	6.216,67
14	Despesas com contencioso administrativo/judicial tributário	35.000,00	30.000,00	-	-	65.000,00
		167.656,99	162.308,42		194.681,90	499.292,06

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa

Para um faturamento de R\$ 90 milhões (em 2010), têm-se que os custos de conformidade tributária representaram 0,36%⁵ de seu faturamento bruto, sendo de 0,186 % para os tributos federais e de 0,174% para os estaduais.

Este percentual difere daquele obtido por Bertolucci (2001), cujo resultado para empresas com receita bruta anual até R\$ 100 milhões foi de 1,66%, muito embora a média de todas as empresas, que foi de 0,32%, tenha-se aproximado do percentual calculado nesta pesquisa.

Ao analisar as descobertas de Bertolucci (2001) e que pudessem explicar tal discrepância, constatou-se que as empresas de sua amostra (que faturam até R\$ 100 milhões) assinalaram custos de alguns setores os quais estão ausentes ou discrepantes em relação à Empresa A. Destaque para o Conselho de Administração e Fiscal, Controladoria, Jurídico, Impostos de Importação, auditoria externa, e dos altos custos de advogados externos.

⁵ O objeto empresarial da Empresa A não está sob a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência municipal, motivo pela qual não se atribuiu qualquer custo para os tributos municipais.

Para a Empresa A, a legislação tributária paulista foi responsável por 30% do tempo despendido pelos funcionários alocados ao departamento de contabilidade, mesmo percentual atribuído à consultoria tributária externa.

O consultor destacou que a variação dos valores das despesas relacionadas no item 10, 11 e 12 possuem relação direta com alterações promovidas na legislação tributária; o do item 14 varia em função das autuações fiscais; e as demais costumam ser constantes, salvo alterações relevantes na legislação tributária.

4.1.2 Obrigações tributárias acessórias

As obrigações tributárias estão relacionadas no quadro a seguir:

Obrigações tributárias paulistas da Empresa A	
Procedimentos relacionados diretamente com a obrigação principal	Obrigações acessórias
- Inserção de informações corretas e fidedignas quando da emissão de documentos fiscais, elaboração dos livros fiscais e demais declarações exigidas pelo Fisco	- Livro registro de entradas - contém o registro das notas fiscais (NNFF) de entrada
	- Livro registro de saídas - contém o registro das notas fiscais de saída
	- Livro registro de apuração de ICMS- resumo das operações no mês
'- Correto tratamento tributário dos produtos quando da emissão de Nota Fiscal Eletrônica ou dos insumos recebidos	- Guia de Informação e Apuração de ICMS (GIA)
	- declaração a ser enviada ao Fisco mensalmente dos dados contidos no livro de apuração de ICMS
- Correta apuração mensal do saldo de ICMS a recolher ou a transferir	- Arquivos digitais do Sistema Integrado de Informações Sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA)
	- Demonstrativo de Geração de Crédito Acumulado de ICMS (DGCA)
	- Custódia de todos os documentos, livros e arquivos digitais relacionados ao ICMS pelo período mínimo de cinco anos da data da ocorrência do fato gerador

Quadro 4.1 – Obrigações tributárias paulista da Empresa A

Fonte: Dados da pesquisa

4.1.3 Processos realizados pela empresa para o cumprimento das obrigações acessórias tributárias paulistas

Neste item serão descritos os processos e procedimentos da tramitação das notas fiscais, tanto as emitidas como as recepcionadas dos fornecedores, da elaboração das declarações, livros fiscais e das demais informações a serem entregues ao Fisco Paulista, realizados até 2003 e os que são atualmente observados.

Os procedimentos a seguir descritos foram levantados por meio de entrevista com o consultor tributário e de observações realizadas *in loco*.

4.1.3.1 Notas fiscais

Nesta etapa serão descritos os procedimentos realizados com as notas fiscais, tanto as de emissão da Empresa A como as emitidas por seus fornecedores, em dois momentos distintos: até 2003 e após 2003.

4.1.3.1.1 Procedimentos relacionados às notas fiscais de entrada até 2003

Segundo o consultor tributário, devido à falta de integração entre os sistemas, havia uma redundância de procedimentos, sendo a nota fiscal inserida diversas vezes em sistemas diferentes, conforme será observado nos três fluxos de procedimentos com as notas fiscais de entrada apresentados nos Fluxogramas 4.1, 4.2 e 4.3.

Fluxograma 4.1 - Procedimentos realizados pelo almoxarifado até 2003

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa

Fluxograma 4.2 - Procedimentos realizados pelo departamento de compras até 2003

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa

Fluxograma 4.3 - Procedimentos realizados pelo departamento de contabilidade até 2003

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme pode-se observar nos procedimentos assinalados em 1, 2 e 3, realizava-se a inserção de dados da nota fiscal três vezes, muito embora não sejam sempre as mesmas informações.

Não havia, durante todo este processo, a realização de conferência sobre os dados inseridos no sistema. A falta deste procedimento, aliado ao fato dos sistemas não serem integrados, expunha a empresa a diversos riscos.

Segundo o consultor tributário, era comum ocorrerem problemas no inventário, duplicatas não cadastradas no sistema e irregularidades na contabilidade, o que ocasionou a imposição de penalidades por parte do Fisco, principalmente quanto à falta de escrituração de notas fiscais, de valores escriturados a maior e aquisição de mercadorias por empresas consideradas inidôneas ou inativas pelo Fisco.

4.1.3.1.2 Procedimentos realizados com as notas fiscais de saída até 2003

O sistema de vendas alertava quando os produtos do pedido já haviam sido disponibilizados, sendo a nota fiscal emitida pelo faturista e esta enviada ao departamento financeiro para o cadastro das duplicatas.

Após, a nota fiscal era enviada à contabilidade para que esta cadastrasse o documento fiscal em seu sistema contábil e fiscal, sendo então remetida à expedição para o despacho das mercadorias ao cliente, conforme Fluxograma 4.4.

Fluxograma 4.4 - Procedimentos da nota fiscal de saída entre os departamentos – até 2003

Fonte: Elaborado pelo autor

Os procedimentos acima, não contemplavam a conferência das informações contidas nas notas fiscais de saídas com os diversos sistemas existentes. Além disso, não era realizada a consulta em relação à situação cadastral do cliente no *site* do SINTEGRA.

Diariamente, o departamento financeiro emitia um relatório contendo as duplicatas quitadas pelos clientes o qual era encaminhado à contabilidade para que esta promovesse o registro contábil de liquidação, o que nem sempre era realizado.

Segundo o consultor, ocorriam problemas principalmente com o departamento de contabilidade, tais como notas fiscais não registradas ou registradas erroneamente, emissão de notas fiscais para clientes em situação irregular perante o Fisco e a falta de lançamento na contabilidade das duplicatas de clientes já quitadas, o que ocasionou a imposição de penalidades por parte do Fisco, sendo que o maior montante teve como origem a falta de contabilização da baixa das duplicatas, pois, esta falta ocasionava saldo insuficiente nas disponibilidades e que eram saneadas através de empréstimos fictícios.

4.1.3.1.3 Procedimentos revisados e modificados a partir de 2003

Sempre que um produto é inserido no catálogo de vendas ou um novo insumo é adquirido, cabe ao departamento de contabilidade realizar a classificação fiscal deste produto, inserindo a redução da base de cálculo e as alíquotas de ICMS aplicáveis, conforme o tipo de operação, sendo este procedimento realizado pelo contabilista.

Da mesma forma, incumbe a este departamento o cadastro de novos clientes e as análises sob o ponto de vista tributário, tais como consulta ao *site* do SINTEGRA e qual unidade da federação em que se encontra. Anteriormente, o cadastro era de responsabilidade do departamento de vendas.

A revisão realizada e a implantação de modificações nos processos e procedimentos perduram até a época da realização do presente estudo de caso, conforme será a explanada a seguir.

Segue Quadro 4.2, contendo a relação de processos e procedimentos implantados pela Empresa A após 2003:

Processos e procedimentos	pré 2003	pós 2003
Sistema de informações integrado	não	sim
Equipamentos de armazenamento em duplicidade	não	sim
Consulta da situação cadastral fiscal do fornecedor	não	sim
Consulta da situação cadastral fiscal do cliente	não	sim
Cadastro de nota fiscal apenas uma vez	não	sim
Conferência dos dados da nota fiscal inseridos no sistema	não	sim
Conferência dos lançamentos contábeis e fiscais	não	sim
Conferência física das notas fiscais	não	sim
Análise prévia da situação tributária dos produtos pelo departamento de contabilidade	não	sim

Quadro 4.2 - Relação de processos e procedimentos implantados pela Empresa A após 2003

Fonte: Elaborado pelo autor

Ressalta o consultor tributário que a implantação dos novos procedimentos foi precedida de treinamento intenso junto aos funcionários que o operacionalizam, ministrados pelos consultores contratados, procurando também conscientizá-los da importância de realizá-los de forma correta.

4.1.3.1.4 Procedimentos em relação às notas fiscais de entrada – a partir de 2003

Ao recepcionar as mercadorias, a primeira providência do almoxarifado é consultar a situação cadastral perante o Fisco (se nota fiscal modelo 1/1A) ou a autenticidade se nota fiscal eletrônica.

O entrevistado afirma que este procedimento é de suma importância, visto que a legislação tributária paulista não permite a apropriação de ICMS destacado no Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE), mas apenas da Nota Fiscal Eletrônica regularmente emitida e de contribuinte em situação regular, o que reduz o risco de receber mercadorias por empresas consideradas inidôneas pelo Fisco.

Após a recepção das mercadorias e realização dos procedimentos de alçada, a nota fiscal (ou DANFE) é remetida ao departamento de compras, depois ao departamento financeiro, e finalmente a nota fiscal é enviada ao departamento de contabilidade para proceder como segue:

- tratando-se de nota fiscal eletrônica, localizar e armazenar o arquivo em padrão *Extensible Markup Language* (XML)⁶ enviado (ou que deveria ter sido) pelo emitente, ao *e-mail* da empresa;
- conferir todas as informações contidas na nota fiscal (ou DANFE), por amostragem, que foram inseridas pelo setor do almoxarifado (ou de aquisições diversas), confirmando a sua inclusão nos sistemas contábil e fiscal;
- Manter sob custódia as notas fiscais.

O entrevistado frisa que as atividades acima exercidas pelo departamento de contabilidade são críticas. A falta do arquivo em padrão XML sujeita a empresa a sofrer multas, que variam conforme o valor do crédito de ICMS e o de operação nelas descritas. Em relação às informações de interesse fiscal⁷, defere-se especial atenção à situação tributária das mercadorias, pois nem sempre o crédito de ICMS pode ser integralmente utilizado pela empresa, sendo de suma importância o conhecimento aprofundado da legislação, sob pena de autuação pela fiscalização.

A seguir, segue o Fluxograma 4.5 com os procedimentos para a recepção de produtos adquiridos e no Fluxograma 4.6 os procedimentos realizados pelo departamento de contabilidade:

⁶ XML- *Extensible Markup Language* – É um formato para a criação de documentos digitais, cuja principal característica deste tipo de arquivo é a possibilidade de leitura por programas escritos para diversos sistemas (RICCIO; SAKATA; MOREIRA; QUONIAN, 2006).

⁷ As informações de interesse fiscal são: natureza da operação conforme Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), valor contábil e base de cálculo, ICMS destacado, situação de substituição tributária quando a empresa adquirente for considerada substituto tributário.

Fluxograma 4.5 - Procedimento das NNF de entrada nos setores do almoxarifado e de aquisições diversas – após 2003

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa

Fluxograma 4.6 – Procedimentos realizados pelo departamento de contabilidade em relação às NNFF de entrada – após 2003

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa

O consultor tributário afirma que a implantação destes novos procedimentos reduziu sensivelmente: as inconsistências no inventário, os erros na escrituração contábil e fiscal, a aquisição de mercadorias por empresas inidôneas ou inativas, problemas ocasionados com fornecedores que não aceitavam a nota fiscal de devolução e eliminou a ocorrência de duplicatas de fornecedores não cadastrados.

4.1.3.1.5 Procedimentos com as notas fiscais de saída, de 2003 a 2009

Segundo o consultor, a Empresa A emitiu notas fiscais de saída até o final de 2009, sendo que no início de 2010, iniciou a emissão de notas fiscais eletrônicas. Constatou-se, através de observações, que a emissão de notas fiscais de saída é realizada pelo setor de faturamento, subordinado ao departamento financeiro. O Fluxograma 4.7 ilustra os procedimentos em relação às notas fiscais de saída realizados até 2009.

Fluxograma 4.7 - Procedimento para a emissão de nota fiscal de saída – até 2009

Fonte: Elaborado pelo autor

Segundo o entrevistado, foram eliminadas as várias inserções dos dados da nota fiscal pelos departamentos em que ela tramitava, até a chegada à expedição. Com a integração dos sistemas, foram implantadas rotinas de verificação por amostragem, das notas fiscais emitidas, juntamente com as informações contidas no sistema contábil/fiscal. Assim, foram reduzidas: as ocorrências de notas fiscais não registradas ou preenchidas irregularmente, as inconsistências no estoque de produtos acabados e extravio de notas fiscais.

O consultor afirma que a Empresa A já foi penalizada quando emitia nota fiscal cujo erro de preenchimento resultava em cálculo de ICMS menor do que o devido, sendo relevados os demais erros de preenchimento tais como endereço, número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) e número de inscrição estadual.

Segue Quadro 4.3 contendo, de forma resumida, as ações implementadas após 2003 e os eventos adversos evitados.

Ações implementadas após 2003	Eventos adversos evitados
- aquisição de equipamento para armazenamento de dados em duplicidade;	- perda de informações contidas no banco de dados;
- aquisição de sistema de informações integrado;	- recusa de fornecedor quanto a devolução de mercadorias;
- manutenção de dois provedores de acesso à <i>internet</i> ;	- aquisição de produtos de fornecedores inidôneos;
- consulta da situação cadastral fiscal do fornecedor e do cliente;	- emissão de notas fiscais para clientes em situação cadastral irregular;
- cadastro de uma única vez da nota fiscal de entrada;	- lançamentos contábeis irregulares;
- conferência pelo departamento de contabilidade dos lançamentos levados a efeito;	- duplicatas não cadastradas ou não baixadas;
- classificação tributária dos produtos e insumos a cargo do depto. de contabilidade.	- problemas no inventário;
	- demonstrações financeiras e gerenciais que não condizem com a realidade da empresa.

Quadro 4.3 - Ações implementadas após 2003 e os eventos adversos evitados

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa

Os benefícios gerenciais advindos de melhores procedimentos visando a conformidade tributária já foram previstos por Sandford, Godwin e Hardwick (1989), Tran-Nam et al. (2000), Pope (1993) e Evans (2001).

4.1.3.1.6 Procedimentos para a emissão da nota fiscal eletrônica – a partir de 2009

Muito embora a emissão das notas fiscais eletrônicas tenha-se iniciado em 2010, a Empresa A iniciou os preparativos e testes ainda no exercício de 2009.

Segundo o entrevistado, houve um treinamento para o pessoal da contabilidade e para o faturista, ministrado pela empresa responsável pelo desenvolvimento do sistema, seguido de um período de testes.

Paralelamente a este treinamento, o consultor tributário ministrou em linhas gerais um curso para o pessoal do departamento de contabilidade sobre a legislação aplicável da nota fiscal eletrônica.

Durante esta fase, aproximadamente 40% dos arquivos digitais submetidos à validação pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (SEFAZ/SP) retornavam inconsistentes devido a problemas no cadastro dos clientes, não autorizando a emissão. Alguns dos erros encontrados são: clientes que se encontravam inativos, endereço desatualizado e erros no preenchimento de CNPJ, da inscrição estadual e do nome empresarial.

Ocorreram, também, problemas de conexão com os servidores da SEFAZ/SP, bem como a geração de arquivos digitais fora do padrão estabelecido.

Para o saneamento de sua base de dados, os funcionários do departamento de contabilidade foram convocados durante dois finais de semana consecutivos para a depuração dos erros, através de consulta no *site* do SINTEGRA.

Determinou-se que quando um novo cliente é cadastrado, incumbe-se ao departamento de contabilidade realizar todas as análises sob o ponto de vista tributário, tais como consulta ao site do SINTEGRA e qual unidade da federação em que se encontra. Segundo o entrevistado, as referidas análises são de crucial importância, pois a verificação junto ao SINTEGRA visa conferir a regularidade de sua situação cadastral perante o fisco,

enquanto que as outras análises vão determinar quais são as alíquotas de ICMS aplicáveis em determinadas operações.

Segue no Fluxograma 4.8 os procedimentos para a emissão da nota fiscal eletrônica.

Fluxograma 4.8 – Procedimentos para a emissão da NFE – após 2009

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa

O entrevistado afirmou que antes da implantação da nota fiscal eletrônica, não havia uma preocupação por parte da empresa em manter atualizado o cadastro de clientes, e conseqüentemente não era rara a emissão de notas fiscais contendo informações incorretas. As ocorrências mais corriqueiras eram:

- cliente com CNPJ e/ou inscrição estadual cancelada, bloqueada ou suspensa;
- endereço, razão social, inscrição estadual ou CNPJ errado;
- emissão de nota fiscal a uma filial desativada de um cliente.

A implantação da nota fiscal eletrônica eliminou a possibilidade destas ocorrências, salvo quando o cancelamento ou alteração cadastral ocorre de forma retroativa.

Houve também um benefício de ordem gerencial, pois a realização de venda para empresas que não estivessem ativas dificultava o recebimento das duplicatas mercantis.

4.1.4 Identificação e avaliação dos riscos à conformidade tributária

Esta etapa é imprescindível para que a empresa possa identificar os riscos relevantes e determinar uma resposta apropriada.

Os dados referentes às ocorrências e à frequência são resultados de relatórios elaborados por iniciativa do consultor tributário externo com o auxílio do contabilista.

Quanto à avaliação dos riscos, os entrevistados informaram que utilizar-se-ão das experiências passadas com auditorias realizadas pelo fisco, na empresa, e em outros clientes daqueles.

4.1.4.1 Identificação de riscos e de sua ocorrência

Segundo os entrevistados, foram realizados nos anos de 2003 e 2010 os números de lançamentos contábeis constantes na Tabela 4.2:

Tabela 4.2 – Número de lançamentos contábeis realizados em 2003 e 2010

Tipo de lançamento contábil	2003	2010
Aquisição de insumos	9.172	15.248
Clientes a receber	63.339	139.963
Estoque - entradas	9.452	17.237
Vendas	20.301	33.650

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa

Os riscos identificados a seguir não ocorrem, necessariamente, em cada um destes setores ou departamentos, mas são considerados pela empresa como responsáveis pela sua ocorrência. Além da utilização de levantamento de eventos do passado, recorreu-se também à análise do fluxo dos procedimentos apresentados anteriormente, sendo os dados das ocorrências relativos ao ano de 2003 e 2010.

a-) Setor do almoxarifado:

Tabela 4.3 – Identificação de riscos atribuídos ao setor do almoxarifado

EVENTOS	OCORRÊNCIA/TOTAL	
	2003	2010
a1 - Falta de consulta da NF no site SINTEGRA	não consult.	600/15.248
a2 - Falta de consulta da NFE na SEFAZ do emitente	não consult.	600/12.127
a3 - Aceitação de mercadorias com preço diferente ao do pedido	440/9.172	180/15.248
a4 - Inserção no sistema de quantidade diferente ao da NF/NFE	4.300/9.172	1.320/15.248

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa

b-) Departamento financeiro:

Tabela 4.4 – Identificação de risco atribuído ao departamento financeiro

EVENTOS	OCORRÊNCIA/TOTAL	
	2003	2010
b1 – Falta de registro de pagamento/recebimento	20.160/63.339	1.680/139.963

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa

c-) Departamento de contabilidade:

Tabela 4.5 – Identificação de riscos atribuídos ao departamento de contabilidade

EVENTOS	OCORRÊNCIA/TOTAL	
	2003	2010
c1 – Erro na escrituração fiscal do crédito de ICMS	180/9.172	24/15.248
c2 – Extravio de NF/NFE de entrada	36/790	6/1338
c3 – Escrituração de NF considerada inidônea pelo Fisco	25/217	7/367
c4 – Erro na escrituração contábil	27.296/72.791	2.400/157.200
c5 – Erro na determinação de ICMS na saída dos produtos	240/20.301	120/33.650
c6 – Emissão de NF/NFE para contribuinte em situação irregular	480/20.301	72/33.650
c7 – Emissão de NF/NFE com irregularidade no preenchimento	3.197/20.301	960/33.650
c8 – Falta de escrituração de NF de entrada	180/9.172	30/15.248
c9 – Erro no cálculo e apropriação de crédito acumulado de ICMS	não realizava	5/12
c10 – Geração de arquivos digitais SINTEGRA inconsistentes	12/12	12/2
c11 – Geração de livros fiscais inconsistentes	24/36	6/36
c12 – Declarações tributárias inconsistentes/intempestivas	8/12	6/12

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa

Segundo o consultor tributário externo, as ocorrências do risco c3 são por fornecedor; já o risco c2, normalmente ocorre com notas fiscais com valores acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), pois estes documentos são solicitados por outros departamentos, tais como o de compras e financeiro, para a checagem de eventuais inconsistências comerciais. Desta forma, a verificação ocorre com notas fiscais que possuem valor igual ou superior a este limite.

d-) Sistema de informações e equipamentos:

Tabela 4.6 – Identificação de riscos atribuídos aos sistemas de informações e equipamentos

EVENTOS	OCORRÊNCIA/TOTAL	
	2003	2010
d1 – Problemas nos sistemas de informações (pane/erros de programação/vírus de computador)	1.164	480
d2 – Problemas nos equipamentos de armazenamento	6	2
d3 – Acesso à <i>internet</i> para o envio de declarações fiscais	48	24

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa

4.1.4.2 Classificação dos eventos por fatores de risco

Utilizando-se dos riscos identificados nas Tabelas 4.3 a 4.6 e relacionando-os aos fatores de risco apontados pelos entrevistados, tem-se o seguinte panorama:

	Riscos identificados	fatores internos			fatores externos			
		pessoal	processos	tecnologia/ equipamentos	meio ambiente	pessoal	tributação	tecnologia
	ALMOXARIFADO							
a1	Falta de consulta da NF no site SINTEGRA	X						
a2	Falta de consulta da NFE na SEFAZ do emitente	X						
a3	Aceitação de mercadorias com preço diferente ao do pedido	X						
a4	Inserção no sistema de quantidade diferente ao da NF/NFE	X						
	DEPARTAMENTO FINANCEIRO							
b1	Falta de registro de pagamento	X						
	DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE							
c1	Erro na escrituração fiscal do crédito de ICMS	X	X				X	
c2	Extravio de NF/NFE de entrada	X						
c3	Escrituração de NF considerada inidônea pelo Fisco	X				X	X	
c4	Erro na escrituração contábil	X	X					
c5	Erro na determinação de ICMS na saída dos produtos	X					X	
c6	Emissão de NF/NFE para contribuinte em situação irregular	X	X				X	
c7	Emissão de NF/NFE com irregularidade no preenchimento	X					X	
c8	Falta de escrituração de NF de entrada	X						
c9	Erro no cálculo e apropriação de crédito acumulado de ICMS	X					X	
c10	Geração de arquivos digitais SINTEGRA inconsistentes	X	X	X			X	
c11	Geração de livros fiscais inconsistentes	X	X	X			X	X
c12	Declarações tributárias inconsistentes/intempestivas	X	X	X			X	X
	SISTEMAS DE INFORMAÇÕES E EQUIPAMENTOS							

d1	Problemas nos sistemas de informações (pane/erros de programação/vírus de computador)	X		X		X		X
d2	Problemas nos equipamentos de armazenamento			X				X
d3	Acesso à <i>internet</i> para o envio de declarações fiscais			X	X			X

Quadro 4.4 – Relação entre os riscos e os fatores de risco

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa

O consultor tributário afirma que os fatores de risco são independentes entre si, não sendo necessária a ocorrência simultânea de dois ou mais fatores para influenciar o risco a ele relacionado.

4.1.4.3 Avaliação dos riscos à conformidade tributária paulista

Após a classificação da probabilidade e do impacto dos riscos, tem-se a seguinte tabela:

Tabela 4.7 - Classificação dos riscos segundo a sua probabilidade e impacto na Empresa A

		probabilidade	impacto
Riscos identificados			
ALMOXARIFADO			
a1	Falta de consulta da NF no site SINTEGRA	5	4
a2	Falta de consulta da NFE na SEFAZ do emitente	5	4
a3	Aceitação de mercadorias com preço diferente ao do pedido	1	1
a4	Inserção no sistema de quantidade diferente ao da NF/NFE	3	3
DEPARTAMENTO FINANCEIRO			
b1	Falta de registro de pagamento	4	4
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE			
c1	Erro na escrituração fiscal do crédito de ICMS	5	2
c2	Extravio de NF/NFE de entrada	4	2
c3	Escrituração de NF considerada inidônea pelo Fisco	5	4
c4	Erro na escrituração contábil	3	4

continua

			conclusão
c5	Erro na determinação de ICMS na saída dos produtos	4	5
	Emissão de NF/NFE para contribuinte em situação		
c6	irregular	1	3
	Emissão de NF/NFE com irregularidade no		
c7	preenchimento	1	1
c8	Falta de escrituração de NF de entrada	1	2
	Erro no cálculo e apropriação de crédito acumulado de		
c9	ICMS	5	3
	Geração de arquivos digitais SINTEGRA		
c10	inconsistentes	1	4
c11	Geração de livros fiscais inconsistentes	1	3
c12	Declarações tributárias inconsistentes/intempestivas	1	3

SISTEMAS DE INFORMAÇÕES E EQUIPAMENTOS

	Problemas nos sistemas de informações (pane/erros de	2	2
d1	programação/vírus de computador)		
d2	Problemas nos equipamentos de armazenamento	1	4
d3	Acesso à <i>internet</i> para o envio de declarações fiscais	1	1

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa

Gráfico 4.1 - Matriz de riscos: probabilidade x impacto no resultado

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa

O entrevistado faz os seguintes esclarecimentos sobre as probabilidades e impactos dos riscos acima relacionados:

- ✓ a partir de 2011, o risco identificado como c10 teve a sua probabilidade alterada para 5, em função da obrigatoriedade de escrituração digital contábil e fiscal a serem realizadas no ambiente SPED;
- ✓ a1 e a2 – possuem relação direta com c3;
- ✓ b1 – relação direta com c4;
- ✓ c2 - normalmente ocorre com notas fiscais com valores acima de R\$ 5.000,00, pois estas notas fiscais são solicitadas por outros departamentos tais como compras e financeiro para a checagem de eventuais inconsistências comerciais;
- ✓ c3 – embora o risco de sua ocorrência possa ser relacionada com o a1 e a2, nas últimas autuações fiscais a declaração por parte do Fisco de empresas inidôneas ocorreu posteriormente à entrada de mercadorias na Empresa A, com a retroação de seus efeitos, portanto após a consulta ao site do SINTEGRA;
- ✓ c7 - apenas foi autuado quando resultou em ICMS menor do que o devido (remetendo, portanto, ao risco identificado como c5) e as demais irregularidades não foram objeto de autuação;
- ✓ c8 - normalmente a sua penalidade é menor do que o benefício do crédito de ICMS;
- ✓ c10 – nunca foi autuada pelo Fisco, embora a Empresa A tenha ciência de que os arquivos digitais gerados não contêm todos os dados previstos na legislação;
- ✓ c11 e c12 - muito embora já tenha gerado livros fiscais inconsistentes, entregue declarações intempestivas ou realizado a sua substituição, nunca foi autuada pelo Fisco, a despeito da previsão de penalidade.

4.1.4.4 Respostas aos riscos à conformidade tributária e as atividades de controle

Segundo os entrevistados, devido às peculiaridades dos riscos à conformidade tributária, não há como a Empresa A compartilhar ou evitar o risco. Mesmo que contrate uma seguradora que ofereça tal cobertura, a responsabilidade pelo pagamento de eventuais

autuações fiscais é da Empresa A, não podendo ser transferida a terceiros; quanto a evitar o risco, significaria o encerramento de suas atividades.

Os entrevistados afirmaram que a posição da Empresa A é a de redução de todos os riscos tributários, pois a aceitação implicaria em redução do resultado e até a diminuição de seu patrimônio.

Segundo o consultor tributário, as atividades de controle implantadas para o gerenciamento do risco tributário são as seguintes:

- Integração dos sistemas (após 2003);
- Tratando-se de Nota Fiscal Eletrônica, localização do arquivo digital enviado pelo emitente (após 2006);
- Conferência dos dados da nota fiscal inseridos no sistema (após 2003);
- Consulta da situação cadastral fiscal do cliente e do fornecedor (após 2003);
- Cadastro de uma única vez da nota fiscal de entradas;
- Análise prévia da situação tributária dos produtos pelo departamento contábil (após 2003);
- Conciliação entre os lançamentos contábeis e fiscais (após 2003);
- Conferência física das notas fiscais (após 2003);
- Conciliação de saldos contábeis de algumas contas (após 2003);
- Atualização contínua do cadastro de clientes (após 2009).

O detalhamento e o contexto da implantação de tais procedimentos já foram comentados anteriormente.

Além dos acima relacionados, a Empresa A custeia cursos de atualização tributária e contábil, frequentados pelo contabilista e pelo consultor tributário externo, permitindo que fiquem atualizados em relação à legislação tributária vigente.

Como forma de impedir programas que possam prejudicar o sistema ou até mesmo furtrar informações confidenciais, estabeleceu-se que a instalações de programas estranhos aos já instalados nos computadores e *notebooks* deverão ser realizadas apenas por pessoas da área de tecnologia de informação, com autorização prévia do superior imediato.

Conforme relato dos entrevistados, há alguns eventos que são relevados pela Empresa A, quer seja pela baixa probabilidade, quer seja pelo reduzido impacto no resultado, não sendo dispensada, então, muita atenção. Entretanto, isso não significa que são totalmente ignorados, mas apenas que não são prioritários.

Segue Tabela 4.8 com a identificação dos riscos relevados.

Tabela 4.8 - Riscos da Empresa A cuja resposta ao risco é classificada pelo COSO (2004b) como aceitação do resultado

Ocorrência / departamento	Probabilidade	Impacto
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE		
c6 Emissão de NF/NFE para contribuinte em situação irregular	1	3
c7 Emissão de NF/NFE com irregularidade no preenchimento	1	1
c8 Falta de escrituração de NF de entrada	1	2
c10 Geração de arquivos digitais SINTEGRA inconsistentes	1	4
c11 Geração de livros fiscais inconsistentes	1	3
c12 Declarações tributárias inconsistentes/intempestivas	1	3
SISTEMAS DE INFORMAÇÕES E EQUIPAMENTOS		
d3 Acesso à <i>internet</i> para o envio de declarações fiscais	1	1

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa

Segue Tabela 4.9, contendo a identificação dos riscos as quais a Empresa A defere maior atenção para a sua resolução, procurando sanear ou minimizar a sua ocorrência, classificando-os como prioritários.

Tabela 4.9 - Identificação dos riscos às quais a resposta da Empresa A é reduzir o risco

Ocorrência / departamento	Probabilidade	Impacto
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE		
c1 Erro na escrituração fiscal do crédito de ICMS	5	4
c2 Extravio de NF/NFE de entrada	4	2
c3 Escrituração de NF considerada inidônea pelo Fisco	5	4
c4 Erro na escrituração contábil	2	4
c5 Erro na determinação de ICMS na saída dos produtos	4	5
c9 Erro no cálculo e apropriação de crédito acumulado de ICMS	5	3
SISTEMAS DE INFORMAÇÕES E EQUIPAMENTOS		
d1 Problemas nos sistemas de informações (pane/erros de programação/vírus de computador)	2	2
d2 Problemas nos equipamentos de armazenamento	1	4

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa

Sobre os riscos acima relacionados, o consultor tributário afirma que os riscos a1 e a2 (relacionados na Tabela 4.7) possuem relação direta com o risco c3; os descritos no a3, a4 e b1, relacionam-se diretamente ao c4.

Dos riscos relacionados no Quadro 4.4, o consultor tributário tece os seguintes comentários:

- ✓ c1, c2, c5 e c9 - envolvem normalmente a correção dos lançamentos nos livros fiscais, envio de declaração fiscal substitutiva (GIA), de arquivos digitais SINTEGRA, e o recolhimento da diferença de ICMS;
- ✓ c3 – de acordo com a experiência do consultor tributário externo, as notas fiscais consideradas inidôneas pelo Fisco nunca foram de valor abaixo de R\$ 1.000,00 (um mil reais), sendo que as autuações fiscais em razão desta irregularidade nos últimos quatro anos, foram de empresas consideradas inidôneas posteriormente à aquisição dos produtos, ocorrendo, portanto, a retroatividade dos seus efeitos. Assim, não há como a empresa ter conhecimento desta ocorrência de forma espontânea. Nestes casos, a Empresa A tem impugnado a autuação fiscal na esfera administrativa, e em caso de insucesso (o que tem ocorrido), leva à apreciação do judiciário (ainda não houve trânsito em julgado das ações impetradas);
- ✓ c4 - são solucionados através da realização de lançamentos contábeis visando corrigir esta situação, e que não possuem repercussão direta na ocorrência do fato gerador de ICMS;
- ✓ d1 e d2 - são solucionados por empresas terceirizadas contratadas tanto para a manutenção dos equipamentos, como para: a atualização, restauração e correção de problemas nos sistemas operacionais e de informações integradas; retirada de programas tipo *vírus* de computador e demais problemas originados nos sistemas e programas, normalmente solucionados em vinte e quatro horas. Entretanto, relatam-se que já houve casos de desatualização tributária do sistema e que foram solucionados após 30 dias da acusação do problema, o que expôs a empresa ao risco de ser autuada pelo Fisco.

O consultor tributário ressalta que em função da obrigatoriedade da escrituração digital, tanto a contábil como a fiscal, serem realizadas em ambiente SPED, por sugestão dele a Empresa A contratou um profissional para a criação de um novo sistema de informações, visando a eliminação total de inconsistências em seus lançamentos e 100% de conformidade em relação à legislação tributária aplicável.

4.1.5 Monitoramento

Segundo o consultor tributário, o monitoramento realizado na Empresa A é de forma contínua, sendo que desde a sua contratação, ocorrida em 2003, não houve a realização de avaliação independente.

As atividades identificadas são as seguintes:

- Cursos de atualização tributária;
- Assinatura de serviço de atualização tributária;
- Tabulação dos resultados de conciliação de contas e da conferência dos lançamentos, comparando-os em relação a períodos anteriores.

Os entrevistados informaram também, serem os responsáveis em avaliar tanto os sistemas de informação como os equipamentos utilizados para a realização dos procedimentos relacionados à tributação.

Portanto, quando concluem pela necessidade de uma atualização ou aquisição dos equipamentos, a implantação ou modificação de rotinas adicionais nos sistemas, com vistas ao bom gerenciamento dos riscos tributários, quase sempre são atendidos pelos diretores.

O consultor tributário destaca que, sempre que detecta a necessidade de modificar os procedimentos e processos relacionados à tributação, os diretores solicitam a apresentação dos motivos das alterações e que nunca vetaram as sugestões de melhoria do gerenciamento de riscos tributários. O treinamento aos funcionários é sempre ministrado pelo consultor tributário, com exceção da implantação de novas rotinas ou modificações no sistema de informações, que são de responsabilidade da empresa que as desenvolve, mas sempre sob a supervisão do consultor tributário externo.

4.2 Identificação dos fatores de risco

Das observações realizadas, pôde-se fazer uma identificação dos fatores de risco e a análise qualitativa e quantitativa, conforme resultados apresentados a seguir.

4.2.1 Apresentação das atividades de controle e de resposta aos riscos, por fatores de risco

Nesta subseção, serão analisadas as atividades de controle e resposta aos riscos estabelecidas pela Empresa A, com o intuito de se reduzirem os riscos tributários, o que poderá provocar uma elevação nos custos de conformidade tributária.

Para o presente estudo de caso, infere-se que os fatores de risco são independentes, sendo que os de maior incidência são aqueles classificados como pertencentes ao ambiente interno.

4.2.1.1 Fator de risco: pessoal – ambiente interno

Na empresa, esta resposta está presente em sete dos riscos tributários identificados, seguida dos gastos com cursos de atualização tributária, que são citadas cinco vezes (Quadro C.1 – Apêndice C).

Os processos e procedimentos relacionados com a tributação são executados por pessoas, e que podem não realizá-los de forma correta, seja por ignorância ou falta de comprometimento com os valores éticos e morais da organização, seja por má-fé.

A implementação de uma política de conscientização está tendo, como intuito, transmitir a todos os funcionários que tenham relação com os processos e procedimentos voltados à tributação, sobre a importância de sua realização de forma correta, pois o aumento dos riscos tributários expõe a empresa a multas fiscais, cujos reflexos negativos podem afetar a todos, inclusive pondo em risco a continuidade da empresa.

Este fator de risco é o de maior incidência, corroborando com a pesquisa realizada pela Ernst & Young (2008), na qual os recursos humanos foram considerados um fator importantíssimo de risco tributário.

4.2.1.2 Fator de risco: processos – ambiente interno

Não havia, na Empresa A, processos e procedimentos integrados com os demais departamentos correlatos, ocasionando redundância de operações e a falta de consistência entre eles.

A resposta a este risco envolveu não apenas a aquisição de um sistema de informações integrado, mas também a implantação de diversos processos e procedimentos relacionados à tributação, até então inexistentes na empresa. Se por um lado aumentou a burocracia interna, por outro reduziu os riscos tributários, contribuindo também para uma maior consistência do sistema de informações.

Deve-se ressaltar que o seu estabelecimento demandou a utilização de recursos humanos para a sua operacionalização, o que onerou os custos de conformidade tributária.

O sistema de informações integrado permitiu a realização das atividades de controle e resposta aos riscos, como as verificações e as conciliações entre os registros contábeis e fiscais, melhorando a eficiência do gerenciamento dos riscos tributários.

Para evitar que programas indesejados acarretem furto de informações e até mesmo dano ao sistema da empresa, foi estabelecido que a instalação de programas adicionais deverá ser realizada por pessoas responsáveis pela área de informática, após prévia autorização do superior imediato.

A revisão dos processos e procedimentos relacionados à tributação, proporcionou maior consistência e confiabilidade das informações contidas em seu banco de dados, o que permitiu a sua utilização de forma gerencial.

4.2.1.3 Fator de risco: tecnologia/equipamentos – ambiente interno

A aquisição de equipamento para armazenamento de dados em duplicidade é uma resposta ao risco presente em três ocorrências, assim como a manutenção e avaliação periódica sobre a necessidade de troca de equipamentos.

A manutenção de registros históricos é obrigatório, pois a legislação tributária determina a sua guarda e custódia pelo prazo mínimo de 05 anos, sob pena de sanções

pecuniárias. Dessa forma, a duplicidade reduz a probabilidade de perda definitiva de informações em caso de problemas em alguns dos equipamentos.

A manutenção e avaliação periódica sobre a necessidade de troca de equipamentos contribuem para uma maior eficiência dos processos e procedimentos, pois panes e equipamentos lentos podem ser grandes obstáculos que levam a um aumento do tempo a ser dispensado, pelos funcionários, para a satisfação das obrigações tributárias acessórias pelos funcionários.

4.2.1.4 Fator de risco: meio ambiente – fator externo

Representada por ações da natureza, podem ocasionar diversos problemas tais como a queda e interrupção de energia, ou avarias por descarga elétrica. A resposta a este fator foi a aquisição de *no-break* e a realização de manutenção periódica dos para-raios já instalados, procurando desta forma evitar a paralisação abrupta do sistema, o que pode acarretar perda de informações, e possíveis danos nos equipamentos em função de uma descarga elétrica.

4.2.1.5 Fator de risco: pessoal – fator externo

Este fator aparece em apenas dois riscos: c3 e d1. São casos de pessoas estranhas à empresa e que podem contribuir para o aumento do risco tributário.

As respostas selecionadas, face a este fator, foram as seguintes:

- em relação ao risco c3, exigência de pagamento em conta bancária do fornecedor, ou a emissão por parte deste de boleto bancário;
- em relação ao risco d1, a instalação de *firewall* e antivírus.

Neste quesito, apenas a aquisição e instalação de *firewall* e antivírus onerou os custos de conformidade tributária.

4.2.1.6 Fator de risco: tributação – fator externo

Este fator está sempre presente quando os riscos são diretamente ligados a questões tributárias.

A resposta selecionada pela Empresa A foi a realização de cursos de atualização tributária e a assinatura de serviço de atualização tributária, face à complexidade da legislação tributária paulista e a federal. O consultor externo tem a liberdade de escolher os cursos e contratá-los, às expensas da empresa, sempre que julgar necessário.

4.2.1.7 Fator de risco: tecnologia – ambiente externo

As respostas a este fator foram duas:

- contratação de dois provedores de acesso à *internet* – para que não haja problemas no envio de declarações ao Fisco, optou-se em contratar um segundo provedor de acesso à *internet*, esta via rádio (a primeira via cabo). Desta forma, procurou-se mitigar o risco de entregar as declarações tributárias fora do prazo em função de problemas na rede;
- avaliações periódicas sobre a necessidade de troca de equipamentos – sabe-se que a informática é um mercado extremamente dinâmico. Urge, portanto, a realização deste processo com vistas a manter sempre o parque tecnológico da empresa atualizado, evitando lentidão e panes nos equipamentos e sistemas, contribuindo, desta maneira, para não aumentar a alocação de pessoal Na realização de tarefas relacionadas à tributação.

Essas respostas aumentaram os custos de conformidade e possuem duas finalidades distintas: a primeira, reduzir o risco de ser multada por entregar declarações fora do prazo; a segunda, evitar o aumento de horas a serem dispensadas em relação a processos e procedimentos relacionados à tributação.

4.2.2 Análise qualitativa dos riscos tributários

Conforme discorrido no sub item 4.1.4.4, há certos riscos tributários considerados prioritários pela Empresa A (Tabela 4.9), como aqueles identificados em c1, c2, c3, c4, c5, c9, d1 e d2, sendo o restante, considerados como aceitação do resultado.

Tabela 4.10 – Análise qualitativa dos riscos tributários identificados

risco	resposta ao risco	probabilidade	impacto
c1	redução do risco	5	2
c2	redução do risco	4	2
c3	redução do risco	5	4
c4	redução do risco	3	4
c5	redução do risco	4	3
c6	aceitar o resultado	1	3
c7	aceitar o resultado	1	1
c8	aceitar o resultado	1	2
c9	redução do risco	5	3
c10	aceitar o resultado	1	4
c11	aceitar o resultado	1	3
c12	aceitar o resultado	1	3
d1	redução do risco	2	2
d2	redução do risco	1	4
d3	aceitar o resultado	1	1

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa

Muito embora a probabilidade seja tão somente um dos componentes para a avaliação e determinação do risco (PENHA; PARISI, 2005), analisando a Tabela 4.10, com exceção dos riscos d1 e d2, percebe-se que a classificação da resposta ao risco (redução do risco ou aceitar o resultado), ocorre em função da probabilidade do risco transformar-se em multa tributária, e não em função do impacto no resultado,

Essa afirmativa é corroborada com mudança da classificação do risco c10, que em 2011 teve a sua probabilidade elevada para 5, levando a empresa a concentrar esforços para o saneamento os arquivos digitais SINTEGRA, em função da obrigatoriedade em realizar a escrituração contábil e fiscal de forma digital e enviá-los ao SPED, sendo que esta preocupação em relação à exatidão dos dados enviados ao SPED também foi constatada por Oliveira (2009).

Apesar do impacto no resultado ser a própria expressão do grau de risco, a empresa considerou a probabilidade da materialização do risco em multa tributária como fator preponderante para a determinação das respostas aos riscos.

Dos modelos desenvolvidos e utilizados neste estudo, a avaliação qualitativa vem preencher um espaço deixado pela avaliação quantitativa, pois esta não leva em consideração a probabilidade de que, em ocorrendo o risco, a sua materialização em multa tributária dar-se-à somente se a empresa passar por uma fiscalização, e esta auditoria detectar a irregularidade.

As observações colhidas no estudo de caso, apontam para o seguinte levantamento preliminar, de pontos fortes e fracos do método qualitativo:

- pontos fortes -

- ✓ permite a classificação de todos os riscos;
- ✓ possibilita considerar a percepção do entrevistado em relação à provável materialização do risco tributário em multa, o que apenas ocorrerá se a empresa passar por uma auditoria por parte do Fisco, e este detectar a irregularidade;
- ✓ proporciona ao pesquisador captar a realidade social através de suas observações;
- ✓ prescinde de auditoria interna/externa para a mensuração de todos os riscos tributários;
- ✓ torna possível compreender a relação entre os fatores de risco, o risco, e as respostas selecionadas para a sua redução.

- pontos fracos -

- ✓ alto grau de subjetividade na classificação da probabilidade do risco materializar-se em multa tributária, e do impacto no resultado;
- ✓ não possibilita a mensuração econômica dos riscos tributários.

4.2.3 Análise quantitativa dos riscos

Nesta parte do trabalho, apresenta-se a análise quantitativa dos riscos, conforme detalhado na metodologia, nos anos de 2003 e 2010.

Seguem as Tabelas 4.11 e 4.12 contendo os cálculos dos riscos tributários, dos anos de 2003 e 2010, e o comparativo na Tabela 4.13.

Tabela 4.11 – Valores das multas tributárias por risco – ano de 2003

Risco	Multa total possível	média	média x ocorrências	% do faturamento
c1	1.028.818,84	112,17	20.190,51	0,06118%
c2	3.823.497,29	4.839,87	174.235,32	0,52799%
c3	5.768.579,85	26.583,32	664.582,93	2,01389%
c5	3.041.060,92	149,80	35.951,66	0,10894%
c6	12.574.586,42	619,41	297.315,48	0,90096%
c7	537.831,23	26,49	84.697,62	0,25666%
c8	4.430.471,63	483,04	86.947,76	0,26348%
c10	1.961.756,78	1.961.756,78	1.961.756,78	5,94472%
c11	980.878,39	27.246,62	653.918,93	1,98157%
Total	34.147.481,33		3.979.596,99	12,05939%

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa

Tabela 4.12 – Valores das multas tributárias por risco – ano de 2010

Risco	Multa total possível	média	média x ocorrências	% do faturamento
c1	3.544.594,81	203,33	36.599,00	0,0421%
c2	10.062.463,08	5.490,88	32.945,28	0,0379%
c3	18.451.793,43	50.277,37	351.941,59	0,4045%
c5	3.041.060,92	90,37	10.844,79	0,0125%
c6	28.060.380,82	833,89	60.040,04	0,0690%
c7	718.239,89	21,34	20.490,65	0,0236%
c8	5.423.093,34	355,66	10.669,78	0,0123%
c10	5.916.585,65	5.916.585,65	5.916.585,65	6,8007%
c11	2.958.292,83	82.174,80	493.048,80	0,5667%
Total	78.176.504,77		6.933.165,58	7,9693%

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa

Tabela 4.13 – Comparação dos riscos tributários dos exercícios de 2003 e 2010

Risco	2003 média x ocorrências	2010 média x ocorrências	2003 % do faturamento	2010 % do faturamento	redução do risco
c1	20.190,51	36.599,00	0,06118%	0,0421%	31,24%
c2	174.235,32	32.945,28	0,52799%	0,0379%	92,83%
c3	664.582,93	351.941,59	2,01389%	0,4045%	79,91%
c5	35.951,66	10.844,79	0,10894%	0,0125%	88,56%
c6	297.315,48	60.040,04	0,90096%	0,0690%	92,34%
c7	84.697,62	20.490,65	0,25666%	0,0236%	90,82%
c8	86.947,76	10.669,78	0,26348%	0,0123%	95,35%
c10	1.961.756,78	5.916.585,65	5,94472%	6,8007%	-14,40%
c11	653.918,93	493.048,80	1,98157%	0,5667%	71,40%
Total	3.979.596,99	6.933.165,58	12,05939%	7,9692%	33,92%

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa

Não foi possível calcular a variação dos riscos identificados como a1, a2 e c9, pois antes da implantação, tais procedimentos não eram realizados.

Em relação aos demais em que foi possível estabelecer um comparativo, observa-se uma redução substancial em praticamente todos os riscos tributários, exceção feita ao risco c10.

Este risco (c10) foi classificado pela Empresa A como de baixa probabilidade de se transformar em multa tributária. Mesmo possuindo o maior valor, ainda assim houve uma redução de 33,92% no total dos riscos tributários.

O consultor tributário afirmou que o desenvolvimento de sistema próprio visando à satisfação total das informações a serem apresentadas ao Fisco através do SPED deverá, em tese, eliminar as inconsistências dos arquivos digitais SINTEGRA (c10), assim como o dos livros fiscais (c11) e da inconsistência das declarações tributárias (c12).

Ressalta também que atualmente, o risco c3 deve-se majoritariamente a riscos do ambiente externo, mais especificamente, o dolo do fornecedor do que propriamente a ocorrência de algum fator de risco interno; da mesma forma ocorre com o risco d3, creditando a sua ocorrência a problemas junto ao provedor ou às linhas de comunicação.

Calculou-se também o valor presente do VaR dos riscos tributários, considerando como horizonte temporal a perpetuidade, conforme Tabela 4.14.

Tabela 4.14 – Valor presente do VaR considerando como horizonte temporal a perpetuidade – exercício de 2010

Risco	Valor do VaR	Prob/Ocorr	VaR x (Prob/Ocorr)	Valor presente do VaR
c1	21.723,41	24/15248	34,19	264,44
c2	43.477,67	6/1338	194,97	1.507,87
c3	464.517,61	7/367	8.860,01	68.522,88
c5	11.500,06	120/33650	41,01	317,17
c6	68.076,33	72/33650	145,66	1.126,54
c7	4.084,76	960/33650	116,53	901,27
c8	18.813,73	30/15248	37,02	286,28
c10	369.237,88	12/12	369.237,88	2.855.668,06
c11	269.966,27	6/36	44.994,38	347.984,37
	1.271.397,72		414.232,26	3.203.652,42

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da pesquisa.

Percebe-se que o montante do valor presente do VaR é consideravelmente relevante, pois o lucro líquido da Empresa A, no exercício de 2010, foi de aproximadamente R\$ 2.000.000,00.

As observações colhidas no estudo de caso, apontam para o seguinte levantamento preliminar, de pontos fortes e fracos do método quantitativo:

- pontos fortes –

- ✓ permite a mensuração econômica de alguns riscos tributários;
- ✓ reduz consideravelmente a subjetividade na classificação dos riscos tributários.

- pontos fracos -

- ✓ necessidade de auditoria interna/externa, pois algumas irregularidades apenas tornam-se riscos tributários se resultarem em falta de pagamento de ICMS;
- ✓ a mensuração do valor em risco considera como certa a sua materialização em multa tributária, o que apenas ocorrerá se a empresa passar por uma auditoria tributária por parte do Fisco, e este constatar a irregularidade;
- ✓ não permite considerar a percepção da empresa em relação à provável materialização do risco tributário em multa;
- ✓ não capta a realidade social através de suas inferências;
- ✓ não permite compreender a relação entre os fatores de risco, o risco e as respostas selecionadas para minimizá-lo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo foi conduzido com o propósito de compreender como ocorre, empiricamente, o processo de gerenciamento de riscos de conformidade tributária, identificar os fatores de risco, e avaliar os métodos de mensuração de riscos. Para tanto, foi utilizada a metodologia de estudo de caso único, em uma empresa do ramo industrial, que implantou uma política de gerenciamento de riscos tributários em 2003.

Diante do desafio assumido, o primeiro passo foi buscar, na literatura, a caracterização da relação entre o fisco e o contribuinte, o conhecimento necessário sobre os custos de conformidade e a sua relação com o gerenciamento de riscos tributários.

A relação entre o fisco e o contribuinte é caracterizada como uma relação de agência, onde o governo, no papel do principal, institui a obrigatoriedade do correto recolhimento dos tributos devidos e a satisfação das mais diversas obrigações acessórias tributárias.

Investigou-se a forma como eram realizados os processos e procedimentos relacionados à tributação paulista, especificamente o ICMS, até 2003; quais as mudanças implementadas; os riscos reduzidos; e qual a percepção da empresa em relação à probabilidade e impacto de cada risco. Para a realização desta tarefa, utilizou-se da metodologia sugerida em COSO (2004b), com a identificação e avaliação dos riscos tributários, assim como as atividades de controle e de resposta aos riscos e ainda as de monitoramento.

Mesmo sem o conhecimento da metodologia COSO, constatou-se que a empresa realizou grande parte dos procedimentos sugeridos, tanto para a identificação dos eventos, como para a implantação dos mecanismos de gerenciamento.

O método de avaliação utilizado pela empresa foi o qualitativo, no qual, utilizando-se de auditorias fiscais passadas, bem como da experiência dos consultores contratados, priorizou-se aqueles riscos que possuem uma probabilidade maior de se transformarem em multa tributária, em uma eventual fiscalização.

Em relação à avaliação dos riscos, os resultados da pesquisa indicam que, apesar da literatura afirmar que o impacto financeiro no resultado ser a própria expressão do grau de risco, a probabilidade da materialização do risco tributário em multa foi considerada pela empresa como o fator preponderante, ao invés do impacto em seu resultado.

Assim, embora a racionalidade indique que o impacto do fator de risco define o grau de risco, o estudo mostra um indício de que a aversão ao risco em decorrência da não conformidade tributária pode induzir o agente a considerar a probabilidade de materialização do risco tributário em multa como a variável que define o seu grau de risco.

Percebeu-se que a aversão ao risco refere-se principalmente à probabilidade de ser fiscalizado, e não exatamente ao impacto dos riscos tributários a que a empresa está exposta.

Dos modelos de mensuração de risco desenvolvidos e utilizados neste estudo, foi possível verificar que a análise qualitativa possui como pontos positivos: a possibilidade de se avaliar todos os riscos identificados sem a realização de uma auditoria interna/externa, a despeito da considerável carga de subjetividade; compreender a influência dos fatores de risco nas atividades relacionadas com a tributação, de forma aprofundada e detalhada, possibilitando percebê-los dentro da realidade da empresa e incrementando o entendimento dos casos e situações detalhadas; possibilita considerar a percepção da empresa em relação ao grau de materialização do risco tributário em multa.

Entretanto a classificação das variáveis depende da subjetividade do pesquisador e do entrevistado, além de não possibilitar a mensuração econômica dos riscos tributários.

A análise quantitativa elimina boa parte da subjetividade, além de permitir a mensuração econômica de alguns riscos tributários. Entretanto, não foi possível realizar a avaliação de todos os riscos tributários identificados, pois alguns destes somente são tipificados como infração à legislação tributária paulista quando resultam na falta de pagamento do ICMS devido de forma indireta, o que leva à necessidade de realização de auditoria interna/externa.

Também não permite ao pesquisador captar a realidade social, considerar a percepção da empresa em relação à provável materialização do risco tributário em multa, tampouco compreender a relação entre os fatores de risco, o risco e as respostas selecionadas.

Para o gerenciamento de riscos tributários, em relação aos modelos desenvolvidos e utilizados neste estudo, os resultados sugerem que a avaliação qualitativa permite a obtenção de informações mais completas em relação aos fatores de risco e as suas características, imprescindível para a compreensão do risco e uma correta mensuração, ao passo que a avaliação quantitativa permite apenas a mensuração econômica de alguns dos riscos tributários, sem considerar outros fatores inerentes aos riscos.

A elevação nos custos de conformidade ocorre na medida em que são introduzidas ou alteradas as atividades de controle e resposta aos riscos, e as de monitoramento, que procuram atacar os fatores que podem elevar o risco tributário. Entretanto, esta elevação pode ser

compensada com a redução da empresa à exposição dos riscos, e consequentemente, à autuações fiscais, resultando em economia de recursos para a administração de contingências fiscais.

Sob o ponto de vista de implicações gerenciais, tem-se uma maior confiabilidade das informações contidas em seu banco de dados, essencial para uma boa gestão da empresa.

A utilização de estudo de caso, dentro deste contexto específico, não permite a generalização de seus resultados.

O trabalho contribui, para as futuras pesquisas dos riscos tributários, ao descrever situações que caracterizam a ocorrência de risco de conformidade tributária e ao avaliar metodologias de identificação dos riscos, seus fatores, avaliação e o seu relacionamento com os riscos tributários.

Quanto ao desenvolvimento de pesquisas posteriores a esta, sugere-se o estudo mais amplo dos benefícios advindos da *compliance* tributária e do gerenciamento dos riscos inerentes.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ASHBAUGH-SKAIFE, H.; COLLINS, D. W.; KINNEY JR, W. R. The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits. **Journal of Accounting and Economics**, [S. l.], v. 44, n. 1-2, pp. 166-192, 2007.
- ASSAF NETO, A. **Finanças Corporativas e Valor**. 3. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.
- BANCO MUNDIAL. **Doing Business in 2010: Reformando em Épocas Difíceis**. The International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank. Washington, 2009. Disponível em: <http://portugues.doingbusiness.org/documents/DB10_Overview_Portuguese.pdf>. Acesso em: 09 jul. 2010.
- BARALDI, P. **Gerenciamento de riscos empresariais**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- BERTOLUCCI, A. V. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil**. 2001. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.
- BLAZIC, H. Tax Compliance Costs of Small Business in Croatia. **Financijska teorija i praksa**, [S.l.], v. 28, n. 3, 2004, pp 309-325, 2004.
- BOADWAY R.; MARCEAU, N.; MONGRAIN, S. Tax Evasion and Trust. **Canadian Journal of Economics**, Montreal, v. 35, pp. 417-435, 2002.
- BORDER, K., C.; SOBEL, J. Samurai Accountant: A Theory of Auditing and Plunder. **Review of the Economic Studies**, Stockholm, v. 54, n. 4, pp. 525-540, 1987.
- CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Internal Control. Integrated Framework**. Durham, 1992. Disponível em: <<http://www.coso.org/>>. Acesso em: 06 fev. 2011.
- _____. **Enterprise Risk Management. Integrated Framework – Executive Summary Framework**. Durham: AICPA, 2004a.
- _____. **Enterprise Risk Management. Integrated Framework – Application Techniques**. Durham: AICPA, 2004b.
- CROUHY, M; GALAI, D; MARK, R. **Gerenciamento de Risco: Abordagem conceitual e prática: Uma visão integrada dos riscos de crédito, operacional e de mercado**. São Paulo: SERASA, 2004.

DAMODARAN, A. **Finanças Corporativas: teoria e prática**. Tradução de Jorge Ritter. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

DAS-GUPTA A. Income Tax Compliance Cost of Corporations in India, 2000-01. **Vikalpa**, Ahmedabad, v. 31, n. 4, out/dez 2006.

ERNST & YOUNG. **Steady Course, Uncharted Waters** – Findings from the third Ernst & Young global tax risk survey. London: EYGM, 2008. Disponível em: <www2.eycom.ch/.../200812_ey_global_tax_risk_survey_findings.pdf> Acesso em: 01 jul. 2011.

EVANS, C. The operating costs of taxation: a review of the research. **Economic Affairs**, Malden, v. 21, n. 2, pp. 5-9, 2001.

_____. Studying the Studies: An overview of recent research in taxation operating costs. **E-journal of Tax Research**, South Wales, v. 1, n. 1, pp. 64-92, 2003.

_____; TRAN-NAM, B. **Evaluating the compliance costs and benefits of the Tax Value Method – A report prepared for the Board of Taxation**. Canberra, 2002.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009

Federation of European Risk Management Association. **Normas de gestão de riscos**. Brussels, 2003. Disponível em: <[http://www.ferma.eu/Portals/2/documents/RMS/RMS-Port\(2\).pdf](http://www.ferma.eu/Portals/2/documents/RMS/RMS-Port(2).pdf)>. Acesso em: 22 mar. 2011.

FERREIRA, A. B. H. **Novo Dicionário Eletrônico Aurélio 7.0**. 5. ed. Curitiba: Positivo, 2010.

FRANZONI, L. A. Tax evasion and tax compliance. In: BOUCKAERT, B.; GEEST, G.. (eds.). **Encyclopaedia of Law and Economics**, Ghent, 1998.

GODWIN, M. Compliance Costs – The Cost of Paying Tax. **Omega**, [S.l.], v.6, n.5, pp. 389-398, 1978.

GOODMAN, G. R. Internal controls for the tax department. **Tax Notes**, [S.l.], v. 103, n. 5, 2004.

JORION, P. **Value at Risk: A nova fonte de referência para o controle do risco de Mercado**. Tradução Bolsa de Mercadorias & Futuros. São Paulo: Bolsa de Mercadorias & Futuros, 1999.

KAPLOW, L. How tax complexity and enforcement affect the equity and efficiency of the income tax. **National Tax Journal**, Washington, v. 49, n. 1, 1996.

KOPEZUK, W. Tax simplification and tax compliance: An economic persepective. In: SAWICKY, M. B.. (Ed.). **Bridging the Tax Gap**, Washington D. C.: Economic Policy Institute Book, 2006, chap. 6.

MARTINEZ, A. L. Agency Theory na Pesquisa Contábil. In: ENCONTRO DA ANPAD – ENANPAD 1998, 22. **Anais...** Foz do Iguaçu: ANPAD, 1998.

MARTINS, G. A. **Estudo de Caso:** Uma estratégia de pesquisa. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MERCHANT, K. A.; OTLEY, D. T. A review of the literature on control and accountability. **Handbook of Management Accounting Research**, [S.l.], v. 2, 2007, pp. 785-802.

NEUBIG, T.; SANGHA, V. Tax risk and strong corporate governance. **Tax Executive**, Washington, v. 56, n. 2, pp. 114-119, 2004.

OLIVEIRA, M. T. **A importância da contabilidade no processo de decisão entre lucro real e lucro presumido.** 2009. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

PAULO, W. L.; FERNANDES, F. C.; RODRIGUES, L. G. B.; EIDIT J. Riscos e controles internos: uma metodologia de mensuração dos níveis de controle de riscos empresariais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 18, n. 43, 2007.

PENHA, J. C.; PARISI, C. Um caminho para integrar a gestão de riscos à controladoria. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 2005, Itapema/SC. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2005.

PINDYCK, R. S.; RUBINFELD, D. L. **Microeconomia** Tradução de Eleutério Prado, Thelma Guimarães e Luciana do Amaral Teixeira. 7. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2010.

POPE, J. The Compliance Cost of Taxation in Australia and Tax Simplification: The Issues. **Australian Journal of Management**, Sydney, v. 18, n. 1, pp. 69-89, 1993.

POWER, M. The risk management of nothing. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 34, pp. 849-855, 2009.

REINGANUM, J. F.; WILDE, L. L. Income Tax Compliance in a Principal-Agent Framework. **Journal of Public Economics**, Amsterdam, v. 26, 1985.

RENN, O. Three Decades of risk research: accomplishments and new challenges. **Journal of Risk Research**. London, v. 1, n. 1, pp. 49-71, 1998.

RICCIO, E.; SAKATA, M.; MOREIRA, O.; QUONIAN, L. Introdução ao XBRL – nova linguagem para a divulgação de informações empresariais pela internet. **Revista Ciência da Informação**, Brasília, v. 35, n. 3, p. 166-182, set/dez 2006.

SAITO, R.; SILVEIRA, A. D. M. Governança Corporativa: custos de agência e estrutura de propriedade. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 48, n. 2, p.79–86, 2008.

SANDFORD, C. Administrative and Compliance Costs of Taxation. **Cahiers de Droit Fiscal International**. Rotterdam, v. 74b, pp.19-40, 1989.

_____; GODWIN, M.; HARDWICK, P.. **Administrative and Compliance Costs of Taxation**. Bath: Fiscal Publications, 1989.

SLEMROD, J.; BLUMENTHAL, M. The income tax compliance cost of big business. **Public Finance Quarterly**, [S.l.], v. 24, n. 4, pp. 411-438, 1996.

_____; VENKATESH, V. **The Income Tax Compliance Cost of Large and Mid-size Business : A Report to the IRS LMSB Division**. Ann Arbor, 2002.

SPIRA, L. F.; PAGE, M. J. Risk Management: The Reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Londres, v. 16, n. 4, pp. 640-661, 2003.

STONEBURNER, G.; GOGUEN, A.; FERINGA, A. **Risk Management guide for Information Technology Systems: Recommendations of the National Institute of Standards and Technology**. Washington, 2001.

SVENSSON, G. Key areas, causes and contingency planning of corporate vulnerability in supply chains – A qualitative approach. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, [S.l.], v. 67, n. 9, pp. 728-748, 2004.

TRAN-NAM, B.; EVANS, C.; WALPOLE, M.; RITCHIE, K. Tax Compliance Costs: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia. **National Tax Journal**, Washington, v. 53, n. 2, pp. 229-252, 2000.

TRAPP, A. C. G. **Estudo da Avaliação e Gerenciamento do Risco Operacional de Instituições Financeiras no Brasil: Análise de Caso de uma Instituição Financeira de Grande Porte**. 2004. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2004.

WUNDER, H. F. Tax risk management and the multinational enterprise. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, [S.l.], v. 18, pp. 14-28, 2009.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

APÊNDICE A – Plano de dados a serem coletados

1-) Características gerais da empresa

- Ano de fundação;
- Objeto empresarial;
- Forma de constituição da sociedade;
- Forma de distribuição dos produtos fabricados;
- Localização de seus clientes;
- Número de sócios;
- Número de funcionários;
- Organograma.

2-) Legislação tributária paulista, obrigações acessórias a serem cumpridas e demais assuntos correlatos

- Tributos paulistas sobre as quais as operações da empresa estão sujeitas;
- Quais as obrigações tributárias acessórias as quais a empresa deve cumprir;
- Quais os processos e procedimentos (2003, 2009 e 2010)
- Setores envolvidos.

3-) Levantamento dos custos de conformidade tributária da empresa

- Explicação dos conceitos relacionados aos custos de conformidade tributária;
- Repassar todas as questões para certificar-se de que o entrevistado entendeu a pergunta;
- Entregar questionário para preenchimento.

4-) Risco do cumprimento das obrigações tributárias acessórias paulistas

- Explicar os conceitos envolvidos a respeito do risco e a metodologia COSO (2004) para a identificação e avaliação;
- Levantar quais os procedimentos que possuem risco;
- Identificar os riscos, os fatores de risco e sua avaliação (probabilidade e impacto);
- Inventário de ocorrências nos anos de 2003 e 2010;
- Quais são os riscos as quais a Empresa A considera como críticos, e quais são relevados (aceitação ao risco);
- Quais as respostas aos riscos quando de sua descoberta.

5-) Monitoramento dos processos e procedimentos.

- Levantar quais são os procedimentos de controles internos para a descoberta dos riscos;
- Como é realizado o seu monitoramento;
- O que está sendo realizado e o que se pretende fazer para diminuir os riscos;
- Quais os custos envolvidos.

**APÊNDICE B – Questionário para o levantamento de informações
relacionadas aos custos de conformidade tributária paulista**

Este questionário presta-se a levantar dados relativos aos custos de conformidade tributária incorridos pela empresa no exercício de 2010.

Observação: Nas questões 1 e 2, incluem-se nos cálculos o FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, o INSS a encargo do empregador, abonos, cestas básicas, férias, 13º salário, vale-refeição, vale-transporte e demais despesas correlatas.

1-) Relacione os funcionários (cargo/função) que trabalham no setor de contabilidade e seus salários, de forma anualizada, inclusive os encargos sociais e demais benefícios oferecidos (no ano).

_____	R\$ _____
_____	R\$ _____
_____	R\$ _____
_____	R\$ _____
_____	R\$ _____
_____	R\$ _____

2-) Se houve o pagamento de horas extras para a realização de tarefas ligadas à tributação, relacionar os funcionários (cargo/função) que trabalham no setor de contabilidade e os valores das horas extras pagas, inclusive com todas as verbas incidentes sobre elas (no ano).

_____	R\$ _____
_____	R\$ _____
_____	R\$ _____
_____	R\$ _____
_____	R\$ _____

_____ R\$ _____

3-) Relacione os funcionários (cargo/função) dos demais setores/departamentos que lidam com questões tributárias na empresa, com os respectivos salários, encargos sociais e demais benefícios oferecidos (no ano).

a-) _____ R\$ _____

Tempo despendido (%) em questões tributárias:

Federal _____ Estadual _____ Municipal _____

b-) _____ R\$ _____

Tempo despendido (%) em questões tributárias:

Federal _____ Estadual _____ Municipal _____

c-) _____ R\$ _____

Tempo despendido (%) em questões tributárias:

Federal _____ Estadual _____ Municipal _____

d-) _____ R\$ _____

Tempo despendido (%) em questões tributárias:

Federal _____ Estadual _____ Municipal _____

e-) _____ R\$ _____

Tempo despendido (%) em questões tributárias:

Federal _____ Estadual _____ Municipal _____

4-) Qual o gasto anualizado com assessoria/consultoria tributária externa?
R\$ _____

5-) Estime o tempo da assessoria/consultoria tributária externa em função dos tributos:

8-) Relacione os suprimentos e demais gastos similares (por ex. material de escritório) pelo setor de contabilidade em questões tributárias, no ano de 2010.

_____	R\$ _____
_____	R\$ _____
_____	R\$ _____
_____	R\$ _____
_____	R\$ _____
_____	R\$ _____
_____	R\$ _____
_____	R\$ _____
_____	R\$ _____
_____	R\$ _____
_____	R\$ _____

9-) Em relação às despesas relacionadas com os sistemas de informação utilizados, no ano de 2010, estime os seus custos em relação a:

Tributos federais: _____

Tributos estaduais: _____

Tributos municipais: _____

Contabilidade societária _____

Contabilidade gerencial _____

Outros _____

Especificar _____

10-) Qual o gasto incorrido (em 2010) em cursos de atualização tributária?

Esfera federal R\$ _____

Esfera estadual R\$ _____

Esfera municipal R\$ _____

11-) Assina algum serviço de atualização tributária?

() Não () Sim. Qual? _____ R\$ (anual) _____

Percentual de utilidade para cada tipo de competência tributária:

Federal _____ Estadual _____ Municipal _____

12-) Qual o percentual do tempo despendido pelos diretores em questões tributárias, no ano de 2010?

a-) Diretor A: Remuneração (incluído todos os demais encargos e benefícios, conforme observação das questões nº 1 e 2): R\$ _____

Federal (%) _____ Estadual (%) _____ Municipal (%) _____

b-) Diretor B: Remuneração (incluído todos os demais encargos e benefícios, conforme observação das questões nº 1 e 2): R\$ _____

Federal (%) _____ Estadual (%) _____ Municipal (%) _____

c-) Diretor C: Remuneração (incluído todos os demais encargos e benefícios, conforme observação das questões nº 1 e 2): R\$ _____

Federal (%) _____ Estadual (%) _____ Municipal (%) _____

13-) Gastos anuais com locomoção e viagens:

Esfera federal R\$ _____

Esfera estadual R\$ _____

Esfera municipal R\$ _____

14-) Gastos com contencioso administrativo e judicial tributário no ano de 2010:

Esfera federal R\$ _____

Esfera estadual R\$ _____

Esfera municipal R\$ _____

Observação: Na questão 14, as contingências fiscais referem-se a multas pagas, tanto pelo atraso como aquelas impostas pelo Fisco por irregularidades detectadas.

15-) Contingências fiscais (excluído o valor do imposto) no ano de 2010:

Esfera federal R\$ _____

Esfera estadual R\$ _____

Esfera municipal R\$ _____

16-) Há algum outro departamento da empresa que lida com questões tributárias?

() Não () Sim. Quais: _____

**APÊNDICE C – Correlação entre os processos e procedimentos
implantados, com os riscos**

Riscos identificados	Ações com foco nos fatores de risco internos	Ações com foco nos fatores de risco externos
a3 - Aceitação de mercadorias com preço diferente ao do pedido	peçoal - conscientização	
a4 - Inserção no sistema de quantidade de insumos adquiridos diferente do descrito na NF/NFE	peçoal - conscientização	
b1 - falta de registro de pagamento	peçoal - conscientização	
	processo - confronto dos lançamentos contábeis com os contidos nos extratos bancários	
c1 - Erro na escrituração fiscal do crédito de ICMS	peçoal - curso de atualização tributária	legislação - cursos de atualização tributária e assinatura de serviço de atualização tributária
	processo - responsabilidade do departamento de contabilidade para a determinação da alíquota e base de cálculo aplicável aos insumos	
c2 - Extravio de NF/NFE de entrada	peçoal - conscientização	
	processo - conferência física	
c3 - Escrituração de nota fiscal considerada inidônea pelo Fisco	peçoal - treinamento para a realização de consulta ao <i>site</i> do SINTEGRA (nota fiscal) e ao site da Secretaria da Fazenda do emitente (NFE)	peçoal - exigência de emissão de boleto bancário
	processo - estabelecimento de procedimentos para a consulta da idoneidade da nota fiscal	
c4 - Erro na escrituração contábil	peçoal - cursos de atualização contábil e tributária	
	processos - aquisição de sistema de informações integrado	
c5 - Erro na determinação de ICMS na saída dos produtos	peçoal - curso de atualização tributária	legislação - cursos de atualização tributária e

	processo - determinação de alíquota e base de cálculo do ICMS sob responsabilidade do departamento de contabilidade	assinatura de serviço de atualização tributária
c6 - Emissão de NF/NFE para contribuinte em situação irregular	peçoal - treinamento para a realização de consulta ao <i>site</i> do SINTEGRA	
	processos - consulta da situação cadastral fiscal do destinatário (se contribuinte) no <i>site</i> do SINTEGRA, pelo departamento de contabilidade	
c7 - Emissão de NF/NFE com irregularidade no preenchimento	peçoal - conscientização e curso de atualização tributária	legislação - cursos de atualização tributária e assinatura de serviço de atualização tributária
c8 - Falta de escrituração de NF de entrada	peçoal - conscientização	
	processos - aquisição de sistema de informações integrado e confronto dos lançamentos contábeis com os fiscais	
c9 - Erro no cálculo e apropriação de crédito acumulado de ICMS	peçoal - curso de atualização tributária	legislação - cursos de atualização tributária e assinatura de serviço de atualização tributária
C10 - Geração de arquivos digitais SINTEGRA inconsistentes	processo - aquisição de sistema de informações integrado	legislação - cursos de atualização tributária e assinatura de serviço de atualização tributária
	tecnologia/equipamentos - aquisição de equipamento de armazenamento em duplicidade	
c11 - Geração de livros fiscais inconsistentes	processo - aquisição de sistema de informações integrado	legislação - cursos de atualização tributária e assinatura de serviço de atualização tributária
	tecnologia/equipamentos - aquisição de equipamento de armazenamento em duplicidade	tecnologia - contratação de dois provedores de acesso à <i>internet</i>
c12 - Declarações tributárias inconsistentes/intempestivas	processo - aquisição de sistema de informações integrado	legislação - cursos de atualização tributária e assinatura de serviço de atualização tributária

	tecnologia/equipamentos - aquisição de equipamento de armazenamento em duplicidade	tecnologia - contratação de dois provedores de acesso à <i>internet</i>
d1 - Problemas nos sistema de informações (pane/erros de programação/vírus de computador)	pessoal - instalação de programas nos computadores da empresa apenas pelo pessoal da área de informática	pessoal - instalação de <i>firewall</i> e antivírus
	tecnologia/equipamentos - manutenção e avaliação periódica sobre a necessidade de troca de equipamentos	tecnologia - avaliações periódicas sobre a necessidade de troca de equipamentos
d2 - Problemas nos equipamentos de armazenamento	tecnologia/equipamentos - manutenção e avaliação periódica sobre a necessidade de troca de equipamentos	tecnologia - avaliações periódicas sobre a necessidade de troca de equipamentos
Acesso à <i>internet</i> para o envio de declarações fiscais	tecnologia/equipamentos - manutenção e avaliação periódica sobre a necessidade de troca de equipamentos	meio ambiente - manutenção de para-raios e instalação de <i>no-break</i>
		tecnologia - avaliações periódicas sobre a necessidade de troca de equipamentos

Quadro C.1 – Riscos tributários e as respostas desenvolvidas

Fonte: Dados da pesquisa