

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JOSUÉ PEREIRA**

**QUALIDADE DA INFORMAÇÃO FISCAL E  
CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA DOS TRIBUTOS SOBRE  
VENDAS (ICMS E IPI) NO BRASIL**

**São Paulo**

**2018**

**JOSUÉ PEREIRA**

**QUALIDADE DA INFORMAÇÃO FISCAL E CONFORMIDADE  
TRIBUTÁRIA DOS TRIBUTOS SOBRE VENDAS (ICMS E IPI) NO  
BRASIL**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio  
Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a  
obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Tiago Nascimento Borges  
Slavov**

**São Paulo**

**2018**

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO - FECAP

Reitor: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ronaldo Frois de Carvalho

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Dr. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

### FICHA CATALOGRÁFICA

P436q	<p>Pereira, Josué</p> <p>Qualidade da informação fiscal e conformidade tributária dos tributos sobre vendas (ICMS e IPI) no Brasil / Josué Pereira. - - São Paulo, 2018.</p> <p>158 f.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Tiago Nascimento Borges Slavov</p> <p>Dissertação (Mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.</p> <p>1. SPED (Sistema de recuperação da informação). 2. Fiscalização tributária. 3. Impostos – Brasil.</p> <p style="text-align: right;"><b>CDD 657.0285</b></p>
-------	--

Bibliotecário responsável: Josiene F. Silva, CRB-8/10038

**JOSUÉ PEREIRA**

**QUALIDADE DA INFORMAÇÃO FISCAL E CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA DOS  
TRIBUTOS SOBRE VENDAS (ICMS E IPI) NO BRASIL**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP,  
como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**COMISSÃO JULGADORA:**

---

**Prof. Dr. Otávio Cabello**  
**Universidade Estadual de Campinas - UNICAMP**

---

**Prof. Dr. Aldy Fernandes da Silva**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**

---

**Prof. Dr. Tiago Nascimento Borges Slavov**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**  
**Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora**

**São Paulo, 29 de agosto de 2018.**

*Dedico a conclusão deste trabalho a Deus que me concedeu saúde e inteligência para conduzir até o fim.*

*A Jesus Cristo, Senhor dos senhores, e Mestres dos mestres. A ele pertence honra e glórias.*

*À minha amada e surpreendente esposa Marcella, pela paciência, apoio e incentivo nas horas difíceis, dando guarida aos nossos filhos Juliano e Matheus, razão pela qual não cesso de estudar.*

## **Agradecimentos**

Aos meus pais, embora ausentes hoje, foram eles responsáveis pela criação de 12 filhos com muita dificuldade e que certamente se orgulhariam deste momento, se estivessem presente conosco.

À Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP), uma instituição séria, que me proporcionou esta oportunidade da realização no curso de Mestrado, aprovando-me para ingressar nesse excelente programa.

Ao Prof. Dr. Tiago Borges do Nascimento Slavov, com virtudes adicionais, paciência, simplicidade e humildade, orientou com maestria, as sugestões e apontamentos para conclusão deste trabalho.

Aos professores Dr. Otavio Cabello, membro externo da banca examinadora e Dr. Aldy Fernandes, membro interno, que foram peças importantes para o aperfeiçoamento desta obra.

Agradecimento a parceria do Grupo Iob-Sage na pessoa Sr. Rodrigo Lima e sua equipe por entender a importância desta pesquisa e apoiá-la na condução do questionário, da mesma forma os especialistas tributários Valdir Amorim, Andrea Nicolini e Adriana Manni que participaram efetivamente na conclusão do questionário.

E, por fim, os profissionais das organizações que participaram desta pesquisa.

## Resumo

O objetivo geral deste trabalho é verificar se existe associação entre a qualidade da informação fiscal e a conformidade dos tributos sobre vendas (ICMS e IPI) de empresas brasileiras. O cenário digital de obrigações acessórias (SPED) inovou os trabalhos e as atividades do setor fiscal, a entrega de informações em volume e de forma rápida, passou a ser atividade diária nas empresas. Em contrapartida, o mecanismo de inteligência tributária por parte do fisco ganhou espaço neste cenário, a facilidade para identificar ilícitos tributários, com a melhoria nos processos, o acesso rápido às informações e nas operações das organizações, por meio de auditoria eletrônica e cruzamento de dados. Nesse contexto, este trabalho procurou trazer contribuições sobre a qualidade das informações entregues e a conformidade das obrigações fiscais no âmbito dos tributos sobre vendas ICMS e IPI. A pesquisa foi exploratória quantitativa, o método Survey não aleatório. O questionário contendo 26 questões foi direcionado à 100 empresas contribuintes do ICMS e do IPI, isto é, indústrias e comércio, a amostra contemplou 16 estados sedes, no total, correspondendo a 63% dos estados do Brasil e as filiais das empresas pesquisadas abrangem todos os estados brasileiros e o Distrito Federal. Os resultados obtidos mostraram a relação de dados da Qualidade da Informação Fiscal (QIF) com a Conformidade Tributária (CT) nas empresas. Os resultados obtidos e detalhados de forma descritiva e estatística indicam que a conformidade tributária não implica em somente entregar as informações, mais implica em uma entrega com qualidade. Foram verificados também temas como complexidade tributária e dispersão geográfica envolvendo esses tributos.

**Palavras chave:** Conformidade Tributária; Qualidade das Informações Fiscais; Riscos Fiscais.

## **Abstract**

The index of this work is listed between the fiscal quality of the information and the level of control of sales taxes (ICMS and IPI) of Brazilian companies. The digital ancillary purchasing scenario (SPED) is innovative and the activities of the tax sector, with volume and fast delivery of information, become a daily option in companies. In contrast, the system's tax intelligence mechanism is available in this scenario, a facility for identifying tax profits, with an advance in the processes, rapid access to information and in the operations of the organizations, through the electronics and data market ICMS and IPI. The ICMS and IPI. The ICMS and IPI. The research was quantitative exploratory, the Survey method not random. The previous item 25 was identified as 100 companies of ICMS and IPI, is represented as a sample of 16 states, without total, corresponding to 63% of the states of Brazil and the subsidiaries of the companies surveyed in the Brazilian states and the Federal District. The results of the price comparison are identical to the tax information - QIF with taxation in companies. The results obtained and detailed descriptively indicate that tax information does not imply information only, but implies a delivery with superior quality in subjects such as the tax area and geographical dispersion.

**Keywords:** Tax Compliance; Quality of Tax Information; Tax Risks.

## Lista de Figuras

<b>Figura 1 - Organização do trabalho.....</b>	<b>24</b>
<b>Figura 2 - Conformidade e Qualidade da Informação.....</b>	<b>49</b>
<b>Figura 3 - Estrutura COSO – ERM 2004.....</b>	<b>53</b>
<b>Figura 4 - Estrutura COSO – ERM 2017.....</b>	<b>56</b>
<b>Figura 5 - Princípios ISO 31000:2018.....</b>	<b>57</b>
<b>Figura 6 - Estrutura ISO 31000:2018 .....</b>	<b>58</b>
<b>Figura 7 - Processos ISO 31000:2018.....</b>	<b>58</b>
<b>Figura 8 - Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - São Paulo .....</b>	<b>65</b>
<b>Figura 9 - Fluxo da Informação .....</b>	<b>69</b>
<b>Figura 10 - Identificação dos pressupostos para análise de regressão .....</b>	<b>128</b>
<b>Figura 11 - Identificação dos pressupostos para análise de regressão. ....</b>	<b>131</b>

## Lista de Tabelas

Tabela 1 - Data de entrega do Sped-Fiscal por UF.....	36
Tabela 2 - Principais blocos Sped-Fiscal e registros.....	37
Tabela 3 - Cadastro de dados fiscais.....	37
Tabela 4 - Outras informações de tributos sobre vendas .....	39
Tabela 5 - Penalidades Estaduais.....	45
Tabela 6 - Elementos do COSO – Controles Internos.....	51
Tabela 7 - Referência entre COSO – ERM 2017 e ISO 31000:2018 .....	59
Tabela 8 - Variável Independente - Qualidade da Informação Fiscal - QIF .....	81
Tabela 9 - Variável Dependente – Conformidade Tributária - CT .....	84
Tabela 10 - Variáveis Explicativas e de Controle .....	87
Tabela 11 - Variáveis Explicativas e de Controle – Governança Tributária.....	88
Tabela 12 - Variáveis Explicativas e de Controle – Processos e Pessoas.....	89
Tabela 13 – Variáveis Explicativas e de Controle – Investimento em Compliance.....	90
Tabela 14 - Receita Bruta da Empresa em 2017.....	96
Tabela 15 - Distribuição das sedes das empresas no território nacional.....	97
Tabela 16 - Distribuição dos estabelecimentos das empresas no território nacional.....	98
Tabela 17 - Número de estabelecimentos produtivos.....	99
Tabela 18 - Sistemas de Gestão .....	99
Tabela 19 - Serviços eletrônicos de auditoria fiscal.....	100
Tabela 20 - Responsabilidade pela entrega das obrigações fiscais acessórias .....	101
Tabela 21 – Mecanismos de controle – Governança Tributária .....	102
Tabela 22 - Formação predominante das pessoas envolvidas com as atividades tributárias .....	102
Tabela 23 - Cargos.....	103
Tabela 24 - Programa de capacitação continuada dos profissionais da área tributária	103
Tabela 25 - Revisão sistemática de cadastro dos produtos e de alíquotas.....	104
Tabela 26 – Sistema de Manifestação do Destinatário.....	104
Tabela 27 - Débito de ICMS declarado e não pago .....	105
Tabela 28 – Autuação por inconsistência de dados em 2016 e 2017 .....	106
Tabela 29 – Quantidade de autuações .....	106
Tabela 30 – Avaliação dos fornecedores quanto à conformidade tributária .....	107

Tabela 31 – Notificações originadas pela inconsistência de dados.....	107
Tabela 32 – Quantidade de notificações .....	107
Tabela 33 – Retificações dos arquivos EFD ICMS/IPI .....	108
Tabela 34 – Quantidade de retificações.....	108
Tabela 35 – Atraso dos arquivos EFD ICMS/IPI transmitidos .....	108
Tabela 36 – Quantidade de notificações .....	109
Tabela 37 – Orçamento anual destinado a Compliance Tributário .....	109
Tabela 38 – Pretensão de contratar consultoria implantação de controle produção/estoque .....	110
Tabela 39 – Variáveis consideradas como parâmetro ou identificador .....	110
Tabela 40 – Associação CT e REC .....	112
Tabela 41 – Teste qui-quadrado CT e REC.....	112
Tabela 42 – Associação CT e DIS.....	112
Tabela 43 – Teste qui-quadrado CT e DIS.....	113
Tabela 44 – Correlação de dispersão - Variáveis dependentes CT.....	113
Tabela 45 – Associação CT e COM.....	114
Tabela 46 – Teste qui-quadrado CT e COM.....	114
Tabela 47 – Correlação de complexidade - Variáveis dependentes CT Governança Tributária.....	114
Tabela 48 – Associação CT e STI.....	115
Tabela 49 – Teste qui-quadrado CT e STI.....	115
Tabela 50 – Associação CT e AUD.....	115
Tabela 51 – Teste qui-quadrado CT e AUD.....	116
Tabela 52 – Síntese dos resultados do Teste Qui-quadrado .....	116
Tabela 53 – Associação QIF e REC .....	117
Tabela 54 – Associação QIF e DIS .....	117
Tabela 55 – Correlação de dispersão - Variáveis independentes QIF .....	118
Tabela 56 – Associação QIF e COM.....	119
Tabela 57 – Correlação de complexidade - Variáveis independentes QIF Tributária ..	119
Tabela 58 – Associação QIF e STI .....	120
Tabela 59 – Associação QIF e AUD .....	121
Tabela 60 – Síntese dos resultados do Teste Qui-quadrado .....	121
Tabela 61 – Associação CT e QIF .....	122

<b>Tabela 62 – Teste qui-quadrado CT e QIF .....</b>	<b>122</b>
<b>Tabela 63 – Matriz de correlação.....</b>	<b>123</b>
<b>Tabela 64 – Ponderações de respostas .....</b>	<b>123</b>
<b>Tabela 65 – Ausência de conhecimento das informações.....</b>	<b>124</b>
<b>Tabela 66 – Associação CT e Governança Tributária .....</b>	<b>125</b>
<b>Tabela 67 – Associação CT e Processos e Pessoas .....</b>	<b>125</b>
<b>Tabela 68 – Resultados da regressão .....</b>	<b>127</b>
<b>Tabela 69 – Mensuração de Associação.....</b>	<b>127</b>
<b>Tabela 70 – Análise de Variância.....</b>	<b>129</b>
<b>Tabela 71 – Análise de Variância.....</b>	<b>130</b>
<b>Tabela 72 – Coeficientes.....</b>	<b>130</b>
<b>Tabela 73 – Best Subsets Regression .....</b>	<b>131</b>

## Lista de Abreviaturas e Siglas

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
AID	Análise Informatizada de Dados
AMEEL	Arquivo Magnético Energia Elétrica
AMTEL	Arquivo Magnético Telecomunicações
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CSLL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
CT	Conformidade Tributária
DAC	Declaração de Atividades do Contribuinte
DAICMS/ERA	Demonstrativo de Apuração do ICMS pelas empresas de Prestação de Serviço de Transporte Aeroviário
DAM	Demonstrativo de Apuração Mensal
DANFE	Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica
DAPE	Demonstrativo de Apuração da Participação Especial
DAPI	Declaração de Apuração e Informação do ICMS
DeSTDA	Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquota e Antecipação
DIEF	Declaração de Informações Econômico-Fiscais
DIF Papel Imune	Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune
DIME	Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico
DIPI/TIPI 33	Declaração de informações do Imposto sobre produtos industrializados com Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
DIPJ	Declaração do Imposto de Renda
DMA	Declaração de Apuração Mensal do ICMS
DMD	Declaração da Movimentação de Produtos com ICMS diferido
DPD	Declaração de Apuração do Programa Desenvolve
DSICMS	Demonstrativo de Contribuinte Substituto do ICMS

EFD	Escrita Fiscal Digital
ERP	Enterprise Resource Planing
ETR	Effective Tax Rates
EUA	Estados Unidos da América
EY	Ernst & Young
FCI	Ficha de Conteúdo Tributário
GIA	Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS
GIA-BF	Guia de Informação e Apuração do ICMS Benefícios Fiscais
GIAM	Guia de Apuração e Informação Mensal
GIA-ST	Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS - Substituição Tributária
GIM	Guia de Informação Mensal do ICMS
GNRE	Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ICMS ST	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Substituição Tributária
II	Imposto de Importação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços
ISS-Qn	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza -
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
NBM/SH	Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
OEA	Operador Econômico Autorizado
OMA	Organização Mundial das Alfândegas
OMC	Organização Mundial do Comércio
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PVA	Programa Validador e Assinador

QIF	Qualidade da Informação Fiscal
RCPE	Registro de Controle da Produção e do Estoque
REDF	Registro Eletrônico de Documento Fiscal
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
SCANC	Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis
SEF	Sistema de Escrituração Fiscal
SH	Sistema Harmonizado
SIF	Sistema de Inteligência Fiscal
SINIEF	Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
ST	Substituição Tributária
TI	Tecnologia da Informação
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
UF	Unidade Federativa

## Sumário

<b>1</b>	<b>Introdução</b>	<b>17</b>
<b>1.1</b>	<b>Contextualização</b>	<b>17</b>
<b>1.2</b>	<b>Problema de pesquisa</b>	<b>20</b>
<b>1.3</b>	<b>Objetivos</b>	<b>22</b>
<b>1.4</b>	<b>Contribuições e justificativas</b>	<b>22</b>
<b>1.5</b>	<b>Delimitações</b>	<b>23</b>
<b>1.6</b>	<b>Organização do trabalho</b>	<b>24</b>
<b>2</b>	<b>Referencial Teórico</b>	<b>25</b>
<b>2.1</b>	<b>Tributos sobre vendas</b>	<b>25</b>
<b>2.1.1</b>	<b>ICMS</b>	<b>28</b>
<b>2.1.2</b>	<b>IPI</b>	<b>30</b>
<b>2.2</b>	<b>Obrigações fiscais dos tributos sobre vendas</b>	<b>33</b>
<b>2.2.1</b>	<b>SPED fiscal</b>	<b>35</b>
<b>2.2.2</b>	<b>Obrigações fiscais dos tributos sobre vendas fora do SPED</b>	<b>39</b>
<b>2.2.3</b>	<b>Cruzamentos de informações fiscais</b>	<b>41</b>
<b>2.3</b>	<b>Riscos dos tributos sobre vendas</b>	<b>43</b>
<b>2.4</b>	<b>Mitigação dos riscos dos tributos sobre vendas</b>	<b>47</b>
<b>2.4.1</b>	<b>Governança Tributária</b>	<b>47</b>
<b>2.4.2</b>	<b>Controles internos tributários e gestão integrada de riscos</b>	<b>49</b>
<b>2.4.2.1</b>	<b>Exemplos de controles internos aplicados à gestão de riscos tributários</b>	<b>59</b>
<b>2.4.2.1.1</b>	<b>Manifestação do destinatário</b>	<b>59</b>
<b>2.4.2.1.2</b>	<b>Revisão do cadastro de produtos</b>	<b>60</b>
<b>2.4.2.1.3</b>	<b>Adequações fiscais nos sistemas integrados de gestão</b>	<b>61</b>
<b>2.4.2.1.4</b>	<b>Auditoria digital em informações fiscais</b>	<b>62</b>
<b>2.5</b>	<b>Conformidade tributária dos tributos sobre vendas</b>	<b>63</b>
<b>2.6</b>	<b>Qualidade da informação fiscal</b>	<b>65</b>
<b>2.6.1</b>	<b>Atributos da qualidade da informação fiscal (QIF)</b>	<b>67</b>
<b>2.6.2</b>	<b>Desequilíbrios entre produtor e consumidor da informação</b>	<b>68</b>
<b>2.7</b>	<b>Formulação das hipóteses</b>	<b>70</b>
<b>2.8</b>	<b>Estudos anteriores</b>	<b>72</b>
<b>3</b>	<b>Metodologia</b>	<b>76</b>

<b>3.1 Tipo de pesquisa.....</b>	<b>76</b>
<b>3.2 População e amostra.....</b>	<b>77</b>
<b>3.3 Definição das variáveis.....</b>	<b>78</b>
<b>3.3.1 Variável independente - Qualidade da Informação Fiscal.....</b>	<b>78</b>
3.3.1.1 <i>Atraso na entrega das obrigações acessórias</i> .....	78
3.3.1.2 <i>Notificações com base em inconsistência de informações</i> .....	79
3.3.1.3 <i>Retificações</i> .....	80
<b>3.3.2 Variável dependente - conformidade tributária .....</b>	<b>81</b>
3.3.2.1 <i>Obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS e IPI...</i>	82
3.3.2.2 <i>Aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte</i> .....	82
3.3.2.3 <i>Perfil dos fornecedores do contribuinte</i> .....	83
<b>3.3.3 Variáveis explicativas e de controle .....</b>	<b>84</b>
3.3.3.1 <i>Porte</i> .....	84
3.3.3.2 <i>Dispersão geográfica</i> .....	85
3.3.3.3 <i>Complexidade</i> .....	86
3.3.3.4 <i>Sistemas</i> .....	86
3.3.3.5 <i>Governança Tributária</i> .....	87
3.3.3.6 <i>Processos e pessoas</i> .....	89
3.3.3.7 <i>Investimento em Compliance</i> .....	89
3.3.3.8 <i>Pontuações QIF e CT e ponderações de respostas;</i> .....	91
<b>3.3 Instrumentos de Coleta .....</b>	<b>91</b>
<b>3.4 Tratamento Estatístico .....</b>	<b>92</b>
<b>4 Apresentação e Análise dos Resultados.....</b>	<b>95</b>
<b>4.1 Resultados da estatística descritiva.....</b>	<b>95</b>
4.1.1 <i>Porte</i> .....	95
4.1.2 <i>Dispersão geográfica</i> .....	96
4.1.3 <i>Complexidade</i> .....	98
4.1.4 <i>Sistemas</i> .....	99
4.1.5 <i>Auditoria Digital</i> .....	100
4.1.6 <i>Práticas de governança – mitigação de riscos</i> .....	100
4.1.7 <i>Pessoas</i> .....	102
4.1.8 <i>Processos</i> .....	104

<i>4.1.9 Conformidade tributária</i> .....	105
<i>4.1.10 Qualidade da Informação Fiscal - QIF</i> .....	107
<i>4.1.11 Investimento em compliance</i> .....	109
<b>4.2 Análise das associações e teste de correlação</b> .....	110
<i>4.2.1 Associações entre CT e variáveis de controle</i> .....	111
<i>4.2.2 Associações entre QIF e variáveis de controle</i> .....	116
<i>4.2.3 Associações entre CT e QIF</i> .....	122
<i>4.2.3.1 Pontuação CT e QIF</i> .....	123
<i>4.2.4 Ponderações de Respostas</i> .....	124
<i>4.2.5 Associações entre CT e variáveis de governança tributária</i> .....	125
<i>4.2.6 Associações entre CT e variáveis de processos e pessoas</i> .....	125
<b>4.3 Análise do teste de regressão</b> .....	126
<b>5 Considerações Finais</b> .....	133
<b>Referências</b> .....	137
<b>Apêndice A – Questionário</b> .....	149

## 1 Introdução

### 1.1 Contextualização

A quantidade de tributos existentes no Sistema Tributário Nacional brasileiro, somada à deveres instrumentais normatizados - cujo objetivo é demonstrar e constituir o efetivo crédito tributário no órgão de competência de arrecadação - e a complexa legislação tributária têm demandado das organizações empresariais alto custo operacional; conseqüentemente, maior exposição ao risco na entrega das informações fiscais.

Para Bertolucci e Nascimento (2002), a influência do Federalismo contribui com esse cenário, uma vez que ocorre a repartição de competências tributárias municipal, estadual e federal. Como explicam Das-Gupta (2003) e Kopezuk (2006), a complexidade de uma legislação tributária compromete o nível de Conformidade Tributária (CT) das organizações.

Estar em Conformidade Tributária, nesse cenário, é de fato um desafio para as organizações, é ter que cumprir com a obrigação principal representada por inúmeros tributos, demonstrar com as obrigações acessórias diárias, mensais e anuais de que forma chegamos aos valores pecuniários entregues e manter-se em ambiente de transparência e de relacionamentos saudáveis com os grupos de interesses, seja no âmbito público ou privado (Almeida, 2018; Kopezuk, 2006; Mello, 2017).

Com o objetivo de melhorar o ambiente de negócios para o país, o governo brasileiro adotou, em 2007, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), conforme o Decreto n. 6.022, 2007. O SPED buscou modernizar o sistema de arrecadação e fiscalização, integrando todas as informações em um único banco de dados. Assim, o SPED possibilitou melhor gestão tributária, pela integração dos fiscos, racionalização e uniformização das obrigações acessórias, o que tornou mais célere a identificação de ilícitos tributários. Contudo, estudos indicam que o Brasil é o pior país do mundo no quesito pagamento de tributos (Banco Mundial, 2017 como citado por PWC, 2017).

Por exemplo, neste país, se gasta muito tempo no cumprimento de obrigações fiscais acessórias. O último levantamento do Banco Mundial (2017), como citado por PWC (2017), compara o caso de uma empresa de médio porte com 60 empregados que computou 1958 horas/ano dedicadas ao cumprimento de obrigações fiscais, contra 1025 horas/ano na Bolívia (o segundo pior País em tempo quanto a esse respeito).

O estudo ainda apresenta que, para atender às obrigações acessórias dos impostos sobre consumo, enquanto na Suíça são gastas oito horas anualmente, no Brasil, são 1.189 horas

anualmente; isso corresponde a cerca de um dia de trabalho por ano na Suíça e 30 semanas no Brasil. Portanto, em nenhum país do mundo, a CT tem tanta importância quanto no Brasil. Ademais, as mudanças tecnológicas aqui implementadas ainda não alcançaram um estágio desejável de racionalização dos processos na área fiscal.

Ainda discutindo o cenário da CT nas empresas brasileiras, destaca-se a morosidade e o volume dos processos judiciais em matéria tributária. Autores apontam que o tempo médio total de tramitação de um processo de execução fiscal na Justiça Federal é de quase 10 anos, com casos tramitando por até 20 anos. (Andrade, 2017; Cunha, Klin, & Pessoa, 2011).

Os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 38% do total de casos pendentes e 75% das execuções pendentes no poder judiciário. Os processos dessa classe apresentam alta taxa de congestionamento, 91%, ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2016, apenas 9 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do poder judiciário cairia de 73% para 65% em 2016 (Conselho Nacional de Justiça [CNJ], 2017).

Conforme Silva, Passos, Gallo e Peters (2013), a Administração Tributária vem ampliando a percepção de risco subjetivo entre os contribuintes, pelo aumento da eficiência nos processos de fiscalização. Nascimento (2012) corrobora esse entendimento, ao afirmar que as ferramentas de *software* à disposição do fisco permitem o cruzamento de informações entre os agentes econômicos. Adicionalmente, identificam com mais rapidez as inconsistências nas informações, aumentando o rigor da CT das empresas, elevando a percepção das empresas sobre o risco tributário.

Como exemplo, Miyoshi e Nakao (2012), ao avaliarem a gestão de riscos aplicada ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de uma indústria que implantou um sistema de gerenciamento de riscos tributários no Estado de São Paulo, constataram que a aversão ao risco pode se referir à probabilidade de ser fiscalizado, e não exatamente ao impacto dos riscos tributários a que a empresa está exposta. Segundo os autores, para satisfazer a todas as obrigações impostas pela legislação tributária, as empresas valem-se de recursos internos e externos.

Cabe destacar que o cenário de risco tributário analisado por Miyoshi e Nakao (2012) mudou severamente nos últimos 10 anos. Nesse contexto, os mecanismos utilizados pelos órgãos de fiscalização no ambiente SPED demonstraram um crescente aumento da constituição dos créditos tributários por autos de infração.

Segundo a Receita Federal do Brasil (RFB) (2018), em 2017, as autuações em âmbito deste órgão alcançaram R\$204,99 bilhões em crédito tributário, o maior valor desde 1968, um crescimento de 69% em relação a 2016.

Os motivos para esse aumento, segundo a RFB, foram: a) melhoria na qualidade da seleção de contribuintes e detecção de novas modalidades de infrações tributárias; b) investimento em tecnologia da informação - TI, o que permite analisar grande volume de informações; c) efetivo combate aos planejamentos tributários abusivos, normalmente executados por contribuintes com maior capacidade contributiva; e d) especialização das equipes de auditoria e seleção dos sujeitos passivos contribuintes que serão fiscalizados (RFB, 2018).

Os dados, portanto, refletem o incremento da fiscalização somente no âmbito federal, pois, no estadual, não existem estudos divulgados pelas Secretarias de Fazenda consolidando as autuações.

No âmbito do ICMS, que, sozinho, representa 20,37% da carga tributária nacional, conforme estudo sobre a Carga Tributária no Brasil divulgada pela RFB (2017) entende-se que a evolução das autuações seja semelhante. Conforme estudo da Deloitte (2013), evidencia-se que o número de procedimentos de fiscalização originados da Administração Tributária Estadual é maior do que àqueles relacionados com a Receita Federal, embora o fisco federal seja o que adota a postura mais rigorosa durante as fiscalizações.

O estudo mostra ainda uma percepção de aumento no número de processos tributários, gerados devido à fiscalização em andamento, defesas de autos de infração, questionamento de autoridades e compensação de tributos, entre outros. Isso afeta diretamente o nível de conformidade fiscal em razão dos riscos fiscais, fazendo com que as empresas passassem a intensificar as medidas de mitigação dos riscos (Deloitte, 2013). O mesmo estudo não mostra, contudo, quais medidas e em que circunstâncias as medidas de gestão de riscos tributários seriam adotadas.

Assim, o nível de complexidade do cenário tributário brasileiro, especialmente no que se refere aos tributos sobre vendas, representa um significativo risco para os negócios, que vai além de multas ou autuações. Conforme observa Grecco (2014), os riscos da CT incluem, além de perdas financeiras imediatas, custos reputacionais, que podem impactar a imagem da empresa, o mercado acionário e seus futuros negócios.

Um exemplo de risco reputacional pode ser observado pela publicação da Lei Complementar n. 1.320, em abril de 2018, que criou o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, "Nos Conformes", no estado de São Paulo. A medida procura beneficiar os

contribuintes que cumprem as obrigações tributárias em relação aos que não cumprem e prevê tratamento diferenciado da fiscalização àqueles que estiverem na "lista do bom contribuinte" – classificados como de menor risco de descumprimento. A Lei recentemente aprovada, neste sentido, oferece um parâmetro para estudos sobre CT ainda não explorado no Brasil. Ainda em 2018 a Receita Federal do Brasil também implementou projeto semelhante, intitulado Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - Pró-Conformidade.

Assim, considerando o contexto do estudo dos tributos sobre vendas, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no Brasil, que pode ser representado pela concentração de tributos sobre o consumo; complexidade tributária para pagamento; cumprimento das obrigações acessórias; alto custo para cumprir a CT e aperfeiçoamento dos modelos de fiscalização eletrônica, que evidenciam um aumento significativo no número de autuações tributárias, o presente trabalho propõe, diante da carência de estudos organizacionais empíricos sobre o CT dos tributos sobre vendas no Brasil, investigar esta temática.

## 1.2 Problema de pesquisa

Os problemas da CT dos tributos sobre as vendas no Brasil são raramente analisados pela academia. Não foram identificados, por exemplo, estudos empíricos quantitativos sobre a CT que envolvessem, diretamente, profissionais de uma amostra de diferentes empresas brasileiras. Os estudos identificados ou adotaram a metodologia de estudos de casos, ou abordaram os prestadores de serviços contábeis, ou focaram apenas os custos de conformidade (Bertolucci, 2001; Grecco, 2014; Lima, 2013; Miyoshi, 2012; Zittei, & Amorim, 2014). No entanto, não investigaram as práticas de CT nas organizações pesquisadas.

Segundo Hanlon e Heitzman (2009), a CT pode ser estudada sob o conceito de *tax avoidance*. Nesse sentido, Gallemore e Labro (2015) oferecem uma análise da relação entre CT e a Qualidade da Informação Fiscal (QIF), esta última definida a partir de quatro proxies públicas. Ademais, testaram essa variável com o nível de CT (*tax avoidance*) de empresas americanas, de 1994 a 2010, encontrando uma associação positiva estatisticamente significativa entre QIF e CT.

Para os mesmos autores, a QIF pode ser definida em termos de acessibilidade, utilidade, confiabilidade, precisão, quantidade e sinais de ruídos em relação aos dados conhecidos coletados, gerados e consumidos dentro de uma organização. A qualidade da informação sobre a qual as decisões são baseadas afeta a qualidade dessas decisões e seus resultados. Sem uma

boa informação, as oportunidades de redução de tributos, ou riscos tributários, podem ser negligenciadas na coordenação do planejamento tributário.

Ambientes com melhor QIF estão associados a menor exposição fiscal. Ou seja, as empresas que lidam com a qualidade da informação com mais segurança estão em melhor posição para adotar medidas de gestão tributária e mitigação de riscos fiscais (Gallemore & Labro, 2015; Ghafoori & Rahmani, 2017).

No cenário descrito, a QIF relaciona-se à necessidade de compreensão, acerca de que ponto as informações processadas e apresentadas nas obrigações fiscais acessórias estão contribuindo para a real transparência das organizações nas questões tributárias. Ou seja, não basta às organizações cumprirem as obrigações acessórias, mas sim uma gestão fiscal que envolva, por exemplo: a) verificar a veracidade dos valores informados; b) se as informações de características tributárias da organização estão corretas; c) que a informação prestada foi alocada no bloco ou campo correto do *layout*; d) se a informação não sofreu alteração quando transportada para o *layout* da obrigação e; e) dos saldos e valores transportados para o *layout*, a fim de confirmar que não sofreram alterações, entre outras.

Gallemore e Labro (2015) indicam que a QIF é mais importante em empresas mais dispersas geograficamente, com maior necessidade de coordenação. Sob a perspectiva dos tributos sobre vendas no Brasil, em particular o ICMS, isso assume relevância; é esperado que um QIF mais elevado reduza a assimetria da informação e melhore a coordenação da informação entre as várias unidades da federação que a empresa atua, permitindo um planejamento tributário melhor.

Os autores também identificaram que empresas que operam em ambientes mais incertos (o que, no caso dos tributos sobre vendas, pode se refletir em produtos mais complexos tributariamente), beneficiam-se mais com a QIF, ao identificar as melhores oportunidades tributárias.

Nesse sentido, Ghafoori e Rahmani (2017) corroboram quanto ao maior cuidado em relação ao número de unidades (dispersão) em termos geográficos e a importância da QIF, reduzindo assim a falta de simetria de informações e melhorando a coordenação de informação entre diferentes unidades comerciais.

Observa-se, portanto, que o ambiente de informações internas das organizações, em relação às questões tributárias, tem sido pouco explorado em trabalhos científicos. Isso é visível no Brasil, pelo volume de informações processadas para atender às autoridades tributárias. Portanto entender a relação entre o nível de Conformidade Tributária (CT) e a Qualidade da Informação Fiscal (QIF) é o problema investigado neste estudo.

Diante do contexto e problematização apresentada, surgiu a seguinte questão de pesquisa: **Qual a relação de dependência da qualidade da informação fiscal com a conformidade dos tributos sobre vendas de empresas brasileiras?**

### 1.3 Objetivos

O objetivo geral deste trabalho é verificar se existe associação entre a qualidade da informação fiscal e a conformidade dos tributos sobre vendas (ICMS e IPI) de empresas brasileiras.

Como objetivos específicos este estudo também pretende:

- a) Demonstrar as variáveis que compõe o nível de conformidade tributária nas organizações;
- b) Demonstrar as variáveis que compõe o nível da qualidade da informação nos processos de atendimento ao fisco.

### 1.4 Contribuições e justificativas

Nota-se a carência de pesquisas de campo relacionadas à gestão de riscos tributários nas empresas brasileiras, mesmo diante de um incremento significativo no número de autuações e da elevação da percepção geral sobre o risco tributário. Essa lacuna é ainda maior em se tratando, especificamente, dos tributos sobre vendas, pois grande parte da pesquisa sobre tributos tem, como principal variável de análise, aqueles sobre a renda, *Effective Tax Rates* (ETR), (Gallemore & Labro, 2015; Ghafoori & Rahmani, 2017; Hanlon & Heitzman, 2009).

Entretanto, a importância dos tributos sobre vendas no Brasil tem representatividade de 7,17% do Produto Interno Bruto (PIB), enquanto que o Imposto sobre a Renda das Empresas representa 3,16% do PIB (RFB, 2017).

É comum encontrar pesquisas acadêmicas discorrendo sobre o tema CT para atender às normas fiscais (Bertolucci, 2001; Grecco, 2014; Lima, 2013; Miyoshi, 2012; Rossi, 2017). Todavia, a principal justificativa deste estudo é que entregar informação com qualidade é o melhor cenário para evitar riscos fiscais, diante dos mecanismos de auditorias digitais atuais. Assim, este estudo contribui para a pesquisa no campo tributário, em relação a temas como gestão de tributos, adoção de medidas de mitigação de riscos fiscais, panorama dos processos fiscais nas empresas brasileiras e comportamento dos gestores em relação à CT.

Pretende-se, assim, com este trabalho:

- a) Contribuir com o arcabouço teórico sobre Conformidade Tributária (CT)
- b) Aumentar o conhecimento empírico em relação a Qualidade da Informação Fiscal (QIF) no cenário de cumprimento de obrigações digitais no Brasil, e;
- c) Proporcionar aos profissionais envolvidos com a gestão tributária no Brasil uma atenção maior com a qualidade da informação fiscal produzida internamente.

## 1.5 Delimitações

Muito embora o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social (COFINS) sejam considerados tributos sobre vendas e também poderiam ser analisados em conjunto com o ICMS e IPI, algumas características foram determinantes para o foco do estudo apenas no ICMS e IPI.

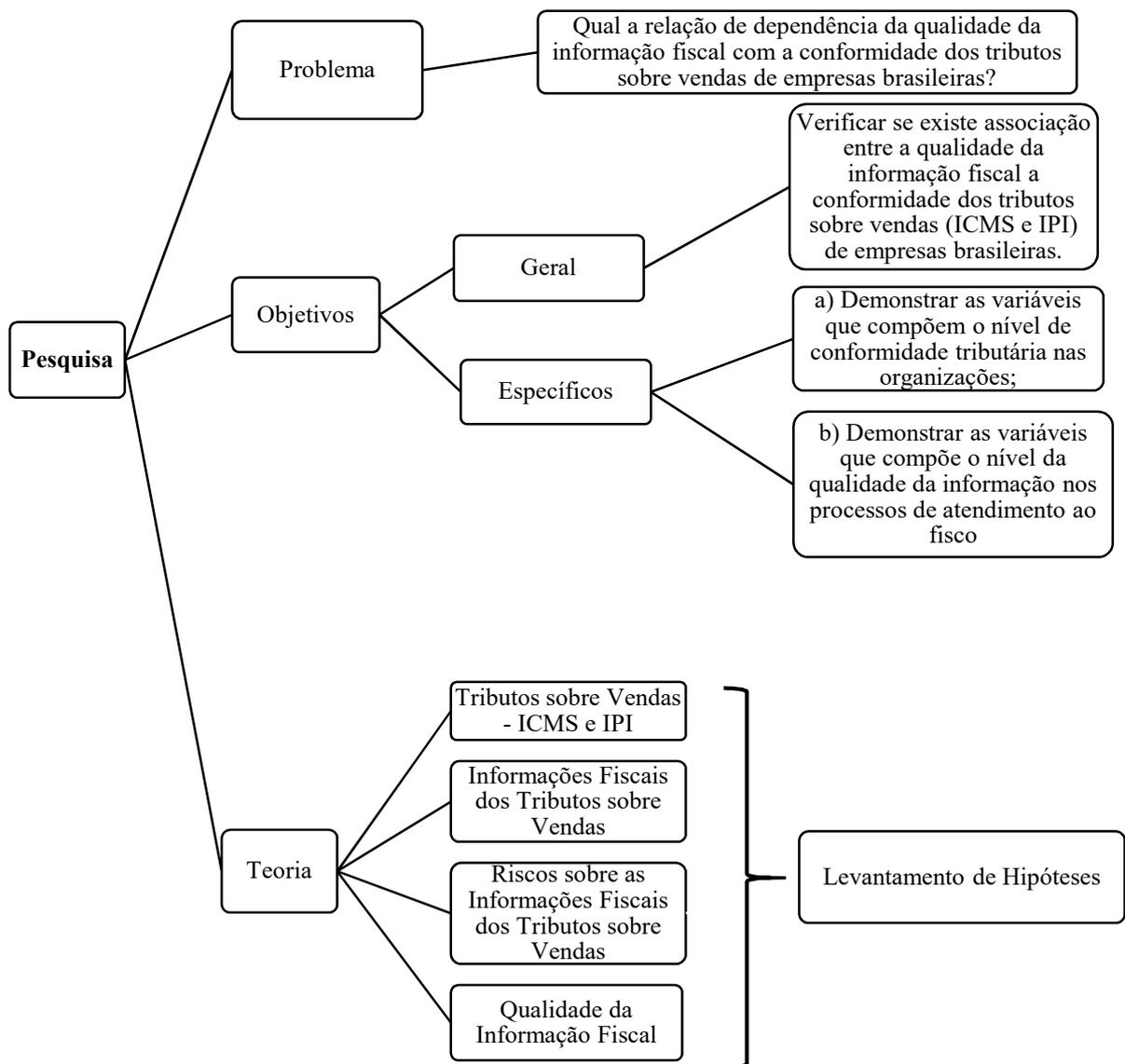
A definição de receita do PIS e COFINS é mais dispersa no Direito Privado, logo os conceitos de receita e faturamento materializam-se nos registros positivos da escrituração contábil, apontados com o objetivo de quantificar, em confronto com os registros negativos que lhes sejam correspondentes, a ocorrência de acréscimos ou de decréscimos patrimoniais.

Para Maneira (2010) o IPI e o ICMS são impostos que gravam coisas ou atos relacionados a coisas, pois o primeiro incide sobre produtos industrializados e o segundo sobre circulação de mercadorias e possuem fato gerador concomitante, quando da saída dos produtos. Já o fato gerador do PIS e da COFINS, em contrapartida, decorre do aferimento de receita e não há interferência de outros fatores ou coisas, pois a “receita” não se vincula a um bem especial, ao invés, abrange ingressos de qualquer natureza, inclusive de caráter financeiro. Logo, o ICMS e o IPI possuem critérios de creditamento melhores definidos, conforme Moreira (2009).

Este estudo também não alcança a tributação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS-Qn) visto que algumas de suas características afastam-se da definição de tributo sobre vendas. Segundo Madeira (2009), o Imposto sobre Serviços (ISS) incide também sobre prestações a comerciantes, industriais e mesmo a outros prestadores de serviços, sem que haja um mecanismo jurídico de transferência integral e individualizada do ônus de tais incidências para o consumidor final. Ainda, sua sistemática não alcança o princípio da não-cumulatividade, característica essa estudada no presente trabalho.

## 1.6 Organização do trabalho

Para facilitar a compreensão da estrutura deste trabalho, a Figura 1 apresenta o esquema de desenvolvimento da pesquisa:



**Figura 1.** Organização do trabalho

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 Tributos sobre vendas

Como relatam Barbosa e Siqueira (2001), os impostos sobre vendas constituem a maior fonte de receita tributária nos países em desenvolvimento. Nesses países, a dificuldade para arrecadar impostos diretamente da renda faz com que os tributos diretos sejam uma alternativa para o governo obter receita suficiente às suas atividades fins.

No caso do Brasil, esse tipo de tributação requer maior rigidez fiscal, pois os impostos se aplicam em todas as etapas do ciclo de produção e comercialização, deduzindo o que foi pago da etapa precedente do débito fiscal em cada etapa do ciclo, a denominada tributação sobre o valor adicionado (Carvalho, 2005).

Segundo o Banco Mundial (2017) como citado por PWC (2017), das 190 economias mundiais, 162 têm o sistema de tributação sobre o consumo conhecido como Imposto sobre Valor Agregado (IVA), gerado em cada fase de produção e distribuição. Ainda conforme o Banco Mundial, 15 países passaram a adotar esse tributo após 2010, tendência essa influenciada pelas recentes estratégias governamentais de redução do imposto de renda das pessoas jurídicas. Conseqüentemente, isso influencia a arrecadação dos impostos sobre vendas

Segundo a Receita Federal (2017), o ICMS e o IPI representavam, em 2016 aproximadamente, 7,27% da carga tributária nacional. Por outro lado, os tributos sobre a renda das pessoas jurídicas, o Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), representam aproximadamente 3,16%. Conforme o mesmo estudo, a proporção média nos países da OCDE quanto aos tributos sobre vendas é metade da brasileira. Ou seja, os países da OCDE tributam mais rendas, enquanto que o Brasil tributa-se mais o consumo, por isso a relevância do estudo em tributos indiretos.

Ao observar os países desenvolvidos, a diferença é ainda maior. A proporção dos tributos sobre a renda em relação à carga tributária total - em países como Dinamarca é de 65% e nos Estados Unidos de 60% - mostra que a comparabilidade do efeito dos impostos sobre o lucro no Brasil, em relação a outros países, é bastante prejudicada.

A estrutura do Sistema Tributário Brasileiro considera a existência de uma República Federativa, que preza a autonomia dos entes políticos, União, Estados, Distrito Federal, Municípios, e os limites do poder de tributá-los, sendo inegável o sentido democrático da descentralização estabelecida na Constituição da República Federativa do Brasil (1988).

Para Dulci (2002), o Federalismo estimulou uma espécie de anomalia, no que diz respeito ao quadro tributário no âmbito da Federação. O gravame, nesse sentido, é que o Sistema Tributário Brasileiro apresenta os tributos sobre vendas nessa sistemática, porém, com esferas de autonomia diferentes. O ICMS alcança a legislação autônoma de 27 unidades e o IPI e as Contribuições do PIS e da COFINS pertencem à União.

Nesse sentido, Varsano (1997) explica que, sobre o pretenso fundamento de autonomia dos estados, no intuito de atrair investimentos privados, gerar empregos e rendimentos fiscais, prioriza-se isenções, reduções de base cálculo, reduções de alíquotas, créditos especiais ou empréstimos subsidiados pelos estados, sem olhar o interesse da nação, mas sim, unicamente, o do estado, culminando em uma Guerra Fiscal.

Macedo e Angelis (2013) definem Guerra Fiscal como um fenômeno típico de países federativos, nos quais suas unidades subnacionais – estados, províncias, departamentos e até mesmo municípios, como no caso brasileiro – desencadeiam ações competitivas em detrimento de práticas cooperativas para atrair investimentos, por meio de incentivos fiscais, financeiros e tributários de diversas ordens. Esse fenômeno é típico de situações em que a força do Estado nacional está esgarçada, impedindo-o de fazer a necessária coordenação dos entes federados. Referido fenômeno ganhou força no final do século XX.

Outro aspecto do ICMS e IPI diz respeito à sistemática de apuração não cumulativa. Segundo a PWC (2017), a preferência da grande maioria dos países, especialmente os desenvolvidos, tem sido pela tributação plurifásica (não-cumulativo) sobre o valor agregado, sendo que o único exemplo de país desenvolvido que optou por um imposto geral sobre o consumo de característica monofásica (cumulativo) são os Estados Unidos da América (EUA). No Brasil, a Constituição da República Federativa do Brasil (1988) adotou o método de cálculo subtrativo na variante, imposto contra imposto, tanto para o IPI quanto o ICMS, e o perfil da não-cumulatividade ganhou *status* de princípio constitucional.

A não-cumulatividade na cobrança de tributos é mencionada em quatro dispositivos da Constituição da República Federativa do Brasil (1988), cada qual falando sobre uma espécie de imposto ou de contribuições sociais: (i) no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), art. 153, § 3º, II; (ii) nos impostos da competência residual da União, art. 154, I; (iii) no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), art. 155, § 2º, I; e (iv) nas contribuições sociais incidentes sobre a receita e o faturamento, ou devidas pelos importadores de bens ou serviços do exterior, relativamente aos setores de atividade econômica declinados pela lei federal, conforme § 12 do art. 195.

Para Moreira (2009), ao ICMS e IPI, aplica-se a não-cumulatividade plena. Isso significa que está previsto o abatimento dos valores cobrados nas etapas anteriores, fazendo frente ao débito da saída, conforme art. 25, da Lei n. 4.502 (1964). Em relação à não cumulatividade, Sabbag (2011) afirma vigorar em relação ao ICMS e IPI o sistema de compensação financeira, em que se abate do débito gerado pela saída o crédito correspondente ao imposto cobrado na entrada.

O mesmo não acontece com as contribuições para PIS e COFINS, que são dotadas, sob esse prisma, da não-cumulatividade *lato sensu*; ou seja, na prática, a apuração do tributo é regida apenas em parte pela não-cumulatividade clássica.

Oliveira (2018) esclarece que enquanto os créditos do ICMS e do IPI são baseados e destacados nos valores constantes nas notas fiscais das operações anteriores, os créditos das contribuições para o PIS e COFINS não são vinculados a essa formalidade documental, necessariamente, sendo determinados por meio de cálculo em relação a específicos e limitados gastos com bens e serviços empregados na atividade da empresa.

Isto significa que, na prática, o tratamento dos créditos do ICMS e IPI dependem da materialidade documental, das características do produto comprado e principalmente da sua destinação, o que faz dessas características uma dependência maior da qualidade da informação.

Outro ponto importante que diferencia das contribuições é o critério da seletividade, que trata-se de um modelo de tributação que utiliza-se do selecionar quais produtos serão tributados ou não e até quais serão mais ou menos tributados, gerando assim a necessidade de acompanhamento dos diversos itens que podem sofrer alterações em suas alíquotas ou se quer serem tributados.

Madeira (2009), aponta que o ICMS e o IPI requerem a existência de, ao menos, dois sujeitos: um que produz e outro que usufrui o bem. A venda não é fato gerador, mas é inerente ao pressuposto de fato dos referidos tributos que incidem sobre operações de circulação de riqueza, sobre a riqueza produzida e lançada ao consumo.

Esse cenário de complexidade dos tributos sobre vendas e seus efeitos nas empresas é estudado por Mello (2017). O estudo demonstra que as empresas têm grande dificuldade em manter-se em conformidade, em razão da alta complexidade da legislação tributária, da diversidade das legislações para sua aplicação nos Estados e municípios, e de envolvimento de diversos setores na tarefa de responder às exigências do Fisco.

Na busca de aliviar essa complexidade tributária, está em tramitação no Congresso, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 31 (2007), cuja intenção é extinguir os tributos sobre vendas, entre outros (ICMS, IPI, PIS e COFINS), e criar dois novos impostos: um sobre o valor

agregado de competência estadual, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), e outro sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), de competência federal.

A despeito das mudanças tributárias ocorridas após a eventual aprovação da Reforma Tributária, esta pesquisa não será prejudicada, dado que o foco do estudo recai sobre os tributos sobre vendas, normatizados de forma fragmentada ou unificada. Desse modo, o estudo permanece relevante, mesmo após uma futura reforma tributária.

Nas seções seguintes, serão tratadas algumas características específicas sobre o ICMS e sobre o IPI, e os procedimentos no atendimento a Conformidade Tributária.

### **2.1.1 ICMS**

O ICMS apresenta-se no Brasil como um tributo compulsório, atinente ao consumo, arrecadado pelos Estados para custear suas atividades, visando o bem comum: saúde pública, higiene, segurança, ordem, entre outras. Sua incidência ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento, ou no ato da prestação do serviço. É não-cumulativo; isto é, pode ser compensado por meio de crédito obtido quando da entrada de bens de produção e/ou produtos destinados à comercialização (Corvalão, (2002).

Marques (2015) destaca que a construção da regra matriz de incidência tributária do ICMS depende do alcance desse tributo nas situações específicas. Ao trabalhar apenas com as situações genéricas, destaca-se, ao menos, quatro elementos tributados pelo ICMS:

- a) Para a circulação de mercadorias;
- b) Para os serviços de comunicação;
- c) Para prestação de serviços de transporte e;
- d) Para a importação de mercadorias, comumente chamado ICMS-importação.

Quanto as regras de tributação, cada estado da Federação e o Distrito Federal possuem legislação própria para o imposto, com diversas alíquotas para diferentes produtos. Além disso, existem regulações específicas para a aplicação do ICMS no comércio entre os Estados e para produtos destinados ao comércio exterior.

Na forma atual, a cobrança do ICMS não apenas é diferente de Estado para Estado, mas também de produto para produto. Se, por um lado, a diferença de tratamento entre produtos torna a legislação mais complexa, por outro, permite ajustar a alíquota a características específicas da demanda e oferta de cada produto. Por exemplo, o Estado de São Paulo usa alíquotas internas de 25%, 18%, 12%, 7% e 4%, a depender das características do produto.

Ellery e Nascimento (2017) apresentam ainda as diversas particularidades de cada estado, os quais podem ter alíquotas distintas, variando de duas alíquotas diferentes para o estado de Alagoas, chegando a até 11 alíquotas diferentes para estado de Pernambuco. A variedade no número de alíquotas e nos valores máximos e mínimos de cada estado é apenas um indicador da complexidade da legislação do ICMS.

Os mesmos autores observam que a competência estadual tem levado os estados a adotarem medidas de atratividades industriais e distribuições. Os estados mais pobres utilizam mecanismos diversos, justificados pela ausência de política de desenvolvimento regional por parte do governo federal. Isso leva a uma legislação que propõe diferentes cargas tributárias, provocando uma verdadeira guerra fiscal. Isso porque, embora seja um tributo de competência estadual, o crédito financeiro, pelo princípio constitucional da não-cumulatividade - quando das operações interestaduais - leva o crédito a outras UFs, abatendo o imposto devido do estado de destino.

Para Pereira (2015), a guerra fiscal é conhecida por um cenário marcado pela disputa econômica entre entes federados autônomos e possuidores de competência tributária, no intuito de atrair empreendimentos ou investimentos privados utilizando, para tal pretensão, a concessão de benefícios, que podem ser de natureza tributária ou de outra, contrariando o escopo cooperativo da federação e gerando um ciclo perverso de competição.

No combate à guerra fiscal, e visando melhorar a eficiência na arrecadação, os estados pressionaram o poder executivo por meio dos seus representantes estaduais, na aprovação de políticas para combater tais anomalias. Em nome da eficiência da arrecadação, sem se importar com o ônus operacional causado nas organizações, o governo passou a adotar normas que embora inibam a Guerra Fiscal, aumentam o volume de informações fiscais geradas pelas organizações.

Dentre as medidas mais recentes, a Resolução n. 13 (2012) do Senado Federal unificou a alíquota do ICMS em 4%, incidente nas operações interestaduais com produtos importados ou submetidos a processo de industrialização, que “resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40%”. (Resolução n. 13, 2012, p. 1). Tal resolução, editada para combater a chamada de “guerra dos portos”, em que Estados concediam benefícios fiscais nas operações de importação ou com produtos importados, acarretou várias dificuldades para as empresas.

Folloni e Vosgerau (2016), em estudo, demonstram aspectos negativos da medida, como o acúmulo de créditos de ICMS e o aumento dos custos de conformidade via incremento nas já excessivas e irracionais obrigações tributárias acessórias, por exemplo, com a criação de

indicações em nota fiscal de nove tipos de características de produtos (Ajuste SINIEF 20, 2013), e a obrigação de prestar informações de Ficha de Conteúdo Tributário (FCI) (Ajuste SINIEF 19, 2013) dos bens importados;

Outra medida adotada pelo governo que afetou a qualidade das informações fiscais, neste caso relacionada com as vendas por comércio eletrônico, foi a Emenda Constitucional n. 87 (2015), tratando da sistemática de cobrança do ICMS, incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços à consumidor final.

A medida, disciplinada pelo Convênio ICMS 93 (2015), passou a exigir, por exemplo, que, no cálculo do ICMS, deveria ser incluído o adicional para o Fundo de Combate à Pobreza, na hipótese de esse ser cobrado pelo estado de destino da mercadoria ou serviço, dificultando os cálculos tributários da operação.

Além disso, passou a exigir informações adicionais por meio de demonstrativos, como, por exemplo, Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), Apurações do ICMS, Diferencial de alíquotas não contribuinte, inscrições estaduais de substituto tributário e GIA-ST.

Lukic (2017) indica outra complexidade antiga do ICMS, a Substituição Tributária - ST, que transfere a responsabilidade tributária, em que se imputa o pagamento do tributo a terceiro que não praticou o fato gerador, seja por operações anteriores, concomitantes ou posteriores. Do ponto de vista financeiro, trata-se de técnica que visa a facilitar a arrecadação e a fiscalização do fisco, já que fica concentrada em um número menor contribuintes, se comparado com toda a cadeia de valor. Nesse sentido, para Angelis (2012), trata-se de mais uma ação de combate à sonegação, que elevou a complexidade e os custos de conformidade nas organizações.

Ao averiguar os efeitos da ST nas organizações para além do valor do tributo, Biava e Oyadomari (2010) observaram um aumento do ônus para as empresas, pelo crescimento da complexidade e dos custos de conformidade; por exemplo, devido às novas obrigações acessórias e ao detalhamento de informações atribuídas ao controle do regime fiscal, quer seja no ICMS pela circulação da mercadoria quer seja no IPI na Saída do Produto Industrializado.

### ***2.1.2 IPI***

Criado pela Lei n. 4.502 (1964), o IPI, antes denominado imposto sobre consumo, atualmente, é regulamentado pelo Decreto n. 7.212 (2010). Conforme prevê a legislação, é um imposto que recai sobre atividade que transforma a matéria-prima ou produto intermediário em espécie nova, ou que os modifica, aperfeiçoa ou altera seu uso, comumente denominada

industrialização. Alcança ainda a reunião de produtos, peças ou partes das quais resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal.

É caracterizada industrialização, segundo Decreto n. 7.212 (2010), qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como a que: a) exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação); b) importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento); c) consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem); d) importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou acondicionamento); ou e) exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou acondicionamento).

São irrelevantes para a caracterização da operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Enquanto o ICMS alcança a grande maioria das mercadorias com uma alíquota uniforme (as alíquotas específicas visam atender ao princípio da seletividade), no IPI encontramos múltiplas alíquotas, cuja adequação (do produto) à tabela é de competência exclusiva da Administração Tributária. Torna-se então inevitável traçar algumas linhas sobre a Tabela de incidência do Imposto sobre produtos industrializados (TIPI).

A TIPI aprovada pelo Decreto n. 8.950 (2016), tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). A NBM, por sua vez, constitui a nomenclatura brasileira de mercadorias baseada no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NBM/SH) que serve ao comércio internacional, cujo conteúdo foi promulgado pelo Decreto n. 97.409 (1988).

Um dos maiores problemas enfrentados pelas organizações é o efetivo enquadramento correto do produto. Isso se dá em razão das evidentes diferenças de alíquotas dos produtos descritos na TIPI. Conseqüentemente, algumas empresas acabam por classificar indevidamente os produtos que industrializam, gerando conseqüências para contribuintes e responsáveis pelo recolhimento.

Quando a classificação das mercadorias na NCM é feita erroneamente, muitas implicações podem surgir em decorrência de equívocos na identificação, e um deles está relacionado às alíquotas de tributos incidentes na comercialização e circulação desses produtos, que pode incluir IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), II (Imposto de Importação) e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Em casos envolvendo o comércio exterior, por exemplo, a mercadoria pode ficar retida na alfândega ou até mesmo ser devolvida ao país de origem.

Além de todas as implicações em uma classificação fiscal indevida, contribuintes e demais usuários podem ser prejudicados, já que é com base na identificação da NCM que o Fisco estadual concede não só benefícios fiscais ou a aplicação da substituição tributária, como também reduções ou isenções tributárias. A penalidade para uma classificação fiscal da NCM incorreta está prevista no Art. 711, inciso I do Regulamento Aduaneiro que é de 1% do Valor Aduaneiro. (Decreto n. 6.759, 2009).

Outro importante aspecto a destacar remete ao conflito de competência tributária entre o município e a União. A materialidade do IPI, que se retira da interpretação do art. 153, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil (1988), indica que tal imposto poderá ser instituído quando se verificar: (i) o ato de industrialização; (ii) seu resultado (produto industrializado) e (iii) a saída de tal produto do estabelecimento industrial por meio de negócio jurídico translativo de posse ou propriedade. A exigência desse ato (industrialização) aproxima a materialidade do IPI da materialidade do ISS (prestar serviços), muitas vezes ensejando dificuldades na eleição da regra de competência tributária a ser aplicada.

Nem mesmo o fato de que a industrialização somente poderá ser tributada pelo IPI quando resultar em um produto industrializado ameniza tal dificuldade, tendo em vista que alguns serviços exigem veiculação por um *corpus mechanicum* (ex: *software* por encomenda, que exige um disquete, um CD, um *pendrive*, etc). Em tais casos, nos quais os serviços são expressos em um bem material, tornam-se similares as materialidades dos dois impostos (IPI e ISS-Qn), gerando aí interesse de conflito entre os entes tributantes.

Para Mello (2017), a diferença entre ambas materialidades pode ser assim definida: a) para o IPI, ao incidir sobre operações que envolvam ‘produtos industrializados’, exige que haja produção em massa (produção industrial) e que sua finalidade seja mercantil; b) para o ISS-Qn, recai sobre uma obrigação de fazer, não se relaciona com a ideia de produção em massa, nem de venda final de um produto, exigindo, ao invés, uma certa particularização.

Percebe-se que ICMS e o IPI guardam entre si uma assimetria importante, sobre o consumo, são não-cumulativos, materialidade sobre a saída e a circulação da mercadoria, incidência destacados em documentos fiscais e marcados por Nomenclatura Comum Mercosul (NCM), todas essas informações são essenciais e úteis para o atendimento nas informações complementares solicitados pelo fisco.

## **2.2 Obrigações fiscais dos tributos sobre vendas**

A obrigação tributária, no dizer da Lei n. 5.172 (1966) em seu art. 113, §, é de duas espécies: principal e acessória. A primeira objetiva ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e é sempre de natureza patrimonial. E a segunda, é não-patrimonial, decorrente da legislação tributária, cujo objeto é uma obrigação de fazer.

A obrigação acessória tem por objeto as prestações positivas ou negativas, previstas na legislação, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Ocorre que, apesar de ter natureza não patrimonial, pelo simples fato da sua inobservância, poderá converter-se em obrigação principal; portanto, de cunho patrimonial, pela penalidade pecuniária.

Para Moraes (2005), as obrigações acessórias cumprem função essencial na fiscalização e arrecadação dos tributos e na defesa da neutralidade concorrencial. A imposição de deveres instrumentais pode alcançar, inclusive, pessoas não vinculadas à materialidade do fato gerador. Como é o caso da substituição tributária onde a Lei atribui a um terceiro a responsabilidade pelo o pagamento do tributo e pela entrega da obrigação acessória.

O sujeito passivo do dever instrumental é definido no art. 121 da Lei n. 5.172 (1966), segundo o qual o “sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”. Destaca-se a amplitude do conceito, afinal, em qualquer dever, o sujeito passivo, necessariamente, é aquele obrigado à prestação, e sujeito ativo, que pode exigí-la. Assim, a previsão normativa apenas esclarece que o comportamento a que se refere o dever instrumental é uma prestação (de fazer ou não fazer), no interesse de arrecadar ou fiscalizar tributos.

Conforme Fabretti (2006), a finalidade da obrigação acessória é fornecer ao fisco informações para comprovar o cumprimento da obrigação principal. Com as mudanças trazidas pelo desenvolvimento tecnológico, partindo da abertura dos mercados, o cenário econômico mundial foi desconstruído, dando espaço a novos métodos de desenvolvimento, distribuição e gerenciamento dos conhecimentos produzidos pela humanidade.

A gestão pública não ficaria de fora; o Governo Federal, sentindo a necessidade de aprimorar suas ferramentas de fiscalização, unificou seus bancos de dados, para compartilhar informações entre os poderes públicos de todas as esferas. Isso com base na Emenda Constitucional n. 42 (2003), que introduziu o inciso XXII ao art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil (1988), determinando que as administrações tributárias da União, estados, Distrito Federal e municípios atuassem de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e informações fiscais.

Com essa mudança na Constituição Federal, o fisco criou o embasamento legal necessário, além da prova de qualquer contestação pelas empresas para embasar a troca de informações. Isso deu origem aos trabalhos do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e seus subprojetos (Silva et al., 2013).

No ambiente da administração tributária estadual brasileira, também se destaca o Protocolo ICMS 66 (2009), que dispõe sobre a instituição do Sistema de Inteligência Fiscal (SIF), e o intercâmbio de informações entre as unidades da Federação. O SIF surgiu para enriquecer ainda mais os poderes de investigação dos estados, pela integração de informações entre os entes da administração tributária estadual.

Como aponta Delafiori (2017), embora o estudo *Doing Business* do Banco Mundial (2017) como citado por PWC (2017), tenha concluído que o Brasil conseguiu reduzir em 562 horas o tempo gasto para cumprir suas obrigações fiscais, o fato é que o dia-a-dia de departamentos fiscais, em muitas empresas brasileiras, mostra que a introdução de novas obrigações acessórias, todos os anos, tem elevado a complexidade em relação às informações produzidas ao fisco.

Ayres e Szuster (2012) e Grecco (2014) destacam a legislação tributária e as suas características perniciosas (grande volume, dificuldade de interpretação, atualização frequente, variedade de regimes, alíquotas, situações especiais e tempestividade) se refletem, especialmente, nas obrigações acessórias como é o caso da Escrita Fiscal Digital (EFD) do ICMS/IPI, conhecido como SPED Fiscal, e os potenciais cruzamentos de informações realizados pelo fisco.

### 2.2.1 SPED fiscal

O Decreto n. 6.022 (2007) disciplinou o SPED, que, de maneira ampla, introduziu a modernização no cumprimento das obrigações acessórias. O Art. 2 da norma define o SPED como um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal de empresários e pessoas jurídicas, inclusive, isentas, mediante fluxo único e computadorizado de informações. O SPED tornou-se um modelo internacional de prestação de informações ao fisco, segundo a RFB (2018).

Dentre as obrigações relacionadas aos tributos sobre vendas, o SPED Fiscal, veio para substituir algumas obrigações que eram elaboradas e entregues em formato impresso ou pelo seu equivalente eletrônico; no âmbito Estadual, para o ICMS, e no Federal, o IPI. O Convênio ICMS 143 (2006) e o Protocolo ICMS 3 (2011) determinaram, com raríssimas exceções, que todos os contribuintes desses dois tributos fossem obrigados à entrega da referida escrituração, desde 2014.

De modo geral, para apresentar o SPED Fiscal, o contribuinte gera um arquivo eletrônico, contendo as informações da escrituração fiscal previstas em *layout* estabelecido por Ato COTEPE/ICMS, importando e validando o conteúdo desse arquivo, por um Programa Validador e Assinador - PVA, com assinatura digital, para garantir a integridade dos dados e a autoria do emissor.

Esse arquivo eletrônico é transmitido pela *Internet* para um repositório nacional de dados. Se a transmissão for realizada com sucesso, o SPED devolve um protocolo de recebimento. O contribuinte deverá manter cópia do arquivo transmitido e dos documentos fiscais que deram origem ao SPED Fiscal pelo prazo estabelecido na legislação de cada Secretaria da Fazenda e RFB.

A periodicidade de apresentação da SPED Fiscal é mensal, contendo a totalidade das informações econômico-fiscais correspondentes ao período compreendido entre o primeiro e o último dia do mês. No arquivo, constam todos os documentos fiscais alcançados pela legislação do ICMS e IPI, emitidos e recebidos a qualquer título. Ainda, todas as informações relativas às entradas e saídas de mercadorias, e aos serviços prestados e tomados, incluindo a descrição dos itens de mercadorias, produtos e serviços. Ou seja, dependendo da Unidade Federativa (UF), as empresas têm o prazo de dias, conforme Tabela 1, para tratar, dependendo do porte, centenas ou milhares de documentos fiscais para demonstrar a apuração destes tributos.

Tabela 1  
**Data de entrega do Sped-Fiscal por UF**

<b>UF</b>	<b>DIA</b>	<b>Fundamentação Legal</b>
<b>AC</b>	25	RICMS-AC/1998, arts. 121-L e 121-
<b>AL</b>	25	Instrução Normativa SEF nº 19/2009, arts. 12, e 1
<b>AP</b>	15	RICMS-AP/1998, Anexo I, arts. 222-U e 222-V
<b>AM</b>	15	Resolução GSEFAZ nº 16/2014, art. 4º
<b>BA</b>	25	RICMS-BA/2012, art. 250, § 2º; art. 251
<b>CE</b>	20	Instrução Normativa Sefaz nº 5/2011, arts. 1º e 2
<b>ES</b>	20	RICMS-ES/2002, art. 758-J e art. 758-K, I a III
<b>GO</b>	15	RCTE-GO/1997, arts. 356-N e 356-O
<b>MA</b>	25	Portaria Gabin nº 150/2015
<b>MT</b>	20	Portaria Sefaz nº 166/2008, art. 12 e art. 13
<b>MS</b>	20	RICMS-MS/1998, Anexo XV, Subanexo XIV, arts. 12 e 14, caput, I, II e III e §§ 6º e 7º
<b>MG</b>	25	RICMS-MG/2002, Anexo VII, Parte 1, art. 54 e art. 58
<b>PA</b>	5	Instrução Normativa Sefa nº 8/2011, art. 6º
<b>PB</b>	15	Decreto nº 30.478/2009, arts. 12 e 1
<b>PR</b>	12	RICMS-PR/2017, arts. 382 e 388; NPF CRE nº 56/2015, ITENS 9 e 21
<b>PI</b>	20	RICMS-PI/2008, arts. 561, 566-D e 566-E
<b>RJ</b>	20	Resolução Sefaz nº 720/2014, Parte II, Anexo VII, arts. 2º a 6º
<b>RN</b>	15	RICMS-RN/1997, arts. 623-N, parágrafo único e 623-P
<b>RS</b>	15	Instrução Normativa DRP nº 45/1998, Título I, Capítulo LI, itens 2.6, 3.4 e 3.5
<b>RO</b>	14	RICMS-RO/1998, arts. 406-L e 406-M
<b>RR</b>	20	RICMS-RR/2001, arts. 289-E, 289-G e 289-H
<b>SC</b>	20	RICMS-SC/2001, Anexo 11, art. 33
<b>SE</b>	20	RICMS-SE/2002, art. 349-L
<b>SP</b>	20	Portaria CAT nº 147/2009, art. 10 e art. 15, §§ 2º e 3
<b>TO</b>	15	Portaria Sefaz nº 1.415/2009, art. 2º-A
<b>DF</b>	*	Não aderiu o SPED-Fiscal
<b>PE</b>	20	INDUSTRIAS - Decreto nº 34.562/2010, art. 3º; Portaria SF nº 73/2003

Segundo o Guia Prático EFD-ICMS /IPI, publicado em 28/12/2017, as informações fiscais do ICMS e IPI estão distribuídas em 9 blocos, que contém 210 registros e 1638 campos possíveis de preenchimento.

A Tabela 2 ilustra os principais blocos e exemplos de registros.

Tabela 2  
**Principais blocos Sped-Fiscal e registros**

<b>Bloco</b>	<b>Descrição</b>
<b>0</b>	Abertura, Identificação e Referências
<b>C</b>	Documentos Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)
<b>D</b>	Documentos Fiscais II – Serviços (ICMS)
<b>E</b>	Apuração do ICMS e do IPI
<b>G</b>	Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP
<b>H</b>	Inventário Físico
<b>K</b>	Controle da Produção e do Estoque
<b>1</b>	Outras Informações
<b>9</b>	Controle e Encerramento do Arquivo Digital

A Tabela 3, a título de exemplo, ilustra o detalhamento do bloco inicial, o de cadastro que contém 21 registros com 124 campos de conteúdo de informação.

Tabela 3  
**Cadastro de dados fiscais**

<b>Bloco</b>	<b>Descrição dos campos</b>	<b>Reg.</b>	<b>Campos</b>
<b>0</b>	Dados da Organização	000	15
<b>0</b>	Abertura das Informações	001	2
<b>0</b>	Dados Complementares da entidade	005	10
<b>0</b>	Dados do Contribuinte Substituto	015	3
<b>0</b>	Dados do Contabilista	100	14
<b>0</b>	Tabela de Cadastro do Participante (clientes e fornecedores)	150	13
<b>0</b>	Alteração da Tabela de Cadastro de Participante	175	4
<b>0</b>	Identificação das unidades de medida	190	3
<b>0</b>	Tabela de Identificação do Item (Produtos e Serviços)	200	13
<b>0</b>	Alteração do Item	205	5
<b>0</b>	Código de produto conforme Tabela ANP	206	2
<b>0</b>	Consumo Específico Padronizado	210	4
<b>0</b>	Fatores de Conversão de Unidades	220	3
<b>0</b>	Cadastro de bens ou componentes do Ativo Imobilizado	300	7
<b>0</b>	Informação sobre a Utilização do Bem	305	4
<b>0</b>	Tabela de Natureza da Operação/ Prestação	400	3
<b>0</b>	Tabela de Informação Complementar do documento fiscal	450	3
<b>0</b>	Tabela de Observações do Lançamento Fiscal	460	3
<b>0</b>	Plano de contas contábeis	500	7
<b>0</b>	Centro de custos	600	4
<b>0</b>	Encerramento do Bloco 0	990	2

Assim, o arquivo do SPED Fiscal compreende dados relativos à quantidade, descrição e valores de mercadorias e serviços, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados ou em fabricação, em posse ou pertencentes ao estabelecimento declarante, ou fora do estabelecimento e em poder de terceiros (inventário) e terceiros em posse do declarante.

Nas operações de saídas de mercadorias ou prestação de serviços, qualquer situação diferenciada de tributação do ICMS ou IPI, como isenção, imunidade, não-incidência, diferimento ou suspensão do recolhimento, também deverá ser informada no arquivo, com a indicação do respectivo dispositivo legal.

O SPED Fiscal está fundamentado no conceito de estabelecimento, não de empresa. Assim, o contribuinte deverá manter o SPED Fiscal distinto para cada estabelecimento, onerando e aumentando os riscos fiscais para as que possuem mais estabelecimentos.

Ao considerar que mesmo com o volume de informações elevado, o arquivo não atendia uma auditoria efetiva do estoque e suas movimentações, o fisco passou a exigir, em o Registro de Controle da Produção e do Estoque (RCPE) - Bloco K (2017 (Ajuste SINIEF 25, 2016)

Ao propor a entrega de dados referente a toda movimentação dos estoques, que ocorre internamente ou, ainda, por remessas temporárias para fornecedores, por exemplo, remessa para industrialização, a exigência tem como a finalidade de certificar a correta utilização total dos insumos; material de embalagem; materiais intermediários, com entrada efetiva, por meio de documento fiscal. Esse controle visa a mitigar as suspeitas de vendas ou compras sem notas e manipulações (ajustes) em estoques, por ocasião do inventário.

Para Madruga (2018) um dos focos da conformidade tributária do ICMS e IPI é a correta gestão de estoque, sendo que a auditoria quantitativa de estoque busca identificar omissões de entradas ou saídas de mercadorias, caracterizando omissões de receitas e consequentemente omissões de pagamento dos tributos.

Mesmo com toda informação contida no SPED Fiscal, os fiscos estaduais ainda exigem outras informações fiscais econômicas. A autonomia constitucional dada aos entes federativos lhes autoriza ainda a solicitar informações complementares no formato que melhor se adaptam em seus sistemas de gestão, onerando ainda mais o custo de conformidade tributária e risco na qualidade de dados entregues pelos contribuintes.

### 2.2.2 Obrigações fiscais dos tributos sobre vendas fora do SPED

Por meio da autonomia constitucional, os estados mantêm em suas normas locais de diversas obrigações de natureza tributária com o objetivo de fazer frente a confissão de dívida de seus contribuintes, contrariando um dos objetivos do SPED que visa a simplificação das obrigações tributárias, trazendo com isso maior ônus operacional e de risco.

As administrações tributárias estaduais solicitam aos contribuintes uma série de obrigações adicionais, exemplificadas na Tabela 4:

Tabela 4  
Outras informações de tributos sobre vendas

UF	Obrigaç�o	Finalidade
AC	DAM - Demonstrativo de Apurac�o Mensal	Declara�o simplificada de apurac�o mensal do ICMS
AL	DAC - Declara�o de Atividades do Contribuinte	Contribuintes do ICMS cadastrados no CACEAL sob o regime de apurac�o normal, � exce�o do produtor rural e do extrator
AL	DAPE - Demonstrativo de Apurac�o da Participa�o Especial	Informa�es da explora�o e produ�o de petr�leo ou g�s natural.
AM	DAM - Demonstrativo de Apurac�o Mensal	Declara�o simplificada de apurac�o mensal do ICMS
BA	Arquivo eletr�nico-Administradoras de cart�es	Arquivo Eletr�nico das Opera�es de Cr�dito e D�bito Transacionadas pela Empresa ou pelo Estabelecimento Contribuinte do ICMS
BA	DPD - Declara�o de Apurac�o do Programa Desenvolve	Os contribuintes do ICMS que usufru�em dos incentivos do "Desenvolve"
BA	DMA - Declara�o de Apurac�o Mensal do ICMS	Os contribuintes inscritos no CAD-ICMS na condi�o de normal ou pelo regime simplificado de tributa�o para empresas de constru�o civil
BA	DMD - Declara�o da Movimenta�o de Produtos com ICMS diferido	Os contribuintes habilitados a operar no regime de diferimento
ES	DIEF - Declara�o de Informa�es Econ�mico-Fiscais	Arquivo digital para informa�es referentes ao ICMS
ES	Arquivo eletr�nico-Administradoras de cart�es	Arquivo Eletr�nico das Opera�es de Cr�dito e D�bito Transacionadas pela Empresa ou pelo Estabelecimento Contribuinte do ICMS
ES	DAPE - Demonstrativo de Apurac�o da Participa�o Especial	Informa�es da explora�o e produ�o de petr�leo ou g�s natural
GO	Ameel - Arquivo Magn�tico Energia El�trica	Contribuinte Distribuidor de Energia El�trica Entrega do Ameel com os dados referentes �s presta�es efetuadas no m�s anterior
GO	Amtel - Arquivo Magn�tico Telecomunica�es	Contribuinte Prestador de Servi�o de Telecomunica�o Entrega do Amtel com os dados referentes �s presta�es efetuadas no m�s anterior.

Continua

Continuação

UF	Obrigação	Finalidade
MA	DIEF - Declaração de Informações Econômico-Fiscais	Arquivo digital para informações referentes ao ICMS
MG	DAPI 1 - Declaração de Apuração e Informação do ICMS	Demonstrar, mensalmente, o movimento econômico e fiscal dos contribuintes inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS
MS	GIA-BF - Guia de Informação e Apuração do ICMS Benefícios Fiscais	Contribuintes que utilizam benefícios ou incentivos fiscais relativos ao ICMS, concedidos por leis ou decretos, referentes aos créditos presumidos ou outorgados ou à dedução de valores do saldo devedor do imposto
MS	DAICMS/ERA - Demonstrativo de Apuração do ICMS pelas empresas de Prestação de Serviço de Transporte Aeroviário	Relativamente aos fatos geradores do mês anterior das Empresas de Prestação de Serviço de Transporte Aeroviário
PA	DIEF - Declaração de Informações Econômico-Fiscais	Arquivo digital para informações referentes ao ICMS
PB	GIM - Guia de Informação Mensal do ICMS	Apresentação pelos contribuintes com regime de recolhimento diverso do normal
PB	Arquivo eletrônico-Administradoras de cartões	Arquivo Eletrônico das Operações de Crédito e Débito Transacionadas pela Empresa ou pelo Estabelecimento Contribuinte do ICMS
PE	SEF - Sistema de Escrituração Fiscal	Lançamento dos livros e mapas que registram a apuração do ICMS; dados das guias de informações econômico-fiscais, que registram, resumem ou totalizam dados gerais e específicos e detalham as obrigações a recolher
PI	DIEF - Declaração de Informações Econômico-Fiscais	Arquivo digital para informações referentes ao ICMS
PR	GIA - Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS	Demonstrar o imposto apurado em cada período de apuração, bem como apresentar outras informações de interesse econômico-fiscal
RJ	Arquivo eletrônico-Administradoras de cartões	Arquivo Eletrônico das Operações de Crédito e Débito Transacionadas pela Empresa ou pelo Estabelecimento Contribuinte do ICMS
RJ	GIA - Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS	Demonstrar o imposto apurado em cada período de apuração, bem como apresentar outras informações de interesse econômico-fiscal.
RS	GIA - Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS	Demonstrar o imposto apurado em cada período de apuração, bem como apresentar outras informações de interesse econômico-fiscal
SC	Arquivo eletrônico-Administradoras de cartões	Arquivo Eletrônico das Operações de Crédito e Débito Transacionadas pela Empresa ou pelo Estabelecimento Contribuinte do ICMS
SC	DIME - Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico	Relativamente aos registros dos lançamentos contábeis constantes do livro Registro de Apuração do ICMS, dos demais lançamentos fiscais referentes ao balanço econômico e dos créditos acumulados, concernentes às operações e às prestações realizadas
SE	Arquivo eletrônico-Administradoras de cartões	Arquivo Eletrônico das Operações de Crédito e Débito Transacionadas pela Empresa ou pelo Estabelecimento Contribuinte do ICMS
SE	DSICMS - Demonstrativo de Contribuinte Substituto do ICMS	Entrega referente às prestações de serviços cujo recolhimento do imposto devido foi efetuado por outra empresa

Continua

## Conclusão

UF	Obrigaç�o	Finalidade
SP	Arquivo eletr�nico-Administradoras de cart�es	Arquivo Eletr�nico das Opera�es de Cr�dito e D�bito Transacionadas pela Empresa ou pelo Estabelecimento Contribuinte do ICMS
SP	GIA - Guia Nacional de Informa�o e Apura�o do ICMS	Demonstrar o imposto apurado em cada per�odo de apura�o, bem como apresentar outras informa�es de interesse econ�mico-fiscal
SP	REDF - Registro Eletr�nico de Documento Fiscal	Informa�es sobre Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A; Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2; Cupom Fiscal, emitido por meio de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF
TO	GIAM - Guia de Apura�o e Informa�o Mensal	Levantar as informa�es relativas �s entradas e sa�das de mercadorias para apura�o do ICMS
Todos	SCANC - Sistema de Capta�o e Auditoria dos Anexos de Combust�veis	Entrega das informa�es relativas �s opera�es interestaduais com combust�veis derivados de petr�leo ou com �lcool et�lico carburante
Todos	GIA-ST - Guia Nacional de Informa�o e Apura�o do ICMS - Substitui�o Tribut�ria	Declara�o apresentada pelo contribuinte substituto, localizado em outra Unidade da federa�o, que efetuar a reten�o do imposto nas opera�es com as mercadorias
Todos	DeSTDA - Declara�o de Substitui�o Tribut�ria, Diferencial de Al�quota e Antecip�o	Entrega de declara�o pelos contribuintes optantes pelo Simples Nacional e os estabelecimentos impedidos de recolher o ICMS pelo Simples Nacional em virtude de a empresa ter ultrapassado o sublimite estadual
Todos	ICMS ST	ICMS devido pelos substitutos tribut�rios localizados em outras Unidades da Federa�o
Un�o	DIF Papel Imune – Declara�o special de Informa�es Relativas ao controle de Papel Imune	Declara�o das empresas com atividades gr�ficas e impress�o.
Un�o	DIPI - TIPI 33	Informa�es Econ�mico-Fiscais Setor de Higiene Pessoal, Cosm�ticos e Perfumaria

Como   poss vel notar, mesmo com a ado o do SPED, a lista de informa es fiscais apresentadas pelos contribuintes ao fisco fora deste ambiente integrado   grande, o que justifica as conclus es de diversos estudos que apontam que a implementa o do SPED ainda n o surtiu os efeitos esperados pelas organiza es: o de racionaliza o das obriga es acess rias (Corr a, 2016; Geron, Finatelli, Faria, & Romeiro, 2011; Zittei & Amorim, 2014). Contudo, para o fisco, a maior disponibilidade e integra o das informa es fiscais favorece o cruzamento de informa es fiscais.

### 2.2.3 Cruzamentos de informa es fiscais

A “Era da Informa o” possibilita o armazenamento de grande quantidade de dados. At  julho de 2018, por exemplo, a RFB alcan ou o n mero de 20 bilh es de NF-e recebidas para 1,5 milh es de emissores e aproximadamente 24 milh es de arquivos do SPED Fiscal armazenadas anualmente (RFB, 2018).

Esses números representam o *Big Data* do fisco, que segundo Vieira, Figueiredo, Liberatti e Viebrantz (2012), exige do fisco brasileiro o processamento da ordem de Terabytes em dados de baixo valor (por exemplo, informação original “bruta”), transformados em dados de maior valor (por exemplo, valores agregados/sumarizados); o armazenamento desses dados possibilita a aplicação de mecanismos sofisticados para analisar a qualidade de dados enviados pela organização.

A RFB, por exemplo, possui o sistema denominado “e-ContÁgil” que trata de um aplicativo de apoio às atividades de fiscalização, cujo objetivo é análise e auditoria fiscal de contribuintes, a partir de cruzamento de informações oriundas de fontes internas e externas, e daquelas coletadas com o próprio contribuinte ou de terceiros. O sistema, homologado em julho de 2009, conforme Resolução CTIR 4 RFB (2012), abrange funcionalidades da auditoria fazendária, previdenciária e aduaneira.

O último relatório de fiscalização divulgado pela RFB (2018), o qual informa que dos 390.193 procedimentos fiscais executados, 378.381 (96%) foram direcionados à verificação e auditoria das declarações entregues. Os procedimentos externos da RFB visam a ações focadas em tributos como o IPI, as contribuições sociais e os tributos IRPJ e CSLL.

Nos estados, também são verificadas políticas de combate à sonegação e mecanismos de inteligência tributária focados em cruzamentos de informações:

- a) Bahia – Adota a Malha Fiscal Censitária, modelo de fiscalização que consiste no batimento de informações extraídas de documentos fiscais eletrônicos e outras bases de dados à disposição do fisco.
- b) Goiás - Em janeiro de 2018, apresentou o projeto Audit, que consiste em sistema de monitoramento baseado em *Big Data*.
- c) Rio Grande do Sul – Segundo o portal da fazenda do Estado do Rio Grande do Sul o valor de atuação direta, em 2017, foi 48,16% superior ao de 2016, resultado do investimento na plataforma digital *Big Data*, adquirida no final de 2015;
- d) Santa Catarina - No início de 2017, criou o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (Cira), com o objetivo de recuperar para os cofres públicos as dívidas oriundas de sonegação ou fraude fiscal;
- e) São Paulo - Segundo a Lei n. 1.320 (2018), adota a Análise Informatizada de Dados (AID), consistente no cruzamento eletrônico de informações fiscais realizado pela Administração Tributária.

Cabe observar que, na RFB e em muitos estados, o primeiro objetivo das ferramentas de cruzamento de informações é oferecer ao contribuinte a possibilidade de autoregularização.

A autorregularização, que trata da correção espontânea de erros pelo contribuinte, proporciona a este a oportunidade de não ser autuado diante das deficiências na qualidade da informação fiscal (QIF).

Tem-se como exemplo de trabalho de autorregularização, identificar contribuintes omissos, com preenchimento incompleto (as informações de receita bruta “zerada”). Dessa forma, segundo divulgado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (2018), proporcionar ao contribuinte a oportunidade de estar em conformidade é a primeira etapa do trabalho de fiscalização digital (RFB, 2018). Nessa linha, os alertas de inconformidade aos contribuintes possuem papel relevante nas regularizações das obrigações acessórias.

Como observado, as iniciativas de cruzamentos de informações adotadas pelos fiscos Federal e Estaduais são fatores determinantes para a elevação da percepção do risco tributário das empresas brasileiras nos últimos anos.

### **2.3 Riscos dos tributos sobre vendas**

A Lei n. 8.137 (1990) define os crimes contra a ordem econômica e tributária. Segundo a Lei, constitui crime suprimir ou reduzir tributo ou qualquer acessório, mediante as seguintes condutas ou procedimentos:

- a) Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- b) Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- c) Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou atualizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- d) Negar, ou deixar de fornecer, quando obrigatória, nota fiscal ou documento equivalente, relativamente à venda de mercadoria ou prestação de serviço efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação;
- e) Falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de dez dias, que pode ser convertido em horas, em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou dificuldade quanto ao atendimento da exigência;
- f) Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributos;

g) Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

Conforme constatado a abrangência do risco tributário caracterizado pela não conformidade e grande, podendo comprometer os negócios das organizações.

Um estudo da Ernst & Young (EY) (2013), aponta que muitos problemas e riscos das áreas de impostos no Brasil ocorrem devido à natureza de suas operações e ao tipo de informações que necessitam como insumo para cumprir os recolhimentos e entregar as obrigações acessórias. Dentre os apontamentos realizados pela EY (2013), a falta de controle sobre dados lançados no sistema das empresas (notas fiscais, contratos, dados cadastrais, dentre outros) é uma queixa constante entre as áreas de impostos que estão no final da “cadeia” dos dados e não possuem controle direto sobre muitos deles. Em decorrência disso, expõe a área fiscal ao risco ao não obter as informações que necessita em tempo hábil, de maneira precisa e pronta para ser utilizada.

Miyoshi e Nakao (2012) mostram como exemplos de riscos relacionados ao ICMS: o erro na escrituração do crédito fiscal; erro da determinação da alíquota na saída do produto e o cadastramento de UF para um determinado fornecedor. No geral, estes erros estão relacionados com a qualidade de informações fiscais, pois tratam de problemas informacionais relacionados à observância da legislação tributária. No contexto deste estudo, o erro nas informações é um problema que afeta a QIF, que por sua vez pode afetar a CT.

A fiscalização, como destinatária das informações prestadas pelos contribuintes e por terceiros vinculados ao fato gerador da obrigação tributária, tem cada vez mais buscado, dentro de uma gestão de risco que priorize as ações com foco nos contribuintes que atuam de forma intencional para sonegar. Neste cenário, os contribuintes ficam sujeitos à diferentes penalidades pela não-conformidade tributária, sendo que tais penalidades também são denominadas de multas fiscais.

Grecco (2014) define que multas fiscais são aquelas impostas pela lei tributária em decorrência de falta ou insuficiência de pagamento de tributo, ou ainda, sobre o não cumprimento das obrigações acessórias, como por exemplo, a falta de entrega de declarações no prazo estipulado em lei.

O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas pelos órgãos de fiscalização, ou que as cumprir com incorreções ou omissões pode ser intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pelo detentor do poder de arrecadar e fiscalizar sujeitar-se-á às multas listadas nos parágrafos seguintes.

No âmbito federal, a Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018, disciplina que o sujeito passivo que apresentar extemporaneamente (fora do prazo) obrigação acessória fica sujeito a multas que podem chegar a 1% da Receita Bruta da empresa, o que pode ser bastante significativo dependendo da organização.

No âmbito estadual, cada estado disciplina as penalidades. A título de exemplo, na Tabela 5 foram listados alguns estados:

Tabela 5  
**Penalidades Estaduais**

Uf	Informações incorretas	Penalidades	Fundamentação
SC	Deixar de registrar, na escrita fiscal, documento relativo à entrada de mercadorias destinadas à comercialização, industrialização, uso ou consumo, ou de bens destinados ao Ativo Imobilizado, ou aquele relativo à contratação de prestação de serviço.	Multa de 20% do valor da mercadoria ou serviço.	Lei n. <u>10.297</u> (1996), art. <u>54</u>
SC	Apropriar crédito de imposto considerado indevido pela legislação tributária.	150% do valor do crédito	Lei n. <u>10.297</u> (1996), art. <u>54</u>
SC	Deixar de manter, ou fazê-lo em desacordo com a legislação, arquivo magnético com o registro fiscal dos livros e documentos fiscais escriturados ou emitidos por processamento eletrônico de dados.	Multa de 0,1% do valor das operações e prestações, relativas a entradas e saídas, ocorridas no período de apuração correspondente ao documento não entregue, não inferior a R\$ 1.000,00.	Lei n. <u>10.297</u> (1996), art. <u>79</u>
BA	Contribuinte obrigado a informar os eventos da NF-e denominados "confirmação da operação", "operação não realizada" ou "desconhecimento da operação", e não o faça no prazo previsto em regulamento	Multa de 1% do valor da operação	Lei n. <u>7.014</u> (1996), art. <u>42</u> , X-A
BA	Omissão de dados ou da declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais	Multa de R\$ 140,00.	Lei n. <u>7.014</u> (1996), art. <u>42</u> , XVIII
GO	por informações apresentadas com omissão de registro ou com informação incorreta ou incompleta referente a qualquer campo de registro	por informação ausente R\$ 1.002,18;	Decreto n. 4.852 (1997), art. 371
GO	Entrega em atraso do Sped-Fiscal	R\$ 460,00, por mês ou fração	Decreto n. 4.852 (1997), art. 371
GO	Utilização de discriminações genéricas na descrição do produto, nas situações não permitidas;	à aplicação do percentual de 1% sobre o valor das operações com a mercadoria	Decreto n. 4.852 (1997), art. 371
PE	Atraso na escrituração de livros fiscais destinados ao registro de documento fiscal relativo à entrada ou à saída de mercadoria ou à utilização ou prestação de serviço.	1% do valor da operação ou da prestação não escriturada, até o limite de 3.000 Ufir	Lei n. <u>11.514</u> (1997), art. <u>10</u> , II, "a", 1
PE	Atraso na escrituração do livro destinado à escrituração do inventário de mercadorias.	1% do valor do estoque não escriturado, até o limite de 3.000 Ufir	Lei n. 11.514 (1997) art. <u>10</u> , II, "a", 2

Outros tipos de penalidades relacionadas à dados incorretos, segundo as diferentes legislações (estaduais e federais), incluem, como exemplos:

a) 100% do valor da operação no caso de informações de documentos fiscais divergentes daquelas constantes no documento fiscal entregue ao consumidor ou a este disponibilizado em meio digital pelo contribuinte. (Decreto n. 45.490, 2000, art. 527);

b) 40% do valor da operação no caso de crédito decorrente de escrituração não fundada em documento e sem a correspondente entrada de mercadoria. (Decreto n. 45.490, 2000, art. 527);

c) 35% do valor da operação no caso de crédito decorrente de escrituração de documento que não atenda à legislação. (Decreto n. 45.490, 2000, art. 527);

e) 10% do valor da operação no caso de falta de escrituração de documento relativo à entrada de mercadoria no estabelecimento. (Decreto n. 45.490, 2000, art. 527);

f) 10% do valor da operação pela falta de registro de documento fiscal na escrituração do SPED (Decreto n. 45.490, 2000, art. 527);

g) atraso de escrituração do livro fiscal destinado à escrituração das operações de entrada de mercadoria ou recebimento de serviço ou do livro fiscal destinado à escrituração das operações de saída de mercadoria ou de prestação de serviço - multa equivalente a 1% (um por cento) do valor das operações ou prestações não escrituradas, em relação a cada livro; do livro fiscal destinado à escrituração do inventário de mercadorias - multa equivalente a 1% (um por cento) do valor do estoque não escriturado. (Decreto n. 45.490, 2000, art. 527);

Portanto, a falta de qualidade da informação fiscal incorre penalidades elevadas. Assim, por exemplo, um mero erro no nome, endereço, inscrição estadual ou inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) do estabelecimento destinatário, em notas fiscais, inclusive na nota fiscal de produtor, e em conhecimento de transporte, pode gerar uma multa de 10% do valor da operação ou prestação no estado de São Paulo. (Decreto n. 45.490, 2000, art. 527);

No âmbito federal, amparado pela Lei n. 9.430 (1996) que disciplina penalidades de multa, resultantes do descumprimento das obrigações tributárias federais, as multas são calculadas sobre a totalidade ou diferença do tributo, podendo chegar a 150% do valor da operação.

São muitos os casos de empresas que, após serem autuadas pelo ICMS, por exemplo, colocaram-se em condição de descontinuidade operacional. Em 2017, por exemplo, a fabricante de bebidas Dolly foi alvo de investigações que resultou no fechamento das operações em uma de suas fabricas em Tatuí/SP em virtude do não pagamento dos impostos e envio de informações ao fisco incorretas. (G1 Globo, 2017, maio 19).

Assim, os riscos expostos levam a necessidade da adoção, por parte das empresas, de mecanismos de mitigação de riscos.

## **2.4 Mitigação dos riscos dos tributos sobre vendas**

O conceito de riscos é amplo e em muitos ramos da ciência vem sendo utilizado, com diferentes interpretações dependendo do contexto de sua avaliação. Para Assaf (2007) o conceito de risco é interpretado de acordo com quem o está interpretando. O mesmo autor, exemplificando, cita que um risco aéreo, para uma companhia seguradora de viagens, pode ser apenas um acidente, enquanto que para um empresário, pode representar o fechamento dos negócios.

Da mesma forma, pode-se inferir que o risco de classificação fiscal de um produto pode gerar um erro de uma nota fiscal ou pode comprometer toda a empresa se ocorrer com milhares de vendas durante certo período, comprometendo o negócio. Portanto, pode-se perceber que o conceito de riscos levará em conta variáveis que cercam o ambiente em que a empresa e o risco está inserido.

### ***2.4.1 Governança Tributária***

A governança tributária é a maneira pela qual as organizações são conduzidas, dirigidas e administradas visando otimizar a sua carga tributária, identificando oportunidades de sua redução e minimizando a possibilidade de ocorrência de contingências (riscos) fiscais. (Oliveira, 2014).

A governança tributária considera todos os aspectos da questão, sob a perspectiva legal, fiscal, contábil, financeira e econômica, à luz da experiência doméstica e internacional. Isso para minimizar riscos e potencializar a legítima economia tributária, seguindo elevados parâmetros éticos, em plena conformidade à letra e ao espírito da legislação aplicável.

O grande objetivo da governança tributária é transmitir transparência fiscal aos interessados na solidez e sucesso do negócio. Outro objetivo da governança tributária é redução ou até mesmo eliminação de riscos tributários, seguindo sempre os ditames da legalidade, ética e moralidade (Amaral, 2013).

Vale aqui atentar para o risco de agenciamento e evitar que tais controles possam ser infectados pela manipulação deliberada da gestão. O conflito de agência caracteriza-se por um desalinhamento de interesses e, dessa forma, inibe a otimização dos recursos e a maximização

dos retornos dos agentes, sendo desejável reduzi-lo aos menores níveis possíveis, de modo a aumentar a riqueza da empresa.

Nesse sentido, Miyoshi e Nakao (2012) entendem que o conflito se estabelece quando 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.

Zitfei e Amorim (2014) observam que adotar práticas de governança tributária é uma forma de assegurar aos sócios-acionistas assertividade e confiabilidade na apuração dos tributos e cumprimento de obrigações acessórias.

Amaral (2013) ainda ressalta que as práticas de Governança Tributária requerem a aplicação de algumas políticas:

**a) Cumprimento das Obrigações Tributárias** - visando à boa reputação da empresa, recomenda-se criar uma política de cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Nesse sentido, também é importante que a equipe técnica seja altamente qualificada.

**b) Conduta de Planejamento Tributário** - manutenção por parte do conselho de administração ou dos administradores, de uma conduta pré-estabelecida, acerca do nível de agressividade do planejamento tributário. Faz-se bastante necessária a observação da possibilidade de mudança de lei ou de sua interpretação, e se destaca a importância da documentação de todas as decisões, a fim de esclarecer que não foi tomada nenhuma medida ilegal.

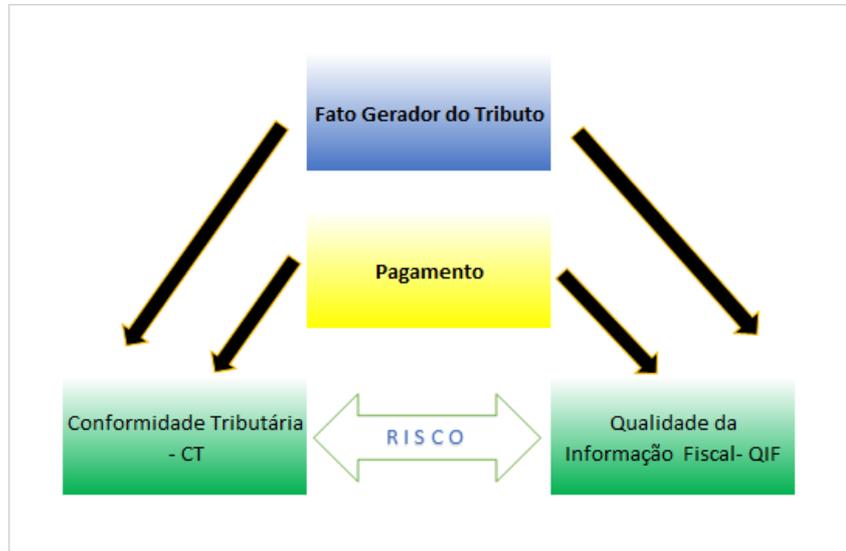
**c) Conduta de Gerenciamento de Riscos Tributários** - organizar formalmente as atividades da empresa, para proporcionar a menor carga tributária legalmente aceita; ainda, definir quem é o responsável pelas tomadas de decisões nessa área e da implantação de rotinas fiscais e procedimentos, das mesmas atividades da empresa, em cumprir as obrigações impostas pelo fisco. Isso para que o próprio a fiscalize de forma mais controlada.

**d) Participação em Fóruns de discussão e debates referentes às questões tributárias** - estabelecer quem serão os responsáveis por manifestações formais da empresa sobre tributos, evitando equívocos e contradições sobre determinado assunto.

Sob esta ótica o presente estudo apresenta temas correlatos nesse Cenário Fiscal, como medidas de Conformidade Tributária e Qualidade da Informação para mitigar riscos fiscais.

A Figura 2 demonstra a relação que tem a obrigação principal desencadeado pelo fato gerador para o satisfazer então com o pagamento do tributo, suportado por uma norma jurídica,

que por sua vez, deverá estar suportado de igual forma as informações tributárias que evidenciam este fenômeno ocorrido, ou seja, obrigação acessória.



**Figura 2.** Conformidade e Qualidade da Informação

#### 2.4.2 Controles internos tributários e gestão integrada de riscos

Considerando que os riscos estão inseridos em todos os ambientes empresariais, ou seja, não há atividades sem exposição aos riscos, depreende-se que tais eventos externos e internos podem ser gerenciados, e gerenciamento, no seu primeiro nível, pode ser realizado através de controles internos.

Diante de vários escândalos financeiros ocorridos na década de 80 e 90, foi criado nos Estados Unidos, da união de associações de classes de profissionais ligados à área financeira, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) (1992), instituição privada, cujo objetivo era estudar assuntos relacionados à demonstrações financeiras com vistas a sua melhoria e proporcionar as empresas um padrão seguro no monitoramento de seus processos de controles internos, tendo como resultado a publicação do *Internal Control – Integrated Framework* (COSO, 1992).

Distingue-se que a essência do COSO não era tratar sobre riscos, mas sim explorar os motivos que originaram os problemas dos controles internos que contribuíram para falhas nos relatórios financeiros (Dias, 2010).

Em 1987 surgiu o primeiro relatório COSO, chamado de *Treadway Commission Report*. O relatório descrevia os fundamentos de um sistema de controles internos efetivo, adicionando

um rígido ambiente de controle, um código de conduta, comitê de auditoria e uma gestão rígida. O relatório final foi divulgado em 1992 e apresentava uma estrutura para a definição de controle interno e quais os procedimentos para avaliá-los (Moeller, 2007).

No documento denominado *Internal Control – Integrated Framework*, o COSO (1992) define controle interno como um processo, afetado pelo corpo de diretores, gerentes e outras pessoas de uma entidade, desenvolvido para fornecer uma razoável segurança de que os seguintes objetivos sejam atingidos:

- a) Uso eficiente e eficaz dos recursos empresariais, por exemplo sistemas utilizados para geração de informações fiscais
- b) Confiabilidade das informações publicadas, incluindo as informações apresentadas ao Fisco;
- c) Conformidade com as leis e normas aplicáveis, por exemplo tributárias.

Destaca-se da definição algumas palavras chaves, tais como processo, segurança razoável, objetivos e ainda o envolvimento das pessoas com os controles internos. Portanto, controles internos é um processo porque envolve várias ações, busca segurança razoável por não ser possível mitigar todos os riscos, procura colaborar para as empresas na busca de seus objetivos e envolve todo o pessoal da entidade.

Sendo o controle interno um processo, o COSO dividiu o modelo em 5 elementos, inter-relacionados e presentes em todos os controles internos. Esses elementos representam o que é necessário para que os objetivos dos Controles Internos sejam atingidos. De acordo com os autores, os elementos que compõem o COSO são:

- a) Ambiente de controle
- b) Avaliação e gerenciamento dos riscos
- c) Atividade de controle
- d) Informação e comunicação
- e) Monitoramento

Deste modo, a adoção de controles internos como ferramenta de gestão permite identificar como os níveis hierárquicos das empresas estão coesos na busca dos objetivos empresariais, permitindo também acompanhar se as tarefas estão sendo executadas como determinado nos seus planos. A Tabela 6 resume os elementos do COSO – Controles Internos que são originados da administração e integrados ao processo, com exemplos na área tributária.

Tabela 6  
Elementos do COSO – Controles Internos

Elemento	Característica	Área Tributária
<b>Ambiente de Controle</b>	A administração determina a política de tratamento de riscos e o apetite para o risco.	Mapeamento da quantidade das obrigações acessórias entregues ao Fisco, bem como os responsáveis pela entrega.
<b>Avaliação de Riscos</b>	Relacionado a identificação dos riscos relevantes para execução dos objetivos.	Mapeamento das penalidades das informações entregues em atraso ou faltantes.
<b>Atividades de Controle</b>	Políticas e procedimentos a fim de garantir que as determinações sejam cumpridas.	Assegurar os acessos ao sistema de informação aos responsáveis, estabelecer agendas limite e certificar do cumprimento.
<b>Informação e Comunicação</b>	Fluxo de informações dentro da empresa.	Acompanhamento da legislação e dos inputs das informações e validação dos dados fiscais.
<b>Monitoramento</b>	Avaliar o desempenho dos controles internos.	Auditoria sistemática nas atividades fiscais e feedback do atendimento das entregas e do conteúdo.

Nota. Fonte: Adaptado de “COSO: Controle Interno - Estrutura Integrada: Sumário Executivo, 20”, 2013.

Embora o COSO – Controles Internos tenha sido referência mundial para implementação dos controles internos nas organizações, em 2004, o COSO publicou uma nova versão de seu trabalho. A atualização surgiu para atender as novas demandas de processos de governança, novas leis, novos regulamentos e normas.

A nova metodologia COSO foi chamada de *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, que passou a ser mais estratégico que o COSO – Controles Internos, levando em consideração oportunidades associadas ao risco, servindo de referência para os demais objetivos empresariais. (Farias, Luca, & Machado, 2009)

Para Moeller (2007) o COSO – Controles Internos, em relação a outros modelos de Gestão de Riscos, conferia mais atenção nas questões de recursos humanos em razão das questões comportamentais representarem maiores desafios para controles internos efetivos. Neste sentido, o COSO – ERM 2004 modernizou o modelo anterior, estendendo-o, mas não revogando-o.

De acordo com o COSO (2004), o COSO – ERM 2004:

Expande os controles internos, providenciando uma visão mais robusta e abrangente do amplo assunto que envolve o gerenciamento de risco do empreendimento. Esta nova concepção não pretende e não substitui a estrutura de controles internos, mas incorpora e permite às empresas aplicar esta nova estrutura de gerenciamento de riscos de empreendimentos para satisfazer tanto as necessidades de controle interno como ampliar os processos de gerenciamento de risco (COSO, 2004, p. 5)

Entende-se, portanto, que o modelo COSO – ERM 2004 aumentou o campo dos controles internos, oferecendo uma visão mais ampla de gerenciamento de riscos empresariais.

Logo, para o COSO - ERM o gerenciamento de riscos passou a ser o principal foco, conforme destacado em sua estrutura:

Um processo conduzido pelo conselho administrativo da entidade, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e gerenciar risco de modo a mantê-los compatíveis com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos (COSO, 2004, p. 4)

Ainda de acordo com o COSO (2004), a definição acima considera os conceitos fundamentais do gerenciamento de riscos corporativos, que são:

- a) Um processo contínuo e que flui através da organização;
- b) Conduzido pelos profissionais em todos os níveis da organização;
- c) Aplicado à definição das estratégias;
- d) Aplicado a toda organização, em todos os níveis e unidades, e inclui a formação de uma visão de portfólio de todos os riscos a que ela está exposta;
- e) Formulado para identificar eventos em potencial, cuja ocorrência poderá afetar a organização, e para administrar os riscos de acordo com seu apetite a risco;
- f) Capaz de propiciar garantia razoável para o conselho de administração e a diretoria executiva de uma organização;
- g) Orientado para a realização de objetivos em uma ou mais categorias distintas, mas dependentes.

Quanto aos componentes do gerenciamento de riscos, o COSO – ERM 2004 apresentou uma estrutura com oito componentes que se inter-relacionam e tem como base a maneira como a administração gerencia a organização. Os componentes são representados em forma de um cubo, cuja representação tridimensional expõe como os componentes se inter-relacionam dentro de seus eixos (Antunes, Honorato, & Antunes, 2007).

A Figura 3 ilustra de forma interativa os objetivos das organizações de acordo com os componentes do ERM, componentes esses, entendidos como necessários para que os objetivos sejam atingidos. (Sanchez, 2007).



**Figura 3.** Estrutura COSO – ERM 2004

Fonte: COSO, 2004, p. 7.

De acordo com a figura do COSO – ERM 2004, os componentes do gerenciamento de riscos são:

a) **Ambiente Interno:** A administração estabelece uma filosofia quanto ao tratamento de riscos e estabelece um limite de apetite ao risco. O ambiente interno determina os conceitos básicos sobre a forma como os riscos e os controles serão vistos e abordados pelos empregados da organização. O coração de toda organização fundamenta-se em seu corpo de empregados, isto é, nos atributos individuais, inclusive a integridade, os valores éticos e a competência – e, também, no ambiente em que atuam.

b) **Fixação de Objetivos:** Os objetivos devem existir antes que a administração identifique as situações em potencial que poderão afetar a realização destes. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração adote um processo para estabelecer objetivos e que os escolhidos propiciem suporte, alinhem-se com a missão da organização e sejam compatíveis com o apetite a risco.

c) **Identificação de Eventos:** Os eventos em potencial podem impactar a organização devem ser identificados, uma vez que esses possíveis eventos, gerados por fontes internas ou externas, afetam a realização dos objetivos. Durante o processo de identificação de eventos, estes poderão ser diferenciados em riscos, oportunidades ou ambos. As oportunidades são canalizadas à alta administração, que definirá as estratégias ou os objetivos.

d) **Avaliação de Riscos:** Os riscos identificados são analisados com a finalidade de determinar a forma como serão administrados e, depois, serão associados aos objetivos que podem influenciar. Avaliam-se os riscos considerando seus efeitos inerentes e residuais, bem

como sua probabilidade e seu impacto.

e) Resposta ao Risco: Os empregados identificam e avaliam as possíveis respostas aos riscos: evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar. A administração seleciona o conjunto de ações destinadas a alinhar os riscos às respectivas tolerâncias e ao apetite ao risco.

f) Atividades de Controle: Políticas e procedimentos para assegurar que as respostas aos riscos selecionados pela administração sejam executadas com eficácia.

g) Informações e comunicação: A forma e prazo em que as informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas permitem que as pessoas cumpram com suas atribuições. Para identificar, avaliar e responder ao risco, a organização necessita de informações em todos os níveis hierárquicos. A comunicação eficaz ocorre quando esta flui na organização em todas as direções, e quando os empregados recebem informações claras quanto às suas funções e responsabilidades.

h) Monitoramento: A integridade do processo de gerenciamento de riscos é monitorada e as modificações são comunicadas aos responsáveis. O monitoramento pode ser realizado tanto internamente como externamente.

Portanto, dentro da gestão de riscos tributos, os elementos do COSO têm potencial para abarcar os principais elementos que permeiam os riscos nesta área. Destaca-se o ambiente interno, aonde são definidos a maneira de como atender a legislação tributária e no ambiente de identificação e avaliação dos riscos, depreende-se a gestão tributaria deve ser integrada aos demais setores, para que possa identificar e mitigar os riscos. No monitoramento, por exemplo a gestão tributaria pode atuar monitorando se os controles internos foram efetivos e propondo melhorias na gestão.

O comitê, inclusive, reconhece que o COSO – ERM 2004 obteve ampla aceitação por organizações que buscavam melhorar os seus gerenciamentos de riscos, porém, a complexidade dos riscos também mudou no período, bem como as empresas se depararam com o surgimento de novos riscos. Além disso, “ressalta a importância de se considerar o risco tanto no processo de definição das estratégias, como na melhoria da performance.” (COSO, 2017, p. v).

Cabe lembrar que, conforme já abordado anteriormente nesse estudo, quando relatou sobre o foco do documento de 2004, além do gerenciamento de riscos, o COSO já objetivava que o processo fosse “aplicado no estabelecimento de estratégias”, a fim de “possibilitar garantia razoável do cumprimento dos objetivos” (COSO, 2004, p. 4).

O estudo de Viscelli, Hermanson e Beasley (2017) teve como objetivo explorar a extensão em que as organizações integram o COSO - ERM 2004 com o planejamento estratégico, uma vez que pesquisas anteriores vinham indicando dificuldade em interligar a

implantação do ERM 2004 à estratégia das organizações (Beasley, Branson, & Hancock, 2015; Beasley, Branson, & Pagach, 2015), onde, quem participava da área de planejamento estratégico não percebia integração com o ERM, e na área de implantação do ERM, apenas o responsável o entendia como estratégico, porém os demais viam o ERM como mais focado em conformidade.

Através de uma pesquisa qualitativa, Viscelli et al. (2017) realizaram entrevistas semiestruturadas com 15 responsáveis pela implementação do ERM 2004 de 14 organizações. Os resultados apontaram que a maioria das organizações realizou uma implementação de ERM 2004 para atender às necessidades estratégicas, o encorajamento do conselho de administração e do comitê de auditoria. No entanto, embora o processo de ERM seja inicialmente projetado para ser uma parte fundamental do processo de planejamento estratégico, o ERM não impactou de forma notável a direção estratégica organizações, e sua integração com planejamento estratégico e execução é limitada em muitas das organizações.

A pesquisa concluiu que a maioria das empresas realizou a implementação do ERM para identificar melhor o risco, e destacou uma luta que a maioria das organizações passava para integrar o ERM com o planejamento estratégico da organização.

A partir de pesquisas e obstáculos como esses, em junho de 2017, o COSO, publicou o relatório *Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance* com o objetivo de atualizar o documento de 2004 de forma clarificar a integração do gerenciamento de riscos com a gestão estratégica organizacional, apesar de não assumir esse revés de integração como um dos equívocos do COSO – ERM 2004.

Contudo, o comitê relata que “embora muitos tenham aplicado o COSO - ERM 2004 na prática, seu uso poderia ser mais extenso. O avanço poderia vir da exploração de alguns aspectos com maior profundidade e clareza, e da relação entre estratégia, risco e performance.” E reitera informando que “esta atualização também atende ao pedido de maior ênfase na maneira como o gerenciamento de riscos corporativos influencia a estratégia e sua execução.” (COSO, 2017, p. 3).

Portanto, diante disso, elaborou a atualização COSO – ERM 2017, com o objetivo de:

- a) Fazer uma ligação mais clara entre gerenciamento de riscos corporativos e uma série de expectativas dos *stakeholders*;
- b) Posicionar o risco no contexto da performance da organização, e não como foco de um raciocínio isolado;
- c) Permitir às organizações se antecipar ao risco e tirar proveito disso, entendendo que mudanças geram oportunidades e não apenas a possibilidade de crises.

Para isso, a estrutura do cubo tridimensional foi alterada para o fluxo helicoidal, conforme ilustrado na Figura 4:



**Figura 4.** Estrutura COSO – ERM 2017

Fonte: COSO, 2017, p. 6

Conforme a Figura 4, o relatório apresenta 5 componentes inter-relacionados:

a) *Governance and Culture* (Governança e cultura): a governança dá o tom da organização, reforçando a importância e instituindo responsabilidades de supervisão sobre o gerenciamento de riscos corporativos. A cultura diz respeito a valores éticos, a comportamentos esperados e ao entendimento do risco em toda a entidade.

b) *Strategy and Objective-Setting* (Estratégia e definição de objetivos): gerenciamento de riscos corporativos, estratégia e definição de objetivos atuam juntos no processo de planejamento estratégico. O apetite a risco é estabelecido e alinhado com a estratégia; os objetivos de negócios colocam a estratégia em prática e, ao mesmo tempo, servem como base para identificar, avaliar e responder aos riscos.

c) *Performance*: os riscos que podem impactar a realização da estratégia e dos objetivos de negócios precisam ser identificados e avaliados. Os riscos são priorizados com base no grau de severidade, no contexto do apetite a risco. A organização determina as respostas aos riscos e, por fim, alcança uma visão consolidada do portfólio e do montante total dos riscos assumidos. Os resultados desse processo são comunicados aos principais stakeholders envolvidos com a supervisão dos riscos.

d) *Review and Revision* (Análise e revisão): ao analisar sua performance, a organização tem a oportunidade de refletir sobre até que ponto os componentes do gerenciamento de riscos corporativos estão funcionando bem ao longo do tempo e no contexto de mudanças relevantes, e quais correções são necessárias.

e) *Information, Communication, and Reporting* (Informação, comunicação e divulgação): o gerenciamento de riscos corporativos demanda um processo contínuo de obtenção e compartilhamento de informações precisas, provenientes de fontes internas e

externas, originadas das mais diversas camadas e processos de negócios da organização. (COSO, 2017, p. 6)

Além da normatização do COSO, outra de grande relevância para o gerenciamento de riscos trata-se do ISO 31000. O documento foi publicado em referência ao COSO – ERM 2004, primeiramente, sendo ISO 31000:2009, e após a atualização do COSO – ERM 2017, houve a publicação do ISO 31000:2018, que diferente dos documentos do COSO que não se anulam entre si, mas se complementam, a comissão do ISO afirma que “esta segunda edição cancela e substitui a edição anterior (ABNT NBR ISO 31000:2009). (ISO, 2018, p. v).

Sendo assim, nesse trabalho será abordada apenas a norma ISO 31000:2018, mais atualizada, uma vez que a anterior foi anulada e não pode ser caracterizada como base.

A norma ISO 31000:2018 versa que o gerenciamento de riscos baseia-se em princípios, estrutura e processos. Esses componentes, em conjunto, fornecem as diretrizes para gerenciar os riscos enfrentados pelas organizações. (ISO, 2018).

Quanto aos princípios, a norma apresenta a Figura 5:



**Figura 5.** Princípios ISO 31000:2018

Fonte: ISO, 2018, p. 3

Os princípios descritos na figura fornecem orientações sobre as características da gestão de riscos eficaz e eficiente, criando e protegendo o seu valor. Os princípios são a base para gerenciar riscos e convém que sejam considerados quando se estabelecerem a estrutura e os processos de gestão de riscos da organização, possibilitando também o gerenciamento dos efeitos da incerteza nos seus objetivos. (ISO, 2018).

Quanto à estrutura, a norma apresenta a Figura 6:



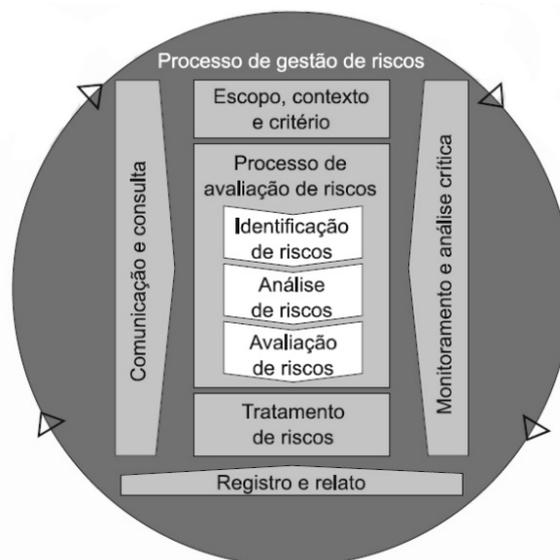
**Figura 6.** Estrutura ISO 31000:2018

Fonte: ISO, 2018, p. 4

O propósito da estrutura é apoiar a organização na integração da gestão de riscos em atividades significativas e funções. A eficácia da gestão dependerá da sua integração na governança e em todas as atividades da organização, incluindo a tomada de decisão. Isso requer apoio das partes interessas, em particular da Alta Administração.

O desenvolvimento da estrutura engloba integração, concepção, implementação, avaliação e melhoria, através da liderança e comprometimento. (ISO, 2018).

Quanto ao processo, a norma apresenta a Figura 7:



**Figura 7.** Processos ISO 31000:2018

Fonte: ISO, 2018, p. 9

Conforme ilustrado na Figura 7, o processo envolve a aplicação sistemática de políticas, procedimentos e práticas para as atividades de comunicação e consulta, estabelecimento do contexto e avaliação, tratamento, monitoramento, análise crítica, registro e relato de riscos. É adequado que o processo seja parte integrante da tomada de decisão e da administração e seja integrado à estrutura, operações e processos da organização. Pode ser aplicado nos níveis estratégico, operacional de programas ou de projetos. (ISO, 2018).

Conforme a abordagem da matriz com três componentes apresentados pela norma ISO 31000:2018, é possível identificar a integração com o COSO – ERM 2017, a partir da Tabela 7:

Tabela 7

**Referência entre COSO – ERM 2017 e ISO 31000:2018**

<b>COSO – ERM 2017</b>	<b>ISO 31000:2018</b>
<b>Governança e Cultura</b>	Estrutura
<b>Estratégia e Definição de objetivos</b>	Escopo, Contexto e Critério
<b>Performance</b>	Processo de avaliação de riscos Tratamento de Riscos
<b>Análise e Revisão</b>	Monitoramento e Análise crítica
<b>Informação, Comunicação e Divulgação</b>	Comunicação e Consulta Registro e Relato

*2.4.2.1 Exemplos de controles internos aplicados à gestão de riscos tributários*

Partindo da estrutura proposta pelo COSO – Controles Internos e COSO – ERM, é possível identificar na literatura muitos mecanismos adotados pelas empresas brasileiras que se alinham com os requisitos destes frameworks, conforme mencionados a seguir.

2.4.2.1.1 Manifestação do destinatário

A Manifestação do Destinatário é uma ferramenta que tem como objetivo garantir que uma venda de mercadoria de fato está suportada por uma relação comercial idônea, embasado em um contrato de compra e venda, por mais simples que seja, e a anuência na operação, antes mesmo de chegar a mercadoria, tornando-se um mecanismo adicional para a fiscalização

(Gomes, 2018) ao inibir emissão de notas fiscais fraudulentas, cancelamentos extemporâneos para evitar sonegação fiscal, segurança jurídica no compromisso financeiro.

Nesta ferramenta, conforme dispõe o Ajuste SINIEF 7 (2005), o destinatário de uma nota fiscal eletrônica informa ao fisco sobre o andamento de uma operação de produtos e/ou serviços prescritos em documentos fiscais emitidos contra ele, possibilitando que o mesmo comunique ao fisco sobre notas emitidas por terceiros com ou sem o seu conhecimento.

Para isso, a manifestação do destinatário oferece a capacidade de identificar todas as NF-e emitidas no país onde seu CNPJ aparece como destinatário. Como benefícios tributários, a manifestação oferece segurança jurídica no uso do crédito fiscal correspondente, pois uma nota confirmada não poderá ser cancelada pelo seu emitente.

Além disso, também possibilita o registro junto aos fornecedores, confirmando o recebimento da mercadoria, o que constitui formalmente o vínculo comercial que resguarda juridicamente as faturas comerciais, sem a necessidade de assinatura no canhoto impresso no Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica (DANFE).

Embora obrigatório para alguns segmentos relacionados a combustíveis e bebidas e ainda Notas Fiscais acima de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), a utilização de forma voluntária pelas empresas constitui uma medida de conformidade tributária, munindo-se assim de documentação probatória para confirmar a relação jurídica dos fatos entre adquirente e vendedor.

A medida contribui para evitar ausência de informações tributárias nas escriturações fiscais do contribuinte, além de evitar penalidades como, por exemplo, no estado da Bahia está previsto a multa de 1% do valor quando não manifestado a operação pelo adquirente da mercadoria previsto no regulamento RICMS/BA (Lei n. 7.014, 1996, art. 42 X-A).

O estado de São Paulo estabelece parâmetro de conformidade para os contribuintes consistir aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte, isto significa que a expectativa das administrações tributárias é de que não ocorra ausência de documentos escriturados no adquirente declarante.

#### 2.4.2.1.2 Revisão do cadastro de produtos

Para Almeida (2018) o controle de cadastro de produto deve ser bem tratado desde escolha da descrição, unidade de medida, destinação correta até as respectivas alíquotas do ICMS e do IPI, pois trata-se de *inputs* iniciais que dará base para as operações da empresa, logo manter o cadastro de produtos atualizado e correto é um desafio para os contribuintes do ICMS

e do IPI devido as constantes mudanças nas normas tributárias. Entre as principais dificuldades relacionadas ao Cadastro de Produto destacam-se:

a) Descrição do Produto - a descrição do item deve que lhe permitir identificação ou caracterização sem gerar dúvida o que de fato é o produto, são vedadas descrições diferentes para o mesmo item ou descrições genéricas, Segundo o Art. 19 do convenio S/N de 1970, por exemplo, prevê que a nota fiscal deve indicar “a descrição dos produtos, compreendendo: nome, marca, tipo, modelo, serie, espécie, qualidade e demais elementos que permitam sua perfeita identificação”,

b) Unidade de Medida e Conversão de Medida se houver;

c) Destinação do Item - Deve ser informada a destinação inicial do produto, de Mercadoria para revenda, Matéria-prima; se embalagem, se é Produto em processo: Subproduto ou ainda Consumo e Ativo Imobilizado.

d) Classificação Fiscal - A Classificação fiscal de mercadorias é feita através da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), adotada desde janeiro de 1995 pelos países integrantes do Mercosul e demais associados, tendo por base o Sistema Harmonizado (SH), que foi criado pela Organização Mundial do Comércio (OMC), sendo desenvolvido, utilizado e mantido pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA), é base importante para identificar tributação do Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), as contribuições PIS e COFINS, serve como base para abastecer importantíssimas declarações fiscais tais como a NF-e, a EFD ICMS/IPI e a EFD Contribuições, dentre outras obrigações acessórias.

e) Código Cest - Código Especificador da Substituição Tributária, destina-se a Identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, o Conselho Fazendário;

f) Alíquota Interna – Mensuração percentual da alíquota interna do Estado em que o estabelecimento está instalado.

Em resumo, estabelecer processos de controle fiscal e de cadastro de informações corretos e completos, conhecendo a particularidade do negócio e com a aderência à legislação tributária são medidas que contribuem com a boa QIF.

#### 2.4.2.1.3 Adequações fiscais nos sistemas integrados de gestão

A partir da década de 1990 surgiram os Sistemas Integrados de Gestão - Enterprise

Resource Planing (ERP), com o propósito de maximizar a eficácia operacional, reduzir custos, integrar processos e consolidar a informação em uma única base de dados. O aparato tecnológico utilizado que operacionaliza o ERP deve fazer chegar aos seus usuários, as informações entendidas como necessárias à tomada de decisão, através de relatórios que o instrumento tecnológico estiver apto a gerar (Oliveira, 2014).

Contudo, como evidenciado anteriormente, as organizações vêm sendo demandadas a processar diversas informações tributárias que, muitas vezes, não estão presentes nas bases dos ERPs, aumentando o risco tributário.

Os sistemas internos são geralmente alimentados por informações provenientes dos diversos processos de negócio da instituição, como compras, vendas, pagamentos, recebimentos, dentre outros parâmetros necessário para fluidez dos negócios. Os dados inseridos por esses sistemas possuem formatos diversos e normalmente necessitam de algum tratamento para que sejam adequados ao uso ou padrão da instituição. Outras vezes são unicamente digitados em um único momento sem tratamento ou revisões posteriores (Schwolow & Jungfalk, 2009).

Assim, Dorantes, Li, Peters e Richardson (2013) constataam que as empresas, ao priorizar a automatização dos processos tributários nos ERPs, muitas vezes deixam de verificar a qualidade das informações fiscais produzidas nos mesmos. Que de certa forma essas informações são atinentes ao negócio da organização, como por exemplo preço de venda, produtos, alíquotas, clientes e fornecedores etc.

Aleixo (2018) entende que com o advento das tecnologias, as empresas contam com soluções integradas que permitem maior controle e monitoramento das ações promovidas dentro da organização.

O mercado oferece diversas opções e cabe a gestão conhecer identificar e optar por aquela adequada a sua realidade operacional, com garantia de organizar e gerar informações que respondam às exigências da legislação vigente, bem como ofereça a possibilidade de criar regras de Conformidade Tributária – CT para contribuir com a conformidade na geração de dados.

#### 2.4.2.1.4 Auditoria digital em informações fiscais

Diante do cenário atual onde um grande volume de informações empresariais são entregues ao fisco de maneira estruturada, com leiautes pré-definidos, a auditoria digital surge como um instrumento de prevenção que pode se utilizar visando evitar transtornos junto ao fisco.

Para Negruni (2018) a auditoria das informações fiscais não é apenas complexa, mais exaustiva. O trabalho a ser executado, se realizado de forma manual, eleva a possibilidade de erros declarados. Assim o caminho mais seguro para conferência das informações fiscais parte de rotinas estabelecidas por humanos (inteligência tributária) e é executada por objetos autômatos, sejam eles robôs físicos ou lógicos.

Silva, Barbosa e Rodrigues (2016), ao avaliarem a auditoria eletrônica em cerca de 3 mil arquivos fiscais, indicam que há de fato grandes impactos fiscais com a implantação das ferramentas eletrônicas, e que de fato as organizações necessitam de uso efetivo de software para auditoria fiscal e certificação da QIF nos arquivos.

Para Almeida (2018) com a entrega de dados estruturados para o fisco, ficou também fácil o desenvolvimento de instrumentos que seja possível diagnosticar os processos fiscais e contábeis, baseados nas regras gerais da legislação. Essas ferramentas contribuem na prevenção de futuras autuações do fisco ocorridas por erros de escrituração.

Atualmente, muitas empresas com expertise tributária oferecem serviços em plataforma *web*, que audita as informações dos arquivos digitais, antecipando a análise da fiscalização através de auditoria em arquivos digitais com regras automatizadas que são constantemente atualizadas.

A título de exemplo pode-se citar IOB Auditor Eletrônico SPED (<http://www.iob.com.br/sped/products-auditor-sped.asp> que/, recuperado em 30 de julho, 2018) tem o objetivo de certificar antecipadamente a qualidade do conteúdo das informações oriundas de suas operações fiscais e contábeis, registradas e demonstradas às administrações tributárias públicas através de arquivos de obrigações acessórias exigidos em formato eletrônico pelo ambiente SPED.

Assim, diante das circunstâncias e das facilidades em tecnologia, tanto para entes fiscalizatórios quanto para as organizações, é recomendado ao contribuinte adotar práticas de validações automatizadas, auditando previamente os dados e informações que estão sendo enviados ao fisco.

## **2.5 Conformidade tributária dos tributos sobre vendas**

A medida de conformidade tem ganhado destaque mundial, nos EUA é tratada no combate a corrupção. No Brasil, semelhantemente temos a Lei n. 12.846 (2013) “Lei Anticorrupção”, uma Lei que trata de sanções administrativas e judiciais de ações não conformes.

Medidas de proteção também já são reguladas pelos bancos como, por exemplo, a Lei n. 9.613 (1998), normatizando controles internos e de riscos. Nesse sentido, o tema conformidade avança em outras esferas governamentais e chega aos entes fiscalizadores e de arrecadação tributária que visa controlar, e mitigar riscos fiscais e aumentar a eficácia na arrecadação.

Muito tem se tratado da questão operacional e estratégica da conformidade tributária. Para Almeida (2018) as práticas de *compliance* nas companhias tem função de garantir que as rotinas estejam corretas, cumprindo a legislação e as políticas internas, por obrigações e para evitar eventuais penalidades.

A Lei n. 1320 (2018), que instituiu o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – “Nos Conformes” no estado de São Paulo, inovou ao oferecer um parâmetro de nível de conformidade tributária dos tributos sobre venda no Brasil. A Lei define princípios para o relacionamento entre os contribuintes estabelecendo regras de conformidade tributária, observado a classificação dos contribuintes do ICMS por perfil de risco, cujo objetivo central é avançar na transparência tributária, alinhando a metodologia sugerida pela OCDE para orientação do emprego dos recursos de fiscalização de acordo com o risco assumido pelo contribuinte em cumprir suas obrigações tributárias.

O modelo de parceria entre estado e particular segue o padrão mundial de confiabilidade pelo governo em agentes privados, chamado de Operador Econômico Autorizado (OEA) – elemento do Acordo de Facilitação do Comércio da Organização Mundial do Comércio, adotado pela Receita Federal do Brasil e regido pela Instrução Normativa RFB n. 1.598 (2015).

O OEA decorre de princípio basilar: separar as empresas pelo grau de riscos que oferecem, direcionando recursos da fiscalização para as operações incertas, conferindo facilitação para as empresas que comprovadamente se esmeram em cumprir as exigências regulatórias.

A classificação de contribuintes “Nos Conformes” abrangerá exclusivamente os o ICMS e levará em consideração os seguintes critérios:

- a) obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS;
- b) aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte;
- c) perfil dos fornecedores do contribuinte, enquadrados em categorias de conformidade fiscal.

Os critérios definidos pela lei são utilizados no questionário deste uso como parâmetro de medição de conformidade tributaria.

O objetivo da norma estabelecida no estado de São Paulo é o de criar condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária, mediante a implementação de medidas inspiradas em princípios de boa fé e previsibilidade de condutas. A norma propõe estabelecer ações em conjunto com outros Estados ganhando visibilidade Nacional caracterizando um modelo a ser observado em outros estados.

Para realidade de *compliance*, o mapeamento dos processos de uma organização contribui para que gestores possam ter uma visão geral sobre as operações dentro das empresas, identificando cargos com maior ou menor responsabilidade, controlando as atividades, identificando os principais gargalos e pontos de vulnerabilidades fiscal, visando reforçar programas de controles. Segundo Almeida (2018) trata-se de programa de conformidade tributaria, organizado por meio de alguns protocolos e plano de ação, revisões periódicas e sistemáticas, registrados em manuais de procedimentos internos.

A Figura 8 demonstra o modelo de conformidade tributária para o estado de São Paulo.

		C A T E G O R I A						E	NC
		A+	A	B	C	D			
Conformidade	Obrigações Pecuniárias	Atraso menor que 2 meses:	Maior ou igual a 2 meses e menor que 3 meses	Maior ou igual a 3 meses e menor que 4	Maior ou igual a 4 meses e menor que 6 meses	Maior ou igual a 6 meses	DESABILITADO	NÃO CLASSIFICADO	
	Aderência de Escrita Fiscal	98% de Aderencia	Maior ou igual a 96% e menor que 98%	Maior ou igual a 94% e menor que 96%	Maior ou igual a 90% e menor que 94%	Menor que 90%			
	Perfil dos Fornecedores	No mínimo 70% de Entrada de fornecedores "A+" ou "A", - máximo 5% "D".	No mínimo 60% de Entrada de fornecedores "A+" ou "A", - máximo 5% "D".	No mínimo 50% de Entrada de fornecedores com "A+" ou "A", - máximo 10% "D".	No mínimo 40% de Entrada de fornecedores com "A+" ou "A", - máximo 15% "D".	Menos 40% de Entrada de fornecedores com "A+" "A", e "B".			
	Benefícios	Facilidades de Acesso, Regimes, Utilização de Créditos e Pagamentos	Facilidades de Acesso, Regimes e Pagamentos	Acompanhamento Diferenciado	Acompanhamento Diferenciado	Acompanhamento Diferenciado			

**Figura 8.** Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - São Paulo

## 2.6 Qualidade da informação fiscal

Com a criação, armazenamento, trafego e uso de um volume cada vez maior de dados estruturados, o desenvolvimento de mecanismos que permitam a entrega de informação relevante e significativa a partir de dados disponíveis é uma questão vital que os provedores e usuários destas informações (Ornellas & Takaoka, 2012). Logo, considerando o cenário

tributário atual, é essencial não só garantir a disponibilidade de informações, mas também a sua qualidade.

Para Langoni (2018), as exigências contínuas de excelência na gestão empresarial, como forma de garantir a competitividade e, principalmente, estar em conformidade e fazer cumprir todo o complexo arcabouço da legislação tributária, não só com o pagamento mais como também a geração de informações consistente e com qualidade para os entes fiscalizadores.

Não existe consenso na literatura para definir o que é uma informação com “qualidade”, seno sentido da “qualidade” multidimensional.

Marchand (1990) identifica cinco tendências de definição do conceito de qualidade da informação na literatura: abordagem ‘transcendente’, abordagem com foco ‘no usuário’, ‘no produto’, e ‘na produção’, e abordagem ‘da qualidade como um dos aspectos do valor’.

Segundo o autor, essas cinco tendências podem ser agrupadas, do ponto de vista teórico, nas duas grandes linhas de pensamento dominante na ciência da informação: a vertente que enfatiza o produto (informação enquanto coisa) e a centrada no usuário (abordagem subjetiva). As três outras formas sugeridas pelo autor – ‘transcendente’, ‘baseada na produção’ e ‘qualidade enquanto atributo do valor’ – são dimensões que podem ser incluídas nessas duas linhas.

Do ponto de vista da informação fiscal, o produto são os arquivos e demais obrigações acessórias entregues à fiscalização. Quanto ao usuário, a subjetividade é determinada pela insegurança nos requisitos das informações apresentadas nos documentos fiscais.

Segundo Pipino, Lee e Wang (2002), a avaliação objetiva da qualidade da informação envolve medir o grau em que a informação está em conformidade com as especificações de qualidade e referências. No caso das informações fiscais, são elaboradas e divulgadas pela própria instituição detentora das informações atendendo critérios e padrões estabelecidos por órgãos fiscalizadores, por regras normativas.

Para Valente e Fujino (2016) a concepção do sistema de informação fiscal, de acordo com os princípios estabelecidos pela Ciência da Informação, poderá, de um lado, assegurar tanto o caráter legal e comprobatório das normas fiscais, quanto o caráter meramente informativo aos seus potenciais usuários

Logo, a avaliação da qualidade da informação subjetiva, segundo Pipino et al. (2002), remete ao grau em que a informação é consumida. Os consumidores de dados avaliam a qualidade da informação de acordo com suas demandas e expectativas. Assim, avaliação subjetiva segue a perspectiva do usuário e se concentra em discrepância entre a qualidade atual da informação e expectativa do usuário.

Por exemplo, deliberadamente uma empresa pode optar por entregar um arquivo do SPED em branco para não assumir as penalidades decorrentes do atraso de entrega. Porém poderá incorrer em penalidades pela omissão de informação quando da identificação do órgão fiscalizador, o real consumidor da informação.

Ora, nesse sentido, pode-se ter a figura do usuário interno que processara a informação para cumprimento do dever – CT e, por outro lado, tem-se o usuário consumidor final para análise da informação.

Valente e Fujino (2016) informam que o usuário é aquele indivíduo que necessita de informação para o desenvolvimento de suas atividades, é o elemento fundamental de todos os sistemas de informação, o usuário é um agente essencial na concepção, avaliação, enriquecimento, adaptação, estímulo e funcionamento de qualquer sistema de informação.

### ***2.6.1 Atributos da qualidade da informação fiscal (QIF)***

Arouck (2011) em seu trabalho de Mestrado “Dimensões e atributos de qualidade da informação propostos com base em revisão da literatura em língua inglesa” levantou os diversos atributos da qualidade da informação em Ciência da Informação. As pesquisas sugerem cerca de 190 termos diferentes, os mais utilizados são: Exatidão, Relevância, Completude, Consistência e Tempestividade.

- a) Exatidão - representa o quanto os dados têm profundidade, amplitude e suficiência para a execução da tarefa a ser realizada contemplando seu uso (acurácia);
- b) Completude – Isento de ausência de informações;
- c) Consistência - violação de regras semânticas definidas sobre um conjunto de itens de dados;
- d) Tempestividade - Disponível e atualizado para a realização da tarefa.

Assim, as informações fiscais processadas e remetidas aos entes fiscalizadores devem ser tratadas em suas bases de origem, internamente, dentro das organizações (Gallemore & Labro (2015). Muito embora a maior preocupação dos responsáveis pelos sistemas de informações é atender às obrigações, adaptando as informações internas aos *layouts* técnicos exigidos pelo órgão regulador, os autores Gallemore e Labro (2015), Nehmy e Paim (1998), Valente e Fujino (2016) observam que a qualidade da informação fiscal tem sido amplamente ignorada na literatura sobre riscos tributários. Uma causa seja, justamente, estabelecer parâmetros para avaliar a Qualidade da Informação Fiscal.

Como discutido anteriormente, para pesquisadores da área de tecnologia e ciências da informação, a qualidade da informação está na *performance* tecnológica de obtenção de dados, mas, para os usuários, o conceito se relaciona à precisão nos dados e confiabilidade (Ornellas & Takaoka, 2012), já que os recursos tecnológicos são meios utilizados apenas para compilar informações de um espaço para outro, com formato e leiaute disciplinado pela legislação.

Logo, a qualidade técnica das informações só é assegurada se validada por um responsável técnico (no caso, o responsável pela geração das informações fiscais produzidas pela empresa). Nesse sentido, o manual de orientação SPED Fiscal faz valer essa responsabilidade quando solicita em seu registro de número 0100, “Registro utilizado para identificação do contabilista responsável pela escrituração fiscal do estabelecimento, mesmo que o contabilista seja funcionário da empresa ou prestador de serviço” a fim de que não ocorra ruído entre o produtor da informação e a expectativa do consumidor da informação.

### ***2.6.2 Desequilíbrios entre produtor e consumidor da informação***

Tomando por base a literatura da ciência da informação de Arouck (2011), Valente e Fujino (2016), que embasam este estudo, pode-se entender que problemas, desequilíbrios e/ou conflitos poderão ocorrer entre o produtor e o usuário de informação se os pressupostos teórico-metodológicos que devem nortear a concepção de todo e qualquer produto e serviço de informação não forem adequadamente considerados e seguidos.

Fujino (2007) constata, dessa forma, que a competência para gestão da informação é determinante para o sucesso dos atores envolvidos. Isto porque, atividade requer necessariamente a compreensão dos aspectos envolvidos na geração desta informação e, sobretudo, das variáveis que levam ao desequilíbrio entre produtores e consumidores de informação.

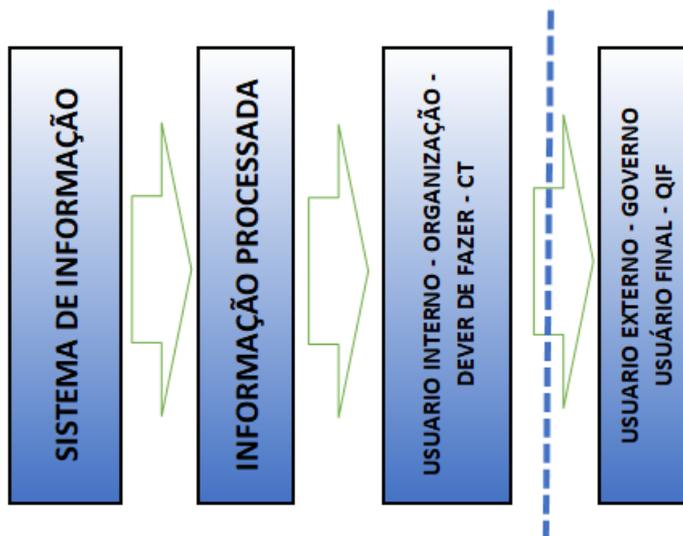
Produzir informações tributárias sem sequer conhecer os aspectos que norteiam esses tributos (ICMS, IPI), é sem dúvida um potencial risco de desequilíbrio entre a que produz a informação (empresa) e o que utiliza a informação (fisco).

Segue-se então um alerta para a área tributária que produz um alto estoque de informações depositadas no repositório nacional SPED e o contexto do consumidor da informação (fisco) que levam a desequilíbrios e conflitos entre produtor da informação no atendimento, na obrigação e na expectativa do usuário da informação para utilização de dados com qualidade de dados.

Nesse cenário, Arndt e Langbein (2002) concebem a qualidade de dados como sendo o encontro consistente das expectativas dos consumidores de informação (fisco). Para que isso ocorra, faz-se necessário que os dados estejam prontos para o uso. Isso significa que o dado disponibilizado precisa dos seguintes atributos: é acurado; crível; objetivo; acessível, confiável; apropriado em quantidade; relevante; oportuno; possuidor de valor agregado; compreensível; interpretável; possuidor de reputação; representação concisa, consistente e completa.

Gallemore e Labro (2015) definem a qualidade de informação como a acessibilidade dessa, sua real utilidade, a confiabilidade na informação e sua precisão, a serem consumidas dentro de uma organização. A qualidade da informação sobre a qual as decisões são baseadas afeta a qualidade dessas decisões e seus resultados. Sem uma boa informação, as oportunidades de reduzir tributos ou riscos tributários podem ser negligenciadas na coordenação do planejamento tributário.

Para Ghafoori e Rahmani (2017) as empresas com maior QIF são capazes de melhorar seu processo de planejamento tributário. Isso ocorre porque uma maior e melhor informação pode fornecer mais suporte para documentação, que por sua vez reduz a possibilidade de questionamentos por parte do fisco. O fluxo de informação conforme descrito na Figura 9, deve ser testado em seus diversos pontos para evitar ruído que possa comprometer a qualidade da informação.



**Figura 9.** Fluxo da Informação

## 2.7 Formulação das hipóteses

Com base nos objetivos delineados pela pesquisa, essa pesquisa propõe verificar se existe associação entre a qualidade da informação fiscal a conformidade dos tributos sobre vendas (ICMS e IPI) de empresas brasileiras. As empresas, inicialmente, sentem-se pressionadas por normas coercitivas, para apresentarem informações fiscais com qualidade, exigindo alto investimento nos processos de geração dessas informações (Corrêa, 2016; Zittei & Amorim, 2014).

No entanto, estudos que avaliaram a relação desta qualidade com a Conformidade Tributária ainda são incipientes. Dessa forma, neste trabalho, serão testadas três hipóteses oriundas e adaptadas do estudo de (Gallemore & Labro, 2015). A primeira é:

**H1 – Existe uma associação entre o QIF e a CT (Quanto maior o QIF, maior o nível de conformidade tributária);**

D'Elboux (2012), ao analisar o impacto da autuação fiscal no comportamento dos contribuintes do ICMS no estado do Ceará, observou ineficácia nas autuações fiscais na mitigação de irregularidades tributárias. No estudo apresentado, 100% dos contribuintes autuados vieram a cometer novamente alguma irregularidade no período posterior. O autor pondera, portanto, que o ambiente informacional em que se insere a organização pode ser um determinante para o nível de conformidade tributária.

A segunda hipótese desta pesquisa é:

**H2 – Há relação entre a QIF e a Diversidade Geográfica (Quanto menor a QIF, maior o nível de diversidade geográfica);**

Sachsida (2015) aponta o problema da excessiva complexidade do ICMS: cada Estado da Federação e o Distrito Federal possuem legislação própria do imposto, com diversas alíquotas para diferentes produtos. Além disso, ainda existem regulações específicas para a aplicação do ICMS no comércio entre os Estados e para produtos destinados ao comércio exterior.

Gallemore e Labro (2015) perceberam que em muitas empresas o departamento fiscal opera no nível corporativo, independentemente da dispersão das operações da empresa ou o número de diferentes jurisdições fiscais, nesse sentido as empresas com operações altamente

dispersos podem enfrentar problemas de assimetria de informações devido a autonomia que os estados possuem para legislar seus impostos.

A terceira e última hipótese desta pesquisa é:

**H3 – Há relação entre a QIF e a Complexidade dos Tributos sobre Vendas (Quanto maior o nível de complexidade dos tributos sobre vendas envolvidos, menor a QIF).**

Para Sayeg (2013) o saber gerado pela complexidade se apresenta sempre como um conhecimento inacabado, disposto a acolher novos dados e operar constantes reavaliações da compreensão humana acerca do real sob análise.

A atividade industrial requer maior rigor em relação a compilação dos dados fiscais, uma vez que estão pressupostos o processo de consumo dos insumos adquiridos.

Alguns setores da economia possuem monitoramentos especiais segundo relatório da RFB (2018) como por exemplo os setores de cigarros, bebidas, e de papel imune. Assim há setores com maior complexidade tributária em relação aos seus produtos e que exigem um maior nível de controle.

Outro ponto a observar é o do deslocamento da responsabilidade tributária do ICMS a pessoas não vinculadas à materialidade do fato gerador. Como é o caso da Substituição Tributária onde a lei atribui às indústrias e importadores o pagamento do ICMS-ST e as respectivas obrigações fiscais. A estratégia é de em vez de se fiscalizarem milhares de pontos de venda de cigarro, fiscalizam-se duas ou três indústrias tabagistas; em vez de fiscalizarem milhares de pontos de bebida, fiscalizam-se cinco ou seis fábricas de cerveja; em vez de exigir de milhares de produtores (Maneira, 2010).

Não se tem dúvida de que a sistemática da substituição tributária é caminho sem volta, pela comodidade assegurada ao ente tributante. No entanto, cada vez que se toca no tema da substituição tributária com o discurso de aperfeiçoá-lo, a sensação que remanesce é do realce da complexidade do nosso combalido sistema tributário (Minatel, 2015).

As informações nos sistemas de gestão, os ERP, são necessárias para gerar informações consolidadas ao fisco. Trata-se de informações que refletem a complexidade dos tributos. Atender a legislação do ICMS é uma tarefa difícil, pois não é uma legislação unificada, já que cada um dos 26 estados e o Distrito Federal têm competência para legislar nessa matéria.

Sayeg (2013) em seu artigo “Sonegação Tributária e Complexidade” levanta a questão da tecnologia da informação, é quase que uma condição *sine qua non*, um ponto de partida, para se pensar em um fisco eficiente/eficaz. Atrelada a ela está a organização territorial dos entes

fiscalizados, que por sua vez remete ao desenho organizacional das estruturas de fiscalização em território nacional, alcançando os diversos tributos da União, como também a estrutura tributária de 27 unidades federativas (estados e municípios), e por fim 5573 municípios.

Sendo assim, o modelo estrutural tributário requer dos contribuintes que atuem em diversos estados detenham conhecimento de uma infinidade de normas (protocolos, convênios, leis estaduais, decretos etc), gerando insegurança jurídica em relação a possíveis autuações fiscais. Os benefícios concedidos pelos os estados somados as particularidades de cada atividade empresarial aumentam as chances de geração de dados não conforme.

A modelagem territorial de grandes contribuintes, muitas vezes abrangendo regiões geográficas distintas, aponta cada vez mais para uma necessária visão de solidariedade quanto ao exercício da fiscalização e conformidade tributaria local.

## **2.8 Estudos anteriores**

Diversos estudos têm sido realizados no sentido de avaliar os impactos da conformidade tributária nas organizações. As medidas adotadas pelos governos para melhorar a gestão dos tributos vem interferindo significativamente no dia-a-dia das organizações, sendo estudados sob temas como custo de conformidade, risco fiscal, conduta tributária das empresas e complexidade fiscal, por exemplo.

Observa-se que, indiretamente, os estudos sobre a temática desta pesquisa ofereceram conclusões sobre fragilidades na qualidade da informação fiscal produzida pelas empresas (na entrega das obrigações acessórias, por exemplo), e no nível de CT (envolvendo mecanismos, controles e custos de conformidade). No entanto, não isolaram essas variáveis (informação e conformidade) como elementos distintos para avaliar como um (QIF) afeta o outro (CT).

Bertoluci (2001) pesquisou o custo de conformidade em 25 companhias abertas associadas à ABRASCA. Constatou a elevada regressividade dos custos de conformidade; ou seja, empresas menores têm, proporcionalmente, maiores custos para atender às obrigações fiscais. O autor identificou que as áreas de: controladoria, jurídica e tecnologia concentram grande parte dos custos de atendimento às obrigações. Entretanto, não investigou as atividades e/ou dificuldades enfrentadas por esses setores em relação à conformidade tributária.

Dentre as principais dificuldades em relação ao SPED, Nunes, Pinto, Campos e Duarte (2011) destacaram em estudo com 1500 respondentes como principais obstáculos ao SPED os sistemas e tecnologia, adequação de processos, capacitação de pessoas, a integração de dados entre os sistemas e ERPs e a QIF, por exemplo em relação aos cadastros de mercadorias.

Miyoshi e Nakao (2012) analisaram os riscos tributários e o comportamento do contribuinte em relação ao ICMS. Os autores avaliaram os riscos de CT após a empresa implementar uma política de gerenciamento de risco fiscal utilizando o modelo COSO. O estudo mostrou maior preocupação da empresa em relação a uma possível fiscalização, do que propriamente a gestão de riscos e seus impactos.

Em relação ao problema de capacitação envolvendo as obrigações acessórias, Fernandes e Kirinus (2012) constaram que 70% das empresas tem problemas com falta de equipe e usuários sem o conhecimento técnico. Sendo assim a qualificação e atualização nos temas tributários são necessários para produção de informação de qualidade.

Roseno (2012) constatou, em pesquisas com empresas-piloto do SPED, que não houve medidas de mitigação de riscos tributários, mesmo cientes da exposição de dados pela nova sistemática adotada. concluindo também a dificuldade enfrentada pelas empresas na implementação do projeto. Portanto a adoção de medidas de Governança Tributaria e Controles Internos são necessários.

Lima (2013) evidenciou, em uma amostra de 20 empresas, que, apesar da agilidade em alguns processos fiscais, ao observar a relação entre o grau de investimento pelas empresas no SPED e os custos de conformidade, houve um alto impacto de custo de conformidade entre as elas, desproporcional aos benefícios esperados, corroborando os achados anteriores. No entanto, não analisou os impactos do SPED que levaram ao aumento dos custos de conformidade, demandando uma visão mais clara das práticas de gestão da conformidade nas organizações pesquisadas.

Grecco (2014) buscou conhecer a percepção e a reação dos profissionais prestadores de serviços contábeis, diante do aumento do risco do atual cenário tributário brasileiro, para propor um conjunto de medidas de mitigação por eles utilizadas. Para tanto, propôs um modelo de gestão de riscos baseado no modelo COSO e avaliou a aderência do modelo pelos profissionais. O estudo apresenta como limitação o fato de os profissionais prestados de serviços contábeis atenderem, prioritariamente, pequenas e médias empresas, menos expostas à fiscalização como discutido no presente estudo. Nota-se, portanto, que, em empresas maiores e mais complexas, a percepção vai além da entrega das obrigações acessórias.

Oliveira (2014), em um estudo de caso sobre a utilização de um Sistema de Informações Gerenciais (SIG) para identificar riscos tributários, mostrou que sistemas mais estruturados podem contribuir para uma base estrutural de Sistema de Gerenciamento de Risco Tributário (GRtrib), para identificação, classificação, avaliação, mensuração, tratamento, gerenciamento,

informação e comunicação de riscos tributários. Contudo, no estudo empírico realizado, não foi possível identificar a adoção de práticas de conformidade tributária na empresa estudada.

Zittei e Amorim (2014), em um estudo de caso sobre governança tributária em uma empresa de Auto Peças em São Paulo, concluíram que o SPED exigiu um número maior de informações, em comparação com as que eram apresentadas antes da sua adoção. Os autores concluíram que aumentou o nível de complexidade e responsabilidade no envio das informações, exigindo a adequação dos sistemas de gestão e controles internos mais apurados, principalmente em relação ao estoque e à qualificação dos profissionais envolvidos nos processos. O estudo, que envolveu 45 profissionais das áreas contábil e fiscal da empresa investigada, não apontou, no entanto, as fragilidades informacionais envolvidas e quais adequações e controles foram implementados.

Costa et al. (2016) analisaram a sensibilidade do custo financeiro dos tributos indiretos (ICMS, IPI, PIS e COFINS) sobre um produto. Os autores concluíram pelo elevado custo financeiro na área de logística, causado pelo impacto desses tributos, evidenciando, assim, o custo de conformidade específico para os tributos sobre vendas. Todavia, não mostraram os fatores causadores do custo de conformidade, nem as consequências pontuais do impacto desses custos em relação aos tributos sobre vendas.

Alberti (2016) ao estudar o impacto da implantação do Sped nas empresas do setor têxtil, segundo a percepção dos gestores das empresas, concluiu que o SPED foi e está sendo um fator de transformação das empresas, seja em seus processos e no comprometimento da rentabilidade pelo aumento dos custos de conformidade. Mas o estudo não explorou o processo de mitigação de risco e nem as questões da geração das informações fiscais, embora identificou-se uma maior exposição fiscal.

Rossi (2017) relatou a percepção de risco fiscal de colaboradores de uma instituição financeira e as medidas adotadas para mitigar esses riscos. O estudo revelou que a aderência à legislação, o domínio e conhecimento de contabilidade, tributos e processos fiscais, a disponibilidade das informações contábeis, dados de apoio e gerenciais são os fatores mais expostos a riscos na empresa. Esses riscos, segundo o autor, são representados pelo prejuízo na qualidade da informação fiscal. Isso corrobora a percepção de que a qualidade da informação pode ser uma variável utilizada para definir a conformidade fiscal.

Assim, se no campo da Contabilidade Societária muitos estudos exploraram a relação da Qualidade da Informação Contábil e o Compliance (Antunes, & Costa, 2007; Martins, Oliveira, Niyama, & Diniz, 2014; Moura, Franz, & Cunha, 2015), o mesmo não ocorreu com a QIF e a CT.

Logo, se por um lado os estudos de casos não permitiram generalizar os resultados, e os estudos quantitativos permitiram analisar apenas a mensuração econômica de alguns dos riscos tributários, por outro, a análise das pesquisas nacionais sobre CT - com ênfase nos tributos sobre vendas, oferece *insights* relevantes ao levantamento de constructos teóricos e elementos empíricos, visando a desenvolver um estudo sobre Conformidade Tributária - CT.

### 3 Metodologia

Nesse capítulo serão apresentados o campo de estudo, as definições das variáveis utilizadas, os modelos utilizados, as hipóteses esperadas para cada variável.

#### 3.1 Tipo de pesquisa

Considerando-se os objetivos desta pesquisa, entendeu-se que a pesquisa exploratória de abordagem quantitativa seria a melhor opção.

A pesquisa exploratória é utilizada neste trabalho com o objetivo de melhor compreender-se o problema em estudo, tendo em vista que as pesquisas com esse tema são sobre conformidade tributária para atender às normas fiscais (Bertolucci, 2001; Grecco, 2014; Lima, 2013; Miyoshi & Nakao, 2012; Rossi, 2017). Esse trabalho é focado na qualidade da informação fiscal - QIF para evitar riscos fiscais, diante dos mecanismos de auditorias digitais atuais.

Para Collis e Hussey (2005, p. 24), “a pesquisa exploratória é realizada quando há poucos anteriores sobre o problema estudado. Nesse tipo de pesquisa, o foco é obter *insights* e familiaridade com o assunto para investigação posterior”.

Gil (2008, p. 27) corrobora ao explicar que esse tipo de pesquisa visa proporcionar visão geral acerca de determinado fato: “Este tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis”.

O *survey* ou pesquisa-levantamento consiste na coleta de dados referentes a uma população (podendo ser a partir de uma amostra selecionada), cujo comportamento se pretende conhecer (Gil, 2008). No presente estudo, será desenvolvido um questionário submetido a uma amostra de organizações afetadas diretamente pelos tributos do ICMS e do IPI.

O questionário tem característica de Explicação que segundo Babbie (1999), objetiva a explicar a distribuição observada. Nesse caso, o pesquisador tem a preocupação do porquê da distribuição existente.

Quanto à população, será representada por empresas de características industriais, distribuição e atacado em geral, de modo a alcançar empresas contribuintes dos tributos: ICMS e IPI em todo o Brasil.

A pesquisa foi desenvolvida em parceria com o Grupo IOB-Sage. A Sage chegou ao Brasil em 2012, com a aquisição das empresas Folhamatic, IOB, EBS e Cenize. Uniu-se à

operação da Sage XRT (sistemas de gestão de tesouraria), já existente no Brasil há quase 20 anos. Atualmente, possui seis escritórios comerciais, em várias capitais brasileiras, e um Centro de Treinamento em São Paulo. A empresa tem 1.400 colaboradores e mais de 60.000 clientes, que serão analisados, qualificados no perfil desejado identificando os potenciais respondentes do estudo.

### **3.2 População e amostra**

Para estabelecer a população-alvo do estudo foram totalizados, a partir dos dados da RFB (2015), o número de empresas cujas atividades principais correspondem aos grupos 10 a 32 (indústrias) e 45 e 46 (comércio atacado) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), localizadas no Brasil, contribuintes do ICMS e IPI, que segundo dados da RFB (2014) aproximavam de 243 mil, no ano de 2014. Algumas empresas comerciais também podem ser contribuintes do IPI (como importadoras), mas optou-se por concentrar o estudo nas industriais e atacadistas.

Sabe-se para o ano de 2018 essa informação pode ter sofrido alterações, porém a RFB disponibilizou a base apenas até 2014, último ano da entrega da Declaração do Imposto de Renda (DIPJ). Já em 2015, as informações econômicas das organizações passaram a ser remetidas de forma digital, por meio da Escrituração Contábil Digital (ECF), não sendo portando, a partir desta data, dados precisos da população.

Para alcançar as empresas caracterizadas como indústrias e atacadistas, contribuintes do ICMS e IPI, foi utilizada a base de dados do Grupo IOB-Sage que possui a uma base de 61 mil clientes.

Para o presente estudo, a moldura de amostragem (Babbie, 1999) refere-se ao cotejamento da base de clientes do cadastro do Grupo IOB-Sage devidamente selecionados dentro do perfil desejado, que totalizam 20.791 indústrias e atacadistas.

O elevado número de clientes da empresa deve-se ao histórico de fundação da IOB e sua reputação no mercado de cursos, consultoria tributária, treinamento e fomento de procedimento regulatórios nas áreas fiscais, contábeis e jurídica.

Este estudo, desenvolvido em acordo de parceria, é oportuno para a academia e para a empresa. Do ponto de vista quantitativo, visando a atingir amostra expressiva, a contribuição da empresa no acesso aos seus clientes gera a possibilidade de estimular o avanço científico e tecnológico.

### 3.3 Definição das variáveis

Gressler (2004, p. 119) define que “variáveis são valores, fatos ou fenômenos que, numa hipótese, são considerados em sua dimensão de inter-relação causal, de modo que um ou mais deles são determinados como causa e outros como efeitos”. Os constructos identificados neste estudo serão validados de três maneiras. Em primeiro lugar, como observado nesta seção, a literatura existente sugere uma correlação positiva entre a QIF e CT. Em segundo, serão testadas se todas as proxies para QIF estão positivamente correlacionadas, utilizando as correlações de Pearson. Em terceiro, pretende-se argumentar que as medidas QIF capturam outros constructos, como tamanho, da organização, dispersão geográfica, complexidade tributaria, governança tributaria.

Nesse sentido iremos trabalhar com as seguintes informações:

- a) Medidas que caracteriza Qualidade da Informação Fiscal;
- b) Medidas que Caracteriza Conformidade Tributaria;
- c) À utilização medidas para mitigar Riscos Fiscais.

#### 3.3.1 Variável independente - *Qualidade da Informação Fiscal*

Gallemore e Labro (2015) empregaram quatro proxies publicamente observáveis para definir a QIF,: a) tempestividade da publicação das informações contábeis, medida como o número de dias entre o final do exercício societário e a data da publicação das demonstrações contábeis; b) precisão da previsão de lucro medido, medida como o valor da última estimativa de lucro por ação antes do encerramento do exercício, menos o lucro real por ação da empresa; c) fraquezas materiais nos controles, identificadas se a empresa reportou uma fraqueza material da seção 404 SOX; e d) ausência de reavaliações causada por erros não intencionais, caso a empresa tenha retificado a publicação.

O uso das mesmas proxies não é aplicável no presente estudo, considerando a ausência de dados publicados para empresas de capital fechado, objeto do presente estudo. Neste sentido, as proxies para QIF adotadas por Gallemore e Labro (2015) foram aqui adaptadas, resultando em três proxies, descritas a seguir:

##### 3.3.1.1 *Atraso na entrega das obrigações acessórias*

A quantidade de obrigações acessórias somadas às inúmeras normas tributárias que versam sobre o tema e a necessidade de processos automatizados acabam por comprometer a agenda de entrega das obrigações (Amaral, 2013).

Atrasos na entrega das obrigações acessórias podem ser um indicativo de dificuldade da geração de informações em tempo hábil, atender prazos não tem sido tarefa fácil para as organizações, todavia como já mencionado o atraso poderá caracterizar omissão das informações, ou se entregue em atraso há penalidades conforme já descritas.

A Lei Complementar n. 1.320 (2018) do governo de São Paulo, por exemplo, estabelece ao contribuinte omissor de entrega de informações o enquadramento de “Não Conformidade” que impedirá na autorização de emissão de Nota Fiscal Eletrônica;

Para o estudo, foram investigados os atrasos nas entregas das informações fiscais, durante o ano de 2016 e 2017.

O prazo foi determinado pela capacidade do respondente em conhecer o histórico da empresa, além de capturar um período de maior consolidação das informações fiscais. Para avaliar o atraso, foi criado um *score* onde 1 indica melhor qualidade e 0 pior qualidade. Para a variável, foi utilizado como medida para empresas que não houve atraso indicador “1”. Para empresas que indicaram que houve atraso(s), foi questionada a quantidade de atrasos. Neste caso, foi realizada uma divisão do número de atrasos pelo número de estabelecimentos aonde a empresa possui atividades, tendo assim a média de atrasos por estabelecimentos, e para as empresas que responderam “não tenho conhecimento” a pontuação foi nula para a questão.

### *3.3.1.2 Notificações com base em inconsistência de informações*

Notificação administrativa é o ato pelo qual se dá ciência ao contribuinte passivo da instauração de um procedimento administrativo fiscal, de modo a assegurar a efetivação do princípio do contraditório e da ampla defesa. (Sachsida, 2015).

A comunicação e conseqüentemente o lançamento são de competência privativa da administração tributária, nos termos declarados pela Lei n. 5.172 (1966), artigo 142. A Notificação de Lançamento é emitida quando constatada infração à legislação tributária. Há duas espécies de notificação:

a) Notificação sujeita à SRL (Solicitação de Retificação de Lançamento): refere-se às notificações emitidas de forma automática, em face da constatação de infração à legislação tributária exclusivamente por meio de informações constantes das bases de dados do órgão fiscalizador;

b) Notificação não sujeita à SRL: refere-se às notificações emitidas por Auditor-Fiscal, em face da constatação de infração à legislação tributária decorrente da análise das informações apresentadas pelo sujeito passivo (contribuinte) e/ou da análise das informações constantes das bases de dados do órgão fiscalizador.

As notificações deverão ser atendidas sejam por esclarecimento ou pelas retificações das informações, dentro no prazo estipulado pelas mesmas, geralmente 30 dias nos termos dos arts. 145 e 149 da Lei n. 5.172 (1966),

As informações prestadas ao Fisco devem ter um sistema rigoroso de avaliação, pois por meio dessas informações o fisco verifica as questões tributárias. Por vezes, notificações têm causas tão somente nas falhas dessas informações prestadas.

Para mensuração da variável, as empresas foram questionadas sobre notificações do Fisco em relação às informações tributárias entregues pelo contribuinte, durante os anos de 2016 e 2017. Para a variável, foi utilizado como medida para empresas que não houve notificação indicador “1”, para empresas que receberam notificações o indicador 0 e para as empresas que responderam “não tenho conhecimento” a pontuação será nula para a questão.

### *3.3.1.3 Retificações*

A retificação das informações fiscais já entregues ao fisco, podem ocorrer de forma voluntária pelo contribuinte e ou motivadas pelas notificações fiscais. A retificação confirma que houve um equívoco na declaração anterior, e está se ajustando a situação, para que os dados enviados ao Fisco sejam sempre os corretos, ou realmente válidos. As causas de retificações basicamente se devem ao fato de a legislação tributária ser extremamente complexa, informações internas desatualizadas e somada ao tempo curto para envio das declarações (Amaral, 2013).

A retificação de forma voluntaria nos estados, exceto, BA, CE, MG, RO, podem ser exercidas até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária. O contribuinte deverá gerar um novo arquivo e proceder o envio.

As empresas foram questionadas sobre as retificações das informações tributarias durante os anos de 2016 e 2017, sendo utilizado como medida para empresas que não houve retificações indicador “1”, para empresas que procederam com retificações o indicador é de 0 e para as empresas que responderam “não tenho conhecimento” a pontuação será nula para a questão.

Portanto, a variável Qualidade da Informação Fiscal, no presente estudo, pode ser expressa pela seguinte equação:

$$QIF = ATR + NOT + RET$$

Quando:

QIF = Qualidade da Informação Fiscal

ATR = Atraso na entrega das obrigações acessórias,

NOT = Notificações com base em inconsistência de informações

RET = Retificações

Na Tabela 8, as variáveis são resumidas:

Tabela 8

**Variável Independente - Qualidade da Informação Fiscal - QIF**

Variável	Questão	Parâmetros	Fundamentação
<b>NOT</b>	20 - A empresa recebeu notificações originadas pela inconsistência de dados em relação ao ICMS/IPI nos anos de 2016 e 2017?	A Pontuação é "0" para houve e 1 Não houve; e nula para "Não tenho conhecimento"	Gallemore e Labro (2015); Hanlon e Heitzman (2010)
<b>RET</b>	21 – Houve retificações dos arquivos EFD ICMS/IPI transmitidos para o Fisco nos anos de 2016 e 2017? 0, 1, 2, 3, 4, 5 mais que 5	A Pontuação é "0" para houve e 1 Não houve; e nula para "Não tenho conhecimento"	Gallemore e Labro (2015); Hanlon e Heitzman (2010)
<b>ATR</b>	22 – Houve entregas em atraso dos arquivos EFD ICMS/IPI transmitidos para o Fisco nos anos de 2016 e 2017?	A Pontuação é "0" para houve e 1 Não houve; e nula para "Não tenho conhecimento"	Gallemore e Labro (2015); Hanlon e Heitzman (2010)

### 3.3.2 Variável dependente - conformidade tributária

A literatura não oferece uma única definição *proxy* de conformidade tributária. Segundo Dyreng, Hanlon e Maydew (2008), a *proxy* mais utilizada é a *Cash ETR*. Contudo, esta variável reflete essencialmente os efeitos dos tributos sobre renda, que não são objeto do presente estudo. Neste sentido, a variável Conformidade Tributária foi definida nos termos estabelecidos pela Lei Complementar n. 1.320 (2018) do governo de São Paulo para o ICMS e pelo Decreto Lei n. 7.212 (2010) para o IPI.

As referidas Leis, em destaque, a Lei Complementar n. 1320 (2018), estabelecem como medida de CT a combinação as *proxies*, a seguir.

### *3.3.2.1 Obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS e IPI*

A repercussão do contribuinte com débito tributário é de ser inscrito em Dívida Ativa e, por conseguinte, não consegue obter a certidão de regularidade fiscal, o que acarreta transtornos diversos e especialmente para as empresas que contratam com o poder público, já que tal documento é imprescindível para a manutenção das suas atividades.

A desconformidade à legislação tributária (Miyoshi & Nakao, 2012) não ocorre apenas com o descumprimento das obrigações tributárias acessórias, mas pode ocorrer também com a obrigação tributária principal quando não há o pagamento de tributo ou ocorre em valor menor do que o devido.

O programa “Nos Conformes” (Lei Complementar n. 1.320, 2018) define critério de conformidade tributária para contribuintes adimplência ou inadimplência. O enquadramento do contribuinte pelo critério de obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS ocorre em função do tempo de atraso no pagamento. Menor que 2 (dois) meses: será enquadrado na categoria “A+” e maior ou igual a 2 (dois) meses e menor que 3 (três) meses: será enquadrado na categoria “A”. Acima desses períodos a conformidade da empresa começa a ser comprometida.

Para o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), a ausência de pagamento do IPI também está sujeita a penalidades, conforme art. 541 do Decreto Lei n. 7.212 (2010), as infrações cometidas pelo contribuinte são punidas com a multa de 150% sobre a totalidade ou a diferença do imposto nos casos de falta de pagamento ou de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Para esta variável, as empresas foram questionadas sobre débitos fiscais em atraso. Foi atribuído 1 para empresas que não possuem atrasos na liquidação de impostos ou atrasos até 2 meses, foi atribuído 0,5 para empresas que indicaram atrasos até 6 meses e 0 para as empresas indicando atrasos acima de 6 meses e para as empresas que responderam “não tenho conhecimento” a pontuação será nula para a questão.

### *3.3.2.2 Aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte*

Segundo estabelecido pela Lei Complementar n. 1.320 (2018), o enquadramento do contribuinte em conformidade se dá pelo critério de aderência, isto é, considera os valores

indicados nos documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte e aqueles regularmente lançados em sua escrituração fiscal ou declarados.

Observar adequadamente a escrituração fiscal completa é medida de segurança para organização, deixar de escriturar ou escriturar de forma incompleta traz risco fiscal à organização.

Como medida, será questionado ao respondente se a empresa recebeu autuações referentes a erros na escrituração de documentos fiscais ou ausência de dados nos últimos 24 meses. Para a variável, foi utilizado como medida para empresas que não foram autuadas igual a 1, para as Empresas que foram autuadas igual a 0 e para as empresas que responderam “não tenho conhecimento” a pontuação será nula para a questão.

### *3.3.2.3 Perfil dos fornecedores do contribuinte*

A Lei Complementar n. 1.320 propõe criar um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária, mediante a implementação de medidas concretas, e para isso, propõe aos contribuintes medidas de conformidade que leva os agentes econômicos a manterem relacionamentos com fornecedores idôneos. A prática de atuação fiscal em punir contribuintes adquirentes de mercadorias de fornecedores inidôneos tornou-se medidas corriqueiras com o objetivo de neutralizar os sonegadores e criar um ambiente de negócios mais saudável.

Foi questionado se a empresa adota mecanismo de controle para evitar relacionamentos com fornecedores inidôneos ou inadimplentes junto ao fisco. Para resposta “não” terá como indicador “0” zero; e como resposta “sim” terá indicador “1” e para as empresas que responderam “não tenho conhecimento” a pontuação será nula para a questão.

Inadimplência, autuações e controle no relacionamento com fornecedores são variáveis dependentes que medem a CT da empresa:

$$CT = PGT + AUT + FOR$$

Portanto, quanto maior a pontuação, maior a CT.

Quando:

CT = Conformidade Tributária;

PGT = Obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS e IPI;

AUT = Autuações referentes a erros na escrituração de documentos fiscais

FOR = Perfil dos fornecedores do contribuinte

A Tabela 9 ilustra as variáveis de conformidade tributária:

Tabela 9

**Variável Dependente – Conformidade Tributária - CT**

Variável	Questão	Parâmetros	Fundamentação
PGT	17 – Possui(iu) débito de ICMS e/ou IPI declarado e não pago nos períodos de 2016 e 2017, exceto os débitos em discussão Judicial?	A pontuação é "0" se a resposta for "Sim" e "1" se a resposta for "Não"	Lei Complementar n. 1.320 (2018), art. 5º, item I; Decreto Lei n. 7.212 (2010), art. 541
AUT	18. A Empresa foi autuada pela inconsistência de dados nos períodos de 2016 e 2017 - (ICMS/IPI)?	A pontuação é "0" para a resposta = "Sim" e "1" se a resposta for "Não"	Lei Complementar n. 1.320 (2018), art. 5º, item II
FOR	19 - A empresa adota algum procedimento de avaliação de seus Fornecedores quanto à Conformidade Tributária? (comprar de Fornecedores Idôneos e Adimplentes junto ao Fisco)	A pontuação é "0" se a resposta for "Não" e "1" se a resposta for "Sim"	Lei Complementar n. 1.320 (2018), art. 5º, item III

No momento da realização deste estudo, somente o estado de São Paulo oferece, normativamente, um conjunto de proxies para determinar o nível de CT de uma empresa. Entende-se que outras Unidades da Federação podem adotar no futuro medidas semelhantes para avaliação da conformidade tributária.

### 3.3.3 Variáveis explicativas e de controle

Marconi e Lakatos (2000, p. 205), definem variável de controle “a variável espúria que o investigador neutraliza ou anula propositadamente em uma pesquisa com a finalidade de impedir que interfira na análise da relação entre as variáveis independentes e dependentes”. As variáveis de controle estabelecem um ambiente, cenário ou contexto experimental ou laboratorial no qual a relação variável independente/variável dependente se estabelece.

#### 3.3.3.1 Porte

Segundo a RFB (2018), a concentração de fiscalização está nos grandes contribuintes, aqueles que possuem maior capacidade contributiva; dado seu elevado potencial econômico, exercem grande influência nos níveis de arrecadação federal. Esse grupo representou 79,36% das autuações, demonstrando, de forma transparente, o foco no combate às infrações tributárias

de maior relevância. Assim, a presente variável permite testar se a CT x QIF é maior ou menor conforme porte da empresa.

A classificação de porte de empresa será aplicada pelo levantamento total da Receita Bruta no ano 2017, e as distribuições sugeridas foram as mesmas utilizadas pela Receita Federal do Brasil que determina regimes tributários das empresas, em detrimento ao faturamento. A RFB possibilita o contribuinte optar, quando possível, nas categorias de tributação como Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

A partir do ano de 2018, o valor do faturamento para enquadramento no Simples Nacional é de até R\$ 4,8 milhões por ano. Para os anos de 2016 e 2017, o valor era de R\$ 3,6 milhões. Devido aos processos de coleta e análise de dados coincidirem com esse momento de transição, optou-se por eleger as empresa com faturamento até R\$ 4,8 milhões como característica simplificada, pois a probabilidade dessas empresas serem do Simples Nacional nos anos de 2016 e 2017 é elevada, uma vez que, a redução tributária é significativa, bem como a simplificação dos tributos, se comparado com os demais regimes. As faixas posteriores, Lucro Presumido e Lucro Real, no tocante aos tributos estudados, IPI e ICMS, terão as mesmas características.

Além disso, muito embora, empresas com faturamento entre 4,8 milhões e 78 milhões de reais possam optar entre as tributações por Lucro Real ou Lucro Presumido, não há diferenciação no tocante ao ICMS e IPI, por isso, a escolha da tributação não provocará interferências neste caso. Assim sendo, foram utilizados quanto ao porte, como parâmetro os regimes tributários da seguinte forma: abaixo de R\$ 4,8 milhões, igual a 1, indicando atendimento às normas fiscais de maneira simplificada, e para acima de R\$ 4,8 milhões, pontuação igual a 0.

### *3.3.3.2 Dispersão geográfica*

O número de estabelecimentos em uma organização e a sua dispersão geográfica pode representar maior dificuldade no atendimento às obrigações fiscais, definindo a autonomia na legislação estadual, e em determinados setores de atividades.

Para tanto, será avaliado a quantidade de UF que a empresa possui estabelecimentos e quanto maior o número de UFs, maior a dispersão geográfica, maior complexidade no atendimento às informações fiscais.

Como medida, será questionada a presença de instalações nos estados brasileiros e Distrito Federal, a fim de identificar a dispersão.

E será adotado como métrica, indicador 1 para quantidade de estabelecimentos igual a 1 “um”; e maior ou igual a 2 “duas” UFs = 0 (zero).

#### *3.3.3.3 Complexidade*

Como medida, será questionado da empresa as atividades desenvolvidas, se identificada como processo industrial em sua atividade será considerada como = 0; para os demais casos = 1.

No último relatório de Fiscalização RFB (2018), as autuações concentraram-se no segmento industrial, com lançamento de R\$ 55,35 bilhões, representação de 48,72%. As atividades industriais possuem os dois tributos ICMS e IPI, e com atividades operacionais mais complexas, já os importadores embora com os mesmos tributos, porém menor complexidade e as atividades de distribuição apenas o ICMS, e serviços não contempla esses tributos.

Observa-se também o ônus tributário suportado pelas indústrias quando do deslocamento da responsabilidade tributária ICMS a pessoas não vinculadas à materialidade do fato gerador. Como é o caso da Substituição Tributária onde a lei atribui às indústrias e importadores o pagamento do ICMS-ST e as respectivas obrigações fiscais.

Em vista disso, ao identificar que a atividade principal das organizações se caracteriza como indústria, as mesmas foram classificadas como complexas, entendido contemplar o ICMS, IPI, e em muitos casos o ICMS-ST.

#### *3.3.3.4 Sistemas*

Foram utilizadas duas questões que implicam na medição do uso de recursos tecnológicos na elaboração das informações e na medição da qualidade da informação. Na primeira delas, foram listados alguns dos principais sistemas de ERP do mercado, onde o respondente poderia assinalá-los, se fosse o seu caso, ou ainda preencher de forma espontânea a marca do ERP utilizado que não estivesse na lista.

A partir das respostas, as marcas preenchidas foram classificadas em três categorias e em seguida, pontuadas:

- a) ERP de Mercado grande Porte = 1;
- b) ERP Médio e Pequeno 0,5;
- c) ERP desenvolvimento interno = 0.

Essa classificação foi realizada com base em dados fornecidos pela IOB-Sage que categoriza os *players* de mercado em função da estrutura, preço, e capilaridade territorial.

As pontuações seguiram os mesmos critérios, considerando que os ERPs de grande porte configuram maior adequação quanto à conformidade tributária e qualidade da informação fiscal e ERPs de desenvolvimento interno geram maior atenção quanto ao cumprimento das normas, aumentando a complexidade para o atendimento da CT e da QIF.

Para utilização de serviços de auditorias digitais foram estabelecidas as seguintes métricas, se empresa faz uso serviços eletrônicos de auditoria fiscal em suas obrigações acessórias, A pontuação é 0 para "Não" e 1 para "Sim"; e nula para "Não tenho conhecimento".

A Tabela 10 ilustra as variáveis explicativas e de controle:

Tabela 10  
**Variáveis Explicativas e de Controle**

Variável	Questão	Parâmetros
REC	3. Receita Bruta de 2017?	Alternativas "a" = 1; e demais alternativas = 0
DIS	5. Possui estabelecimentos em quais unidades federadas?	"Uma UF" = 1; "duas UFs" ou mais = 0
COM	7. Característica da atividade?	Se descrita como Indústria = 0; Demais = 1
STI	9. Qual o sistema de gestão?	Grande Porte = 1, Médio e Pequeno Porte igual a 0,5 e Desenvolvimento interno = 0
AUD	10. A empresa fez uso de serviços eletrônicos de auditoria fiscal em suas obrigações acessórias nos anos de 2016/2017?	A Pontuação é 0 para "Não" e 1 para "Sim"; e nula para "Não tenho conhecimento"

Quando:

REC = Porte medido pela receita bruta 2017

DIS = Dispersão geográfica;

COM = Complexidade pelo tipo de atividade

STI = Sistemas de gestão

AUD = Serviços eletrônicos de auditoria fiscal

### 3.3.3.5 Governança Tributária

Os tributos representam um dos maiores riscos da atividade empresarial, e sua gestão deve ser considerado na Governança Corporativa aplicando princípios de transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade tributaria.

O grande objetivo da governança tributária é transmitir transparência fiscal aos interessados na solidez e sucesso do negócio. Outro objetivo da governança tributária é redução ou até mesmo eliminação de riscos tributários, seguindo sempre os ditames da legalidade, ética e moralidade (Amaral, 2013).

Para buscar informações das empresas entrevistadas foram formuladas perguntas de práticas de Gestão Tributaria, iniciando pela responsabilidade pela Entrega das Obrigações Fiscais Acessórias, neste caso foram estabelecidas as medidas: Própria = 1, Ambas (Própria e Terceiros) = 0,5 e Terceiros (Escritório de Contabilidade/BPO) = 0.

As empresas também foram questionadas quanto à adoção de: auditoria externa contábil; auditoria externa fiscal indiretos (revisão de obrigações acessórias); auditoria interna contábil; auditoria interna fiscal indiretos (departamento de conformidade tributária); consultoria tributária interna; consultoria tributária externa; área de gestão de risco (COSO, SOX); área de gestão de risco tributários (controles fiscais).

E em relação às medidas de governança, para cada medida adotada foram considerados “1” (um) e medidas não adotadas foram considerados ‘0’.

Tabela 11  
**Variáveis Explicativas e de Controle – Governança Tributária**

Variável	Questão	Parâmetros	Fundamentação
ENT	11. Responsabilidade pela Entrega das Obrigações Fiscais Acessórias:	Alternativas "a" = 1 "b"= 0 e "c" = 0,5	Coso, 1992; 2004; 2017
AEC	12.a) Auditoria Externa Contábil	A pontuação é 0 para "Não" e 1 para "Sim"	Coso, 1992; 2004; 2017
REV	12.b) Auditoria Externa Fiscal Indiretos (Revisão de Obrigações Acessórias)	A pontuação é 0 para "Não" e 1 para "Sim"	Coso, 1992; 2004; 2017
AIC	12.c) Auditoria Interna Contábil	A pontuação é 0 para "Não" e 1 para "Sim"	Coso, 1992; 2004; 2017
AIF	12.d) Auditoria Interna Fiscal indiretos (Departamento de Conformidade Tributária);	A pontuação é 0 para "Não" e 1 para "Sim"	Coso, 1992; 2004; 2017
CTI	12.e) Consultoria Tributária Interna;	A pontuação é 0 para "Não" e 1 para "Sim"	Coso, 1992; 2004; 2017
CTE	12.f) Consultoria Tributária Externa;	A pontuação é 0 para "Não" e 1 para "Sim"	Coso, 1992; 2004; 2017
CSO	12.g) Área de Gestão de Risco (COSO, SOX);	A pontuação é 0 para "Não" e 1 para "Sim"	Coso, 1992; 2004; 2017

<b>GRF</b>	12.h) Área de Gestão de Risco Tributários (controles fiscais);	A pontuação é 0 para "Não" e 1 para "Sim"	Coso, 1992; 2004; 2017
------------	--	---	------------------------

Quando:

ENT = Entrega das Obrigações Fiscais Acessórias;

AEC = Auditoria Externa Contábil;

REV = Revisão de Obrigações Acessórias;

AIC = Auditoria Interna Contábil;

AIF = Auditoria Interna Fiscal indiretos (Departamento de Conformidade Tributária);

CTI = Consultoria Tributária Interna

CTE = Consultoria Tributária Externa;

CSO = Área de Gestão de Risco (COSO, SOX)

GRF = Área de Gestão de Risco Tributários (controles fiscais);

### 3.3.3.6 Processos e pessoas

Como métrica para processos, estabeleceu-se que se a empresa adota medidas continua de revisão de cadastro como “1” e indicador 0 “Zero” quando não adota.

Como métrica para pessoas estabeleceu que se a empresa adota um programa de capacitação continuada como “1” Um e se Não adota como 0 “Zero”.

Tabela 12

### Variáveis Explicativas e de Controle – Processos e Pessoas

Variável	Questão	Parâmetros
<b>CAD</b>	15. Sua empresa efetua revisão sistemática de cadastro dos produtos (dados, NCM) e de alíquotas?	A Pontuação é 0 para "Não" e 1 para "Sim"; e nula para “Não tenho conhecimento”
<b>CAP</b>	13. A empresa possui programa de capacitação continuada dos profissionais da área tributária?	A Pontuação é 0 para "Não" e 1 para "Sim"; e nula para “Não tenho conhecimento”

Quando:

CAD = Revisão sistemática de cadastro de produtos e alíquotas;

CAP = Capacitação continuada dos profissionais.

### 3.3.3.7 Investimento em Compliance

Estar em conformidade com as regras pertinentes ao negócio é fundamental para qualquer empresa e não é apenas uma questão fiscal e tributária, vai mais além ainda, no que tange a questões trabalhistas e de meio ambiente, etc. É importante que as empresas estejam cientes que são necessários investimentos para implantar o programa e que precisam seguir algumas etapas, que, segundo Giovanini (2014), são: a) Identificação dos Riscos; b) Definição dos Requisitos; c) Estruturação de um Projeto; d) Desenho dos Processos e Controles; e) Implementação dos Processos e Controles; f) Geração das Evidências; g) Auditoria; e h) Ajustes.

Considerando a recente normatização do Livro Controle da Produção e do Estoque (Ajuste SINIEF 25, 2016) foram questionadas as empresas se possuem orçamento destinado ao Compliance Tributário e se a empresa pretende contratar consultoria para a implementação do Livro de Controle da Produção e do Estoque. Foram estabelecidas as medidas da seguinte forma, conforme Tabela 13:

Tabela 13  
**Variáveis Explicativas e de Controle – Investimento em Compliance**

Variável	Questão	Parâmetros
<b>ORÇ</b>	25. A empresa possui orçamento anual destinado a contratação de produtos/serviços de compliance tributário/fiscal?	A Pontuação é 0 para "Não" e 1 para "Sim"; e nula para "Não tenho conhecimento"
<b>BLK</b>	26. A empresa pretende contratar uma consultoria para implantação de controle da produção e do Estoque (Bloco K) quando entrar na obrigatoriedade de entregar a escrituração completa?	A Pontuação é 0 para "Não" e 1 para "Sim"; e nula para "Não tenho conhecimento"

Quando:

ORÇ = Orçamento anual para Compliance;

BLK= Contratação de Consultoria Bloco K

Com objetivo de investigar se a empresa prevê em seu orçamento anual verbas para investimentos em compliance tributário diante das agendas de obrigações acessórias futuras estabeleceu-se para resposta "Sim", igual a 1 (um) e resposta "Não" igual a 0 (zero).

Como métrica estabeleceu-se também se a empresa pretende contratar empresa de consultoria para auxílio no desenvolvimento do livro controle da produção e do Estoque – Bloco K, e como pontuação estabeleceu-se para resposta "Sim", igual a 1 (um) e resposta "Não" igual a 0 (zero).

### 3.3.3.8 Pontuações QIF e CT e ponderações de respostas;

Nesta pesquisa, devido às características das informações, foi necessário incluir uma opção de resposta “não tenho conhecimento”, por considerar que os entrevistados ao se depararem com uma pergunta que não soubessem de fato, poderiam comprometer os resultados da pesquisa, caso deixassem o item em branco ou, na pior das hipóteses, fornecessem respostas que não caracterizassem suas percepções com precisão.

Para as análises de associações da seção 4 nos testes qui-quadrado e de regressão as questões respondidas como “não tenho conhecimento” foram descartadas do modelo. Quando os entrevistados indicam “não tenho conhecimento”, a forma mais frequente de lidar com a resposta é inserir a média para o valor, ou em questões específicas, anulá-las (Nazari, Kline, & Herremans, 2008). Sendo assim, para este questionário elegeram-se nulas as questões assinaladas em “não tenho conhecimento”.

As diversas associações isoladas como por exemplo: Associação CT e REC, considerou-se a pontuação de forma isolada de cada variável e a relação simples e também foram ponderadas as questões respondidas como “não tenho conhecimento”.

Posteriormente, o número de questões respondidas como “não tenho conhecimento” foram descritas como dados numéricos importantes a serem observados no tocante ao comportamento da gestão tributária.

## 3.3 Instrumentos de Coleta

Segundo Babbie (1999), há dois instrumentos de coleta de dados associados à pesquisa de Survey: o questionário autoadministrado e a pesquisa estruturada. Nesta pesquisa, foi utilizado o questionário autoadministrado, pela plataforma em nuvem SurveyMonkey, aplicativo especializado na elaboração de questionários.

Quanto ao pré-teste, Babbie (1999) destaca que: (a) o objetivo é melhorar o instrumento da pesquisa; (b) o instrumento deve ser pré-testado, da mesma forma como será aplicado na pesquisa; (c) a seleção de quem irá participar do pré-teste é flexível; entretanto, recomenda-se que as pessoas sejam razoavelmente adequadas para as perguntas. Os pré-testes da pesquisa foram elaborados em três etapas:

Na etapa inicial, a primeira versão foi analisada pela equipe de Marketing do Grupo SAGE, coordenada pelo, analista de marketing. Consistiu em testes de análise técnica, quanto a formato, mecanismo de envio, base de dados e estrutura de apresentação. Na etapa posterior,

a segunda versão foi de qualificação técnica, interpretação e aderência, submetida à avaliação de três especialistas tributários da organização IOB-Sage. E na última etapa, a versão final foi submetida a gestores tributários de três grandes organizações atendendo o perfil desejado da pesquisa, indústria e comércio.

Todas as etapas de testes contribuíram para refinamento do questionário que foi composto por 26 (vinte e seis) questões estruturadas com perguntas fechadas, buscando evitar, dessa forma, processos evasivos na interpretação das respostas e com objetivo de analisar estatisticamente seu conteúdo.

A íntegra do questionário encontra-se no Apêndice A. As questões formuladas inserem-se em 08 seções distintas: Seção I – Porte; Seção II – Dispersão Geográfica; Seção III – Sistemas; Seção IV – Governança; Seção V – Conformidade Tributária; Seção VI – Qualidade da Informação Fiscal; Seção VII – Qualificação do respondente; e Seção VIII – Investimento em Compliance.

O universo escolhido para aplicação da pesquisa foi o envio para 20.791 empresas do segmento industrial e de distribuição. O início da pesquisa ocorreu no dia 17/07/2018 e foi concluída no dia 03/08/2018, portanto, 17 dias em consulta, e o resultado foram de 100 questionários respondidos.

Vale aqui ressaltar que o baixo número de respondentes pode ser resultado de um conjunto de fatores:

- a) Período curto de disparos, 17 dias;
- b) O direcionamento do questionário para profissional relacionado à área tributária, logo, caso chegou para outro profissional, por ter sido descartado;
- c) A Sage-IOB reconhece que a base de dados de e-mails pode estar desatualizada;
- d) Necessidade de melhoria no mecanismo de SPAM;
- e) Cultura em não fornecer dados empresariais para pesquisas (Vergara, 2007).

### **3.4 Tratamento Estatístico**

Para tratamento dos dados, utilizou-se três métodos: estatística descritiva, teste de correlação, teste qui-quadrado e teste de regressão.

Segundo Babbie (1999), a estatística descritiva é um método de apresentar descrições quantitativas de mono maneável, às vezes, deseja-se descrever variáveis isoladamente, outras vezes descrever associações que ligam uma variável a outra;

A estatística descritiva, cujo objetivo básico é o de sintetizar uma série de valores de mesma natureza, permitindo dessa forma que se tenha uma visão global da variação desses valores, organiza e descreve os dados de três maneiras: por meio de tabelas, de gráficos e de medidas descritivas.

A análise de correlação e a análise de regressão são métodos estatísticos amplamente utilizados para estudar o grau de relacionamento entre variáveis. A análise de correlação fornece um número, indicando como duas variáveis variam conjuntamente. Mede a intensidade e a direção da relação linear ou não-linear entre duas variáveis.

É um indicador que atende à necessidade de se estabelecer a existência ou não de uma relação entre essas variáveis sem que, para isso, seja preciso o ajuste de uma função matemática.

Não existe a distinção entre a variável explicativa e a variável resposta, ou seja, o grau de variação conjunta entre X e Y é igual ao grau de variação entre Y e X.

Existem dois tipos de amostragem. Uma delas é atribuir à amostra o tipo de amostra não probabilística, em que não se conhece a chance de cada indivíduo pertencer à população, no entanto a amostragem não probabilística é destinada também a amostras coletados com muitas dificuldades. Também existe a amostra probabilística, em que se sabe a chance de um indivíduo pertencer à população (Costa, 2002)

Para este trabalho pode-se tratar pelos dois métodos, uma vez que se obteve um total de 100 empresas. Pelo método probabilístico, tem-se que, pela amostragem aleatória simples, onde todos os indivíduos dessa população possuem a mesma possibilidade de serem escolhidos, pode-se calcular a amostra inicial pelas fórmulas abaixo.

Primeiramente, a fórmula do erro:

$$n_0 = \frac{1}{\varepsilon_0^2}$$

Em que,  $\varepsilon_0$  é o erro amostral tolerável e  $n_0$  é a primeira amostra aproximada.

$$n = \frac{N * n_0}{N + n_0}$$

Por um critério de adaptação, usou-se um erro de 10% e chegou-se à amostra inicial igual a 100.

E por fim, o teste qui-quadrado tem como objetivo principal verificar a influência entre as variáveis.

Através da Análise de Regressão é possível determinar a equação matemática que visa descrever o comportamento de uma determinada variável (dependente) em estudo com uma ou mais variáveis, denominadas variáveis independentes, é um dos seus principais objetivos. Ou seja, busca-se dessa forma a maior explicação através de um modelo matemático.

Os *softwares* utilizados foram: Pacote Office Excel 2016, SPSS 25.0, R-STUDIO 1.0.153 e Softer Minitab 17.0.

## 4 Apresentação e Análise dos Resultados

De posse das 100 respostas coletadas por meio do questionário, procedeu-se a organização, análise e interpretação dos dados. Isso resultou nas seguintes temáticas:

- a) Resultados da estatística descritiva pelo porte das organizações; dispersão geográfica; sistemas; práticas de governança – mitigação de riscos; conformidade tributária; qualidade da informação fiscal; qualificação do respondente e investimentos em *compliance*.
- b) Resultados do teste de correlação e teste qui-quadrado de CT e variáveis de controle, QIF e variáveis de controle, CT e QIF;
- c) Teste de regressão.

### 4.1 Resultados da estatística descritiva

Segundo Babbie (1999), a estatística descritiva é um método de apresentar descrições quantitativas de modo manejável, às vezes, deseja-se descrever variáveis isoladamente, outras vezes descrever associações que ligam uma variável a outra.

#### 4.1.1 Porte

A classificação de porte de empresa foi aplicada pelo levantamento total da Receita Bruta no ano 2017 e as distribuições sugeridas foram as mesmas utilizadas pela Receita Federal do Brasil que determina regimes tributários das empresas, em detrimento ao faturamento. A RFB possibilita o contribuinte optar, quando possível, nas categorias de tributação como Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

A Tabela 14 mostra que das 100 empresas, um total de 89% são empresas que estão Lucro Real e Lucro Presumido, restando apenas 11% das empresas até 4,8 milhões de reais de faturamento que poderão estar em regime de pagamento dos tributos de forma simplificada, segundo a legislação do Simples Nacional (Lei Complementar n. 123, 2006).

Tabela 14  
**Receita Bruta da Empresa em 2017**

<b>Receita</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Até R\$ 4.8 milhões	11	11%
Acima de R\$ 4.8 milhões até R\$ 78 milhões - Lucro Presumido	14	14%
Acima de R\$ 4.8 milhões até R\$ 78 milhões - Lucro Real	31	31%
Acima de R\$ 78 milhões até R\$ 300 milhões	26	26%
Acima de R\$ 300 milhões até R\$ 1.8 bilhões	12	12%
Acima de R\$ 1.8 bilhões	6	6%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>

Conforme estabelecido pela RFB (2016) parâmetros para indicação de pessoa jurídica a ser submetida ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado e especial no ano de 2016 foram os seguintes:

**Acompanhamento Diferenciado:**

I - Cujas receita bruta anual informada na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) do ano-calendário de 2016 tenha sido superior a R\$ 200.000.000,00 (duzentos milhões de reais);

**Acompanhamento Especial**

I - Cujas receita bruta anual informada na ECF do ano-calendário de 2016 tenha sido superior a R\$ 1.800.000.000,00 (um bilhão e oitocentos milhões de reais) (RFB, 2016).

As empresas consideradas como de grande porte são as sociedades ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiverem, no exercício anterior, ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões, essas empresas precisam ter auditoria externa, segundo a Lei n. 11.638 (2007).

Nesse sentido, a amostra conseguiu capturar 18 empresas em regime de acompanhamento diferenciado que contribuirá para análise desses perfis;

#### **4.1.2 Dispersão geográfica**

Conforme Tabela 15, os estabelecimentos sedes concentram-se, em sua grande maioria, no estado de São Paulo, correspondendo a 56% da amostra, e as demais abrangências dos estabelecimentos sedes alcançam outros 15 estados, indicando a participação de 16 estados do total de 26.

Tabela 15

**Distribuição das sedes das empresas no território nacional**

<b>Estado</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Alagoas - AL	1	1%
Amazonas - AM	2	2%
Bahia - BA	2	2%
Ceará - CE	1	1%
Distrito Federal	1	1%
Goiás - GO	2	2%
Minas Gerais - MG	11	11%
Paraíba - PB	2	2%
Paraná - PR	5	5%
Pernambuco - PE	4	4%
Rio de Janeiro - RJ	5	5%
Rio Grande do Sul - RS	2	2%
Rondônia - RO	1	1%
Santa Catarina - SC	1	1%
São Paulo - SP	56	56%
Sergipe - SE	4	4%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

É oportuno enfatizar que a amostra não representa a população total de empresas que estão na obrigatoriedade da entrega do SPED-Fiscal, todavia com o estudo da amostra capturada é possível obter adequada percepção da realidade, pois por exemplo, segundo dados do SPED, o estado de São Paulo é o que mais concentra sedes de empresas em todo território nacional, assim como a amostra também aponta.

Além disso, a amostra contemplou 16 estados sedes, no total, correspondendo a 63% dos estados do Brasil e as filiais das empresas pesquisadas abrangem todos os estados brasileiros e o Distrito Federal.

Os resultados quanto aos estabelecimentos das empresas no território nacional estão descritos na Tabela 16:

Tabela 16

**Distribuição dos estabelecimentos das empresas no território nacional**

<b>Estado</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Acre – AC	3	1%
Alagoas – AL	9	3%
Amapá – AP	3	1%
Amazonas – AM	7	2%
Bahia – BA	15	5%
Ceara- CE	12	4%
Distrito Federal - DF	8	2%
Espirito Santo - ES	8	2%
Goiás – GO	12	4%
Maranhão – MA	4	1%
Mato Grosso - MT	7	2%
Mato Grosso do Sul	7	2%
Minas Gerais	27	8%
Para – PA	7	2%
Paraíba – PB	7	2%
Paraná – PR	17	5%
Pernambuco – PE	22	7%
Piauí – PI	3	1%
Rio de Janeiro - RJ	24	7%
Rio Grande do Norte - RN	4	1%
Rio Grande do Sul - RS	17	5%
Rondônia – RO	53	17%
Roraima – RR	22	7%
Santa Catarina - SC	16	5%
São Paulo – SP	66	21%
Sergipe – SE	8	2%
Tocantins – TO	3	1%
<b>Total</b>	<b>321</b>	<b>100%</b>

Vale a pena ressaltar que, embora a amostra seja de 100 respondentes, cada qual representando uma determinada empresa, as unidades tributárias correspondem aqui em 321 estabelecimentos, com representações maiores em São Paulo, Rondônia, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Pernambuco e Roraima.

#### **4.1.3 Complexidade**

Já a Tabela 17 mostra que o objetivo de alcançar os contribuintes do ICMS e do IPI foi atingido, visto que as 100 empresas atuam ou na Indústria ou no Comércio Atacadista.

Tabela 17  
**Número de estabelecimentos produtivos**

<b>Categoria</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Industria	55	55%
Comércio Atacadista	45	45%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

As indústrias receberam a qualificação de complexa, devido ao ônus do custo de conformidade que recai sobre elas, quando do deslocamento da responsabilidade tributária ICMS a pessoas não vinculadas à materialidade do fato gerador, como é o caso da Substituição Tributária onde a Lei atribui às indústrias e importadores o pagamento do ICMS-ST e as respectivas obrigações fiscais, outro ponto a ser observado é que a atividade industrial requer maiores cuidados nas aquisições, processamentos, classificações e controle em seu processos produtivos, relacionados aos insumos e materiais auxiliares, alcançando assim também a tributação do IPI.

#### **4.1.4 Sistemas**

O sistema de gestão “ERP” deve fazer chegar aos seus usuários, as informações entendidas como necessárias à tomada de decisão, através de relatórios que o instrumento tecnológico estiver apto a gerar (Oliveira, 2014). A Tabela 18 evidencia que 18% das empresas utilizam sistemas de gestão de grande porte, 30% utilizam os sistemas de gestão na categoria médio porte, 45% em sistemas de gestão de pequeno porte, e ainda, 7% utilizam sistemas desenvolvidos pela própria organização, considerados ERP – Desenvolvimento interno.

Tabela 18  
**Sistemas de Gestão**

<b>Categoria ERP</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
ERP - Grande porte	18	18%
ERP - Médio porte	30	30%
ERP - Pequeno porte	45	45%
ERP - Desenvolvimento interno	7	7%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>

Conforme já discorrido ao longo da metodologia, as classificações foram realizadas com base em dados fornecidos pela IOB-Sage que categoriza os *players* de mercado em função da estrutura, preço, e capilaridade territorial.

#### 4.1.5 Auditoria Digital

A auditoria digital surge como um instrumento de prevenção que pode se utilizar visando evitar transtornos junto ao fisco, fazendo uma análise da qualidade da informação antes de remetê-la ao fisco.

Tabela 19  
**Serviços eletrônicos de auditoria fiscal**

Alternativa	Frequência	%
Sim	41	41%
Não	48	48%
Não tenho conhecimento	11	11%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>

Conforme a Tabela 19, 48% da amostra não fazem uso de serviços eletrônicos de auditoria digital e 41% das empresas responderam fazer uso do sistema de auditoria eletrônica.

#### 4.1.6 Práticas de governança – mitigação de riscos

Nesta pesquisa houve uma preocupação relacionada ao nível de controle interno e à utilização de mecanismos de governança corporativa nas empresas dos respondentes, pois dessa forma pode-se verificar se há relação também com as variáveis dependentes e independentes.

No questionário, foram aplicadas cinco questões sobre a existência ou não dos mecanismos de controle, como: Responsabilidade pela Entrega das Obrigações Fiscais Acessórias, Auditoria Externa Contábil, Auditoria Externa Fiscal Indiretos (Revisão de Obrigações Acessórias), Auditoria Interna Contábil, Auditoria Interna Fiscal indiretos (Departamento de Conformidade Tributária); Consultoria Tributária Interno; Consultoria Tributária Externo; Área de Gestão de Risco (COSO, SOX); Área de Gestão de Risco Tributários (controles fiscais); Outras: (que medidas que não as anteriores são adotadas pela empresa em relação ao Risco Fiscal).

Em relação à responsabilidade das entregas das obrigações acessórias, ilustrada na Tabela 20, 68% das empresas responderam que as atividades são desenvolvidas pelo departamento fiscal interno e 20% afirmaram que a atividade está com escritórios externos e 12% declaram um compartilhamento das atividades.

Tabela 20

**Responsabilidade pela entrega das obrigações fiscais acessórias**

<b>Alternativa</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>AUT</b>	<b>NOT</b>	<b>RET</b>
Ambas (Própria e Terceiros)	12	12%	0	1	6
Própria (Departamento Fiscal Interno)	68	68%	10	15	33
Terceiros (Escritório de Contabilidade/BPO)	20	20%	3	2	6
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>	<b>13</b>	<b>18</b>	<b>45</b>

Os dados também revelam que o maior número de autuações, notificações e retificações estão concentrados nas organizações que possuem sistema de contabilidade e fiscal interno, ou seja, aproximadamente 14% das empresas que têm departamento interno sofreram autuações, 22% receberam notificações e 49% realizaram retificações. Já, quando o serviço é fornecido por escritórios especializados, 10% receberam notificação, 30% realizaram notificações e 15% das empresas foram autuadas.

Isso demonstra que ainda com um departamento interno, dedicado somente às prestações de contas daquela empresa, o serviço tem necessitado de melhorias, ao considerar os índices de autuações, notificações e retificações, que são maiores quando comparadas aos prestadores de serviços, o que não exime a necessidade de melhoria também dos terceiros, quando considera-se que estes devem ser especialistas nas obrigações contábeis e fiscais.

Já, a Tabela 21 sinaliza, quanto aos mecanismos de controle, que as 56% das empresas respondentes possuem auditorias externas para área contábil e 27% possuem auditoria interna, contra 27% de auditoria externa fiscal e 20% de auditoria interna fiscal. Da mesma forma, em relação à consultoria específica na área tributária tem-se que 23% a possuem internamente e 58% adotam consultoria externa.

Das empresas respondentes, apenas 9% possuem área específica de gestão de risco (COSO, SOX), enquanto que apenas 11% possuem controle interno de riscos.

Tabela 21  
**Mecanismos de controle – Governança Tributária**

<b>Categoria</b>	<b>Não</b>	<b>Sim</b>	<b>Total</b>	<b>Não</b>	<b>Sim</b>	<b>Total</b>
Auditoria Externa Contábil	44	56	100	44%	56%	100%
Auditoria Externa Fiscal Indiretos (Revisão de Obrigações Acessórias)	73	27	100	73%	27%	100%
Auditoria Interna Contábil	73	27	100	73%	27%	100%
Auditoria Interna Fiscal indiretos (Departamento de Compliance)	80	20	100	80%	20%	100%
Consultoria Tributária Interna	77	23	100	77%	23%	100%
Consultoria Tributária Externa	42	58	100	42%	58%	100%
Área de Gestão de Risco (COSO, SOX)	91	9	100	91%	9%	100%
Área de Gestão de Riscos Tributários (controles fiscais)	83	17	100	83%	11%	100%

Os dados demonstram que a gestão de tributos possui baixos índices, quando consideradas as categorias de auditoria interna fiscal, consultoria tributária interna, consultoria tributária externa e área de gestão de risco, indicando uma baixa preocupação com o tema de Governança Tributária por parte das empresas.

#### 4.1.7 Pessoas

Quanto à qualificação dos respondentes, obtiveram-se os dados apresentados nas Tabelas 22, 23 e 24:

Tabela 22  
**Formação predominante das pessoas envolvidas com as atividades tributárias**

<b>Alternativa</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Contabilidade	86	86%
Direito	5	5%
Outra	9	9%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

A Tabela 22 demonstra que 91% dos profissionais respondentes atuam em áreas afins das atividades tributárias, esse é um índice positivo, conforme mencionado na base teórica, a responsabilidade técnica das informações fiscais recai não só sobre o contador responsável técnico da organização, como também aos que executam as atividades.

O exercício das atividades compreendidas de gestão tributária na Contabilidade e, considerada esta, em sua amplitude e condição de ciência aplicada, constitui prerrogativa, sem exceção, dos contadores, advogados e dos técnicos em contabilidade legalmente habilitados, outrossim, a assinatura nos livros contábeis e obrigações acessórias é de prerrogativa exclusiva do contador.

Tabela 23

**Cargos**

<b>Alternativa</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Analista/Coordenação	50	50%
Gerência/Direção	33	33%
Auxiliar/Assistente	7	7%
Outro (especifique)	10	10%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>

Em relação aos cargos, a Tabela 23 demonstra que 83% dos respondentes exercem funções de gestão, sendo que 33% pertencem a gerência e/ou a direção das empresas, o que torna uma base de dados de maior segurança para a pesquisa.

Tabela 24

**Programa de capacitação continuada dos profissionais da área tributária**

<b>Alternativa</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Sim	39	39%
Não	50	50%
Não tenho conhecimento	11	11%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>

Para os dados de capacitação continuada, 50% das empresas responderam que não possuem o programa, isto mostra uma fragilidade nestas organizações diante do cenário tributário brasileiro, visto que as alterações nas normas tributárias acontecem quase que diariamente, segundo estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) (2016) são editadas 31 normas tributárias por dia, uma média de 1,29 normas por hora.

Corroborando com as informações sobre a responsabilidade na entrega das obrigações, quando comprova uma necessidade de capacitação dos profissionais que atuam nessa área, para evitar retificações, notificações e atuações.

Considerando que 86% dos respondentes são profissionais ligados à contabilidade era de se esperar um maior índice para a Capacitação, em virtude de exigência do Conselho Federal de Contabilidade que estabeleceu norma de educação continuada para a profissão.

#### 4.1.8 Processos

Foi perguntado aos respondentes sobre os procedimentos adotados pelas empresas que contribuem para a boa qualidade da informação.

Tabela 25

#### Revisão sistemática de cadastro dos produtos e de alíquotas

Alternativa	Frequência	%
Sim	72	72%
Não	25	25%
Não tenho conhecimento	3	3%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>

Na Tabela 25, quando indagados sobre a revisão sistemática do cadastro dos produtos e de alíquotas, 72% responderam que adotam o procedimento e 25% das empresas não adotam a revisão de cadastro o que caracteriza um dado preocupante dado a importância do tema, onde a legislação tributária é muito dinâmica com a edição de mais de 30 normas diariamente (IBPT, 2016)

Ainda, em relação a adoção e prática do Sistema de Manifestação do Destinatário, retratado na Tabela 26, o número de empresas que adotam o procedimento é de menos da metade, ou seja, 48%.

Tabela 26

#### Sistema de Manifestação do Destinatário

Alternativa	Frequência	%
Sim	48	48%
Não	44	44%
Não tenho conhecimento	8	8%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>

O Sistema de Manifestação do destinatário é o mecanismo de segurança jurídica no uso do crédito fiscal, ele possibilita identificar todas as NF-e emitidas no país para o CNPJ do

respondente. Além disso, também possibilita o registro junto aos fornecedores, confirmando o recebimento da mercadoria, o que constitui formalmente o vínculo comercial que resguarda juridicamente as faturas comerciais, sem a necessidade de assinatura no canhoto impresso no Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica (DANFE).

A conformidade tributária nas empresas em relação à qualidade da informação fiscal, neste caso, visa certificar se todas as notas fiscais destinadas ao contribuinte de fato estão lançadas. Nas empresas pesquisadas, destaca-se que mais da metade dos respondentes não utilizam o sistema ou não tem conhecimento sobre a ferramenta e se a empresa utiliza.

#### **4.1.9 Conformidade tributária**

De acordo com os resultados da Tabela 27, 9% das empresas estão em situação de inadimplência junto ao fisco, o que caracteriza nível de conformidade comprometido, pois a obrigação principal deve ser atendida no prazo de seu vencimento, sob risco de penalidades e implicações no bom relacionamento com clientes e fornecedores. 84% informaram que não possuem tributos em atraso, um percentual interessante, porém podem não representar a situação geral das empresas devido ao tamanho da amostra.

Tabela 27  
**Débito de ICMS declarado e não pago**

<b>Alternativa</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não	84	84%
Não tenho conhecimento	7	7%
Sim, com até 2 meses de atraso.	5	5%
Sim, com mais de 6 meses de atraso.	4	4%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Os dados de conformidade das empresas em São Paulo passam a ser públicos com a regulamentação da Lei n. 1.320 (2018) e além do ônus financeiro que recai sobre o tributo, haverá, sem dúvidas, o ônus rotacional que poderá atrapalhar a empresa nas operações do dia-a-dia.

Em relação às autuações, 13 empresas da amostra declaram que foram autuadas nos anos de 2016 e 2017, como descrito na Tabela 28. Essas 13 empresas relataram que passaram por 34 autuações, no total, conforme apresentado na Tabela 28, mais adiante:

Tabela 28  
**Autuação por inconsistência de dados**

Alternativa	Frequência	%
Sim	13	13%
Não	74	74%
Não tenho conhecimento	13	13%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>

Não foram solicitados valores das autuações, de qualquer forma, 13% da amostra pode representar um sinal de qualidade da informação ruim, visto que o motivo é a inconsistência de informações. Além do mais, a autuação fiscal corresponde a um dos pontos mais críticos de consequência da baixa conformidade tributária, o que pode acarretar em penalidades severas às empresas.

Para as empresas que responderam ter sofrido autuações, foi-lhes perguntado a quantidade de autuações no período, conforme consta na Tabela 29:

Tabela 29  
**Quantidade de autuações**

Qd.	Frequência	%
1	5	5%
2	3	3%
3	2	2%
4	2	2%
10	1	1%
Sem autuações	87	87%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>

É possível observar que as empresas que sofreram autuações nos períodos de 2016 e 2017, sofrera-lhes com certa frequência. Em destaque, analisando separadamente a empresa que informou 10 autuações, conta com estabelecimentos em 6 estados distintos, não faz uso de sistema eletrônico de auditoria digital, possui auditora interna contábil, porém não possui auditorias fiscais na revisão de obrigações acessórias, não possui gestão de risco fiscais, nem programa de capacitação. Não efetua revisão, teve 15 notificações, 5 retificações e não adota procedimento de avaliação dos fornecedores e nem sistemas de ERPs.

O número total de autuações alcança 35. É oportuno lembrar que muitas vezes uma determinada autuação pode abranger um período ou pode ser um fato isolado.

Quanto a avaliação dos fornecedores quanto à conformidade tributária, apresenta-se a Tabela 30:

Tabela 30

**Avaliação dos fornecedores quanto à conformidade tributária**

<b>Alternativa</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Sim	34	34%
Não	52	52%
Não tenho conhecimento	14	14%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Um dos aspectos da Lei Complementar n. 1.320 (2018) para conformidade tributária, leva em conta o mecanismo de controle para evitar relacionamentos com fornecedores inidôneos ou inadimplentes junto ao fisco, por meio de uma avaliação por parte da empresa contratante. Porém, 52% informaram não realizar esse tipo de controle e 14% afirmaram não ter conhecimento, ou seja, apenas de 1/3 das empresas estão enquadradas nesse item da CT.

**4.1.10 Qualidade da Informação Fiscal - QIF**

Com a Tabela 31, constatou-se que 19 empresas foram notificadas pela inconsistência de dados, a representação de 19% da amostra é significativa, revelando um percentual preocupante.

Tabela 31

**Notificações originadas pela inconsistência de dados**

<b>Alternativa</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não tenho conhecimento	14	14%
Não, não recebeu notificações.	67	67%
Sim. Quantidade de notificações:	19	19%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>

Tabela 32

**Quantidade de notificações**

<b>Alternativa</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
1 a 5 notificações	15	14,6
Acima de 10 notificações	2	1,9
Falta entrega sped	1	1,0
Impossível mensurar	1	1,0
Sem notificações	81	81,6
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Com relação à Tabela 32, observa-se um caso específico, onde uma das empresas recebeu 10 notificações. A respondente está presente em 6 estados, possui sistema de gestão de grande porte, faz uso de sistema eletrônico de auditoria digital, a responsabilidade pela entrega das obrigações é própria, com auditoria externa fiscal, auditoria interna contábil, auditoria interna fiscal, consultoria interna e externa.

Em relação às retificações, apresenta-se as Tabela 33 e 34:

Tabela 33  
**Retificações dos arquivos EFD ICMS/IPI**

<b>Alternativa</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não tenho conhecimento.	22	22%
Não, não houve retificações.	33	33%
Sim. Quantidade de retificações:	45	45%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>

Tabela 34  
**Quantidade de retificações**

<b>Alternativa</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Total de retificações	268	81%
Não consegue mensurar	6	2%
Sem retificações	55	17%
<b>Total</b>	<b>329</b>	<b>100%</b>

45 empresas precisaram retificar os seus arquivos durante o período de 2016 e 2017, e ocorreu um total de 268 retificações e 6 empresas não conseguiram mensurar, conforme revela a Tabela 34. Um dado em destaque, ainda na Tabela 33, é que 22% dos respondentes informaram não ter conhecimento, dado este alarmante visto ser pessoas da área fiscal.

Tabela 35  
**Atraso dos arquivos EFD ICMS/IPI transmitidos**

<b>Alternativa</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não tenho conhecimento.	15	15%
Não, não houve atrasos.	75	75%
Sim. Quantidade de arquivos em atraso:	10	10%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>

Quanto aos atrasos, apresentados na Tabela 35, 75% da amostra indicaram que não houve atrasos na entrega das obrigações, 15% informaram não ter conhecimento e 10% confirmaram o fato de terem feito uma ou mais entregas das obrigações em atraso.

Tabela 36  
**Quantidade de atrasos**

<b>Alternativa</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
De 1 a 5 arquivos	6	6%
Acima de 5 arquivos	3	3%
Não tenho conhecimento	1	1%
Nenhum arquivo	90	90%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>

Conforme a Tabela 36, com relação a quantidade de atrasos, 6 empresas declararam o atraso de 1 a 5 arquivos, 3 informaram que atrasaram mais de 5 arquivos. Um dos respondentes não tinha conhecimento com relação às quantidades, porém afirmou na resposta anterior ter havido atraso.

#### **4.1.11 Investimento em compliance**

Por fim, os respondentes foram questionados a fim de identificar a existência de investimento em compliance, por parte da organização.

Quanto ao orçamento anual destinado ao compliance tributário, os dados resultaram na Tabela 37:

Tabela 37  
**Orçamento anual destinado a Compliance Tributário**

<b>Alternativa</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Sim	28	28%
Não	59	59%
Não tenho conhecimento	13	13%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>

Os dados são preocupantes quando apenas 28% das empresas possuem orçamento destinado a compliance.

Quanto à pretensão em contratar consultoria implantação de controle da produção e do estoque, Tabela 38, os esforços são ainda menores, onde somente 25% pretendem contratar esse serviço.

Tabela 38

**Pretensão de contratar consultoria implantação de controle produção/estoque**

Alternativa	Frequência	%
Sim	25	25%
Não	48	48%
Não tenho conhecimento	27	27%
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>

A implantação do Controle da Produção e do Estoque nas empresas, previsto para 2019 impactará de modo significativo os processos fiscais nesta área. O nível de detalhamento solicitado pelo ente fiscalizador é muito grande, isto é, sem uma atenção adequada aos processos de mapeamento, geração e validação dessas novas informações, a empresa poderá se expor a risco fiscal.

**4.2 Análise das associações e teste de correlação**

A metodologia usada para análise de associação e correlação para este trabalho foi aplicada conforme a Tabela 39, da qual as variáveis seguintes variáveis foram consideradas nos testes.

Tabela 39

**Variáveis consideradas como parâmetro ou identificador**

Variáveis	Descrição	
QIF	NOT	Notificações com base em inconsistência de informações
	RET	Retificações
	ATR	Atraso na entrega das obrigações acessórias
CT	PGT	Obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS e IPI
	AUT	Autuações referentes a erros na escrituração de documentos fiscais
	FOR	Perfil dos fornecedores do contribuinte
Controle	REC	Porte medido pela receita bruta 2017
	DIS	Dispersão geográfica (estabelecimentos em quais Unidades Federadas).
	COM	Complexidade pelo tipo de atividade
	STI	Sistemas de gestão
	AUD	Serviços eletrônicos de auditoria fiscal
Governança Tributária	ENT	Entrega das Obrigações Fiscais Acessórias
	AEC	Auditoria Externa Contábil.
	REV	Revisão de Obrigações Acessórias.

	AIC	Auditoria Interna Contábil.
	AIF	Auditoria Interna Fiscal indiretos (Departamento de Compliance).
	CTI	Consultoria Tributária Interno.
	CTE	Consultoria Tributária Externo.
	CSO	Área de Gestão de Risco (Coso, SOX).
	GRF	Área de Gestão de Riscos Tributários (controles fiscais).
Processos Pessoas	CAP	Capacitação continuada dos profissionais
	CAD	Revisão sistemática de cadastro de produtos e alíquotas

#### 4.2.1 Associações entre CT e variáveis de controle

Baseado no objetivo do Teste Qui-Quadrado de Independência. Para os Teste Qui-Quadrado de Independência temos as tabelas de dupla entrada e também uma segunda tabela resultados indicando a rejeição ou não da hipótese nula.

Além de avaliar a rejeição ou não da hipótese nula, temos que avaliar a contagem de observações por células, pois isso nos evidencia a validação do teste qui-quadrado.

Baseado nisso, em cada teste aplicado notou-se um elevado número de células abaixo do esperado, logo, para ajustar e obter validação do teste foi feita uma compactação entre as escalas com objetivo de baixar essa proporção de células abaixo do esperado.

O cruzamento entre variáveis que apresentar mais de um teste indicará que nesse cruzamento houve uma mudança significativa dos resultados após a compactação.

Um dos principais objetivos do teste Qui-Quadrado de Independência, além da construção da tabela de dupla entrada com variáveis qualitativas, é analisar a distribuição conjunta e tentar descrever a associação entre ambas as variáveis testadas em questão. Ou seja, espera-se ou não que exista associação entre variáveis qualitativas dependendo do objetivo em questão.

Foram efetuados testes de cruzamento da conformidade Tributaria CT com as variáveis descritas nas Tabelas 40 e 41, evidenciando-se a rejeição da hipótese nula, ou seja, existe associação entre as variáveis testadas ao nível de 5% de significância.

Tabela 40  
Associação CT e REC

CT	REC		Total
	0	1	
0	2	0	2
1	3	3	6
2	42	0	42
3	19	2	21
<b>Total</b>	<b>66</b>	<b>5</b>	<b>71</b>

Variáveis cruzadas	Hipótese Nula	Existência de associação
CT e REC	Rejeita	Sim

O indicador “0” demonstra que as empresas acima de R\$ 4.8 milhões possuem probabilidade forte de enquadramento no Regime Periódico de Apuração, portanto fora do sistema de tributação Simples Nacional, existindo associação de quanto menor a receita (indicador zero) maior a probabilidade da CT.

Tabela 41  
Teste qui-quadrado CT e REC

	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)
Qui-quadrado de Pearson	20,445 <sup>a</sup>	3	,000
Razão de verossimilhança	14,645	3	,002
Associação Linear por Linear	1,425	1	,233
<b>N de Casos Válidos</b>	<b>71</b>		

Ainda no contexto das análises, as Tabelas 42 e 43, mostram que a hipótese nula é aceita, evidenciando que **não há existência** de associação entre ambas variáveis testadas ao nível de 5% de significância.

Tabela 42  
Associação CT e DIS

CT	DIS		Total
	0	1	
0	0	2	2
1	3	3	6

<b>2</b>	26	16	42
<b>3</b>	12	9	21
<b>Total</b>	<b>41</b>	<b>30</b>	<b>71</b>

Quando:

CT = Conformidade Tributária;

DIS = Dispersão geográfica

A associação de Conformidade Tributária (CT) e a Dispersão geográfica não confirmou associação, já que o quadro mostra uma associação da conformidade tributária (CT) e a dispersão Geográfica, quanto maior a dispersão geográfica menor a Conformidade Tributária.

Tabela 43

#### Teste qui-quadrado CT e DIS

	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)
Qui-quadrado de Pearson	3,182 <sup>a</sup>	3	,364
Razão de verossimilhança	3,895	3	,273
Associação Linear por Linear	,851	1	,356
<b>N de Casos Válidos</b>	<b>71</b>		

Tabela 44

#### Correlação de dispersão - Variáveis dependentes CT

QIF	DIS	PGT	%	AUT	%	FOR	%
<b>QD = 1 UF</b>	59	3	5%	6	10%	37	63%
<b>QD + 1 UF</b>	41	6	15%	7	17%	18	44%

Quando:

CT = Conformidade Tributária;

DIS = Dispersão geográfica;

PGT = Obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS;

AUT = Autuações referentes a erros na escrituração de documentos fiscais;

FOR = Perfil dos fornecedores do contribuinte.

Em relação dispersão e conformidade tributária, estabelecidas na Tabela 44, 3 empresas das que estão em uma única UF tiveram problemas no pagamento, enquanto 6 foram inadimplentes para os estabelecimentos que possuem mais de uma unidade no território nacional.

Seguindo com as análises, nas Tabelas 45 e 46, chega-se à conclusão que também não existe associação entre as variáveis testadas ao nível de 5% de significância.

Tabela 45  
**Associação CT e COM**

CT	COM		Total
	0	1	
0	1	1	2
1	3	3	6
2	22	20	42
3	15	6	21
<b>Total</b>	<b>41</b>	<b>30</b>	<b>71</b>

Quando:

CT = Conformidade Tributária;

COM = Complexidade pelo tipo de atividade

Tabela 46  
**Teste qui-quadrado CT e COM**

	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)
Qui-quadrado de Pearson	2,303 <sup>a</sup>	3	,512
Razão de verossimilhança	2,369	3	,499
Associação Linear por Linear	1,615	1	,204
<b>N de Casos Válidos</b>	<b>71</b>		

Analisando, também, a complexidade com as variáveis dependentes de Conformidade Tributária, chegou-se a Tabela 47:

Tabela 47  
**Correlação de complexidade - Variáveis dependentes CT**

CT	COM	PGT	%	AUT	%	FOR	%
<b>INDÚSTRIAS</b>	55	3	5%	5	9%	25	45%
<b>COMÉRCIO</b>	45	6	13%	8	18%	27	60%

Quando:

CT = Conformidade Tributária;

COM = Complexidade pelo tipo de atividade;

PGT = Obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS;

AUT = Autuações referentes a erros na escrituração de documentos fiscais;

FOR = Perfil dos fornecedores do contribuinte.

Conforme a Tabela 47, 5% das indústrias possuem problema de pagamentos e 13% para os comércios, das 13 autuações recebidas, 5 autuações foram para a indústria e 8 para o comércio.

Seguindo, nas Tabelas 48 e 49, também não existe associação entre as variáveis testadas ao nível de 5% de significância.

Tabela 48  
**Associação CT e STI**

CT	STI			Total
	0	0,5	1	
0	1	1	0	2
1	0	5	1	6
2	9	29	4	42
3	3	12	6	21
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>47</b>	<b>11</b>	<b>71</b>

Quando:

CT = Conformidade Tributária;

STI = Sistemas de Gestão.

Tabela 49  
**Teste qui-quadrado CT e STI**

	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)
Qui-quadrado de Pearson	6,861 <sup>a</sup>	6	,334
Razão de verossimilhança	7,605	6	,269
Associação Linear por Linear	1,631	1	,202
<b>N de Casos Válidos</b>	<b>71</b>		

Nas Tabelas 50 e 51, pode-se evidenciar que existe associação entre as variáveis testadas ao nível de 5% de significância.

Tabela 50  
**Associação CT e AUD**

CT	AUD		Total
	0	1	
0	1	1	2
1	3	2	5
2	22	18	40

<b>3</b>	11	10	21
<b>Total</b>	<b>37</b>	<b>31</b>	<b>68</b>

Quando:

CT = Conformidade Tributária;

AUD = Serviços eletrônicos de auditoria fiscal

Tabela 51  
**Teste qui-quadrado CT e AUD**

	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)
Qui-quadrado de Pearson	,119 <sup>a</sup>	3	,989
Razão de verossimilhança	,120	3	,989
Associação Linear por Linear	,035	1	,852
<b>N de Casos Válidos</b>	<b>68</b>		

Assim após a aplicação do teste, conclui-se que, existe associação entre as variáveis Conformidade Tributária e REC ao nível de 5% de significância. Mostrado na Tabela 52, a seguir.

Tabela 52  
**Síntese dos resultados do Teste Qui-quadrado**

Variáveis cruzadas	Hipótese Nula	Existência de associação
<b>CT e REC</b>	Rejeita	Sim
<b>CT e DIS</b>	Não rejeita	Não
<b>CT e COM</b>	Não rejeita	Não
<b>CT e STI</b>	Não rejeita	Não
<b>CT e AUD</b>	Não rejeita	Não

Logo, apenas o porte da empresa mostrou-se uma associação positiva visto que empresas de características de apuração de Regime Periódico de Apuração e fora do regime simplificado de tributação tem maior dificuldade na manutenção da conformidade tributária.

#### **4.2.2 Associações entre QIF e variáveis de controle**

Nas Tabelas abaixo, estão os cruzamentos feitos com a variável Qualidade de Informação Fiscal (QIF), em que a mesma é fixa. Logo, é possível destacar na Tabela 53, que, do total de empresas respondentes, a maioria possui grau 2 de qualidade de informação.

Tabela 53  
Associação QIF e REC

Variáveis		REC		Total	
		0	1		
QIF	0	n	14	2	16
		%	87.5%	12.5%	100.0%
	1	n	15	1	16
		%	93.8%	6.3%	100.0%
	2	n	20	0	20
		%	100.0%	0.0%	100.0%
	3	n	17	2	19
		%	89.5%	10.5%	100.0%
<b>Total</b>			66	5	71
			93.0%	7.0%	100.0%

É possível demonstrar que na Tabela 53, 66 empresas, 93% das 71, são consideradas com faturamento acima de 78 milhões de reais, com e com real possibilidade de escrita fiscal de débito e crédito para os tributos ICMS e IPI, todavia elas possuem concentração de qualidade entre 2 e 3, e das empresas que se mostraram qualidade ruim das informações, 87% são empresas do Regime Periódico de apuração.

Na Tabela 54, pode-se confirmar a superioridade de grau 2 de qualidade nas empresas menos distribuídas (13;50%).

Tabela 54  
Associação QIF e DIS

Variáveis		REC		Total	
		0	1		
QIF	0	n	14	2	16
		%	87.5%	12.5%	100.0%
	1	n	15	1	16
		%	93.8%	6.3%	100.0%
	2	n	20	0	20
		%	100.0%	0.0%	100.0%

	3	n	17	2	19
		%	89.5%	10.5%	100.0%
<b>Total</b>			66	5	71
			93.0%	7.0%	100.0%

Em relação a Qualidade da Informação Fiscal (QIF), quando comparada com a dispersão geográfica, observou-se que a associação é equilibrada não podendo assim afirmar que empresas com maior dispersão geográfica se concentra a menor qualidade de informação. Logo, com relação a **H2 – Há relação entre a QIF e a Diversidade Geográfica (Quanto menor a QIF, maior o nível de diversidade geográfica)**, o estudo não mostrou resultados que a confirmassem.

Tabela 55

**Correlação de dispersão - Variáveis independentes QIF**

QIF	DIS	NOT	%	RET	%	ATR	%
QD = 1 UF	59	9	15%	24	41%	7	12%
QD + 1 UF	41	10	24%	21	51%	3	7%

Quando:

QIF = Qualidade da informação fiscal

DIS = Dispersão geográfica;

NOT = Notificações com base em inconsistência de informações

RET = Retificações

ATR = Atraso na entrega das obrigações acessórias

Para a temática dispersão, das 100 empresas respondentes, 59 possuem apenas um estabelecimento e as que possuem mais de um estabelecimento com UFs diferentes foram consideradas dispersas e conforme Tabela 59, das 41 unidades que tem dispersão em suas atividades, sofreram com 10 notificações (24%), 21 retificações (51%) e tiveram 3 atrasos (7%). A Tabela 55, demonstra que independente da dispersão as empresas possuem problemas na qualidade da informação.

Já na Tabela 56, a concentração das empresas ainda se mantêm no grau 2 de qualidade de informação fiscal, segundo a não complexidade (12;60%):

Tabela 56  
**Associação QIF e COM**

Variáveis			REC		Total
			0	1	
QIF	0	n	14	2	16
		%	87.5%	12.5%	100.0%
	1	n	15	1	16
		%	93.8%	6.3%	100.0%
	2	n	20	0	20
		%	100.0%	0.0%	100.0%
	3	n	17	2	19
		%	89.5%	10.5%	100.0%
<b>Total</b>			66	5	71
			93.0%	7.0%	100.0%

Embora como indicadores, separando empresas mais complexas igual a “0” e empresas menos complexas igual a ‘1’, percebe-se um equilíbrio nas pontuações de Qualidade da Informação Fiscal (QIF), verificando em termos de qualidade da informação com pontuação máxima igual a 3, 19 empresas onde 15 são de maior complexidade.

Com relação a **H3 – Há relação entre a QIF e a Complexidade dos Tributos sobre Vendas (Quanto maior o nível de complexidade dos tributos sobre vendas envolvidos, menor a QIF)**, não se confirma, portanto, uma relação de associações de Qualidade da Informação com a Complexidade tributária. Observou-se que tanto as indústrias como o comercio podem ter QIF comprometida ou não, independente da complexidade.

Tabela 57  
**Correlação de complexidade - Variáveis independentes QIF**

QIF	COM	NOT	%	RET	%	ATR	%
INDÚSTRIAS	55	10	18%	21	38%	7	13%
COMÉRCIO	45	9	20%	24	53%	3	33%

Quando:

QIF = Qualidade da informação fiscal

COM = Complexidade pelo tipo de atividade

NOT = Notificações com base em inconsistência de informações

RET = Retificações

ATR = Atraso na entrega das obrigações acessórias

As indústrias receberam *status* de complexidade, das quais 55 indústrias, 18% receberam notificações e 38% tiveram que retificar os seus arquivos. Ainda se observou que 7% entregaram as informações em atraso. Já nas atividades comerciais, onde 45 empresas responderam em relação a notificação, 20% foram notificadas. A Tabela 58 indica o mesmo comportamento em ter o grau 2 de qualidade, porém, uma maior concentração das empresas, que está no grau 0,5 de STI (14;70%).

Tabela 58  
Associação QIF e STI

Variáveis		REC		Total	
		0	1		
QIF	0	n	14	2	16
		%	87.5%	12.5%	100.0%
	1	n	15	1	16
		%	93.8%	6.3%	100.0%
	2	n	20	0	20
		%	100.0%	0.0%	100.0%
	3	n	17	2	19
		%	89.5%	10.5%	100.0%
<b>Total</b>			66	5	71
			93.0%	7.0%	100.0%

Em relação a associação de QIF e os sistemas de informação, das 71 empresas elencadas, 66,2% se concentram em sistema de médio porte, reiterando que mesmo dentre as empresas de grande porte, apenas 4 empresas possuem qualidade de informação baixa e 33 empresas mostraram qualidade de informação tributaria apesar de possuir sistema de informação categoria médio porte.

Já na Tabela 59, é possível notar que a concentração está tanto na empresa que fez auditoria como naquela que não fez, ou seja, as proporções são equivalentes.

Tabela 59  
Associação QIF e AUD

Variáveis			AUD		Total
			0	1	
QIF	0	n	7	9	16
		%	43.8%	56.3%	100.0%
	1	n	9	7	16
		%	56.3%	43.8%	100.0%
	2	n	10	10	20
		%	50.0%	50.0%	100.0%
	3	n	14	5	19
		%	73.7%	26.3%	100.0%
Total			40	31	71
			56.3%	43.7%	100.0%

Após a realização do teste qui-quadrado, em que o mesmo evidencia a associação entre variáveis, pode-se afirmar, que a variável QIF não possui associação com as demais variáveis que foram propostas para a verificação, ao nível de 5% de significância, como apresentado na Tabela 60, abaixo:

Tabela 60  
Síntese dos resultados do Teste Qui-quadrado

Variáveis cruzadas	Hipótese Nula	Existência de associação
QIF e REC	Pressuposto violado	Pressuposto violado
QIF e DIS	Não Rejeita	Não
QIF e COM	Não Rejeita	Não
QIF e STI	Não Rejeita	Não
QIF e AUD	Não Rejeita	Não

Ainda, na execução do teste entre as variáveis QIF x REC houve a violação de um pressuposto de validação, pois mesmo após os ajustes necessários no sentido de validar o teste, o valor esperado continuou a exceder 20%, o que nos impede de validar o teste para esse cruzamento de variáveis.

Já em relação a associação da QIF e DIS não se confirmaram associações e, portanto, não se confirmou se **há relação entre a QIF e a Diversidade Geográfica (Quanto menor a QIF, maior o nível de diversidade geográfica).**

Da mesma forma a hipótese **H3 – Há relação entre a QIF e a Complexidade dos Tributos sobre Vendas (Quanto maior o nível de complexidade dos tributos sobre vendas envolvidos, menor a QIF)** não se confirmou. Observou-se que tanto as indústrias como o comércio pode ter QIF comprometida ou não independente da complexidade.

#### 4.2.3 Associações entre CT e QIF

Nas Tabelas 61 e 62, em que foi feito um teste qui-quadrado, evidencia a associação de duas variáveis, sendo elas: Conformidade tributária e Qualidade da Informação Fiscal.

Tabela 61  
Associação CT e QIF

CT	Qualidade de Informação Fiscal						Total
	1	%	2	%	3	%	
2	13	23.21	16	28.57	12	21.43	41
3	4	7.14	4	7.14	7	12.50	15
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>30.36</b>	<b>20</b>	<b>35.71</b>	<b>19</b>	<b>33.93</b>	<b>56</b>

Tabela 62  
Teste qui-quadrado CT e QIF

	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)
Qui-quadrado de Pearson	1,541 <sup>a</sup>	2	
Razão de verossimilhança	1,510	2	
Associação Linear por Linear	,846	1	
<b>N de Casos Válidos</b>	<b>56</b>		

A Tabela 63 apresenta a matriz de correlação, em que fica evidenciado o grau de relação entre as variáveis QIF e CT, vale ressaltar que as variáveis mais correlacionadas (em verde) estão variando de 0,20 a 0,496, ou seja, de fraco para moderado, mesmo assim, deve-se agregar importância à existência de correlação.

Tabela 63  
Matriz de correlação

Variáveis	PGT	AUT	FOR	NOT	RET	ATR
PGT	1.000	0.153	0.000	0.306	0.162	0.251
AUT	0.153	1.000	0.078	0.496	0.384	0.209
FOR	0.000	0.078	1.000	0.078	0.028	-0.060
NOT	0.306	0.496	0.078	1.000	0.449	0.290
RET	0.162	0.384	0.028	0.449	1.000	0.393
ATR	0.251	0.209	-0.060	0.290	0.393	1.000

Foram abordadas as mais correlacionadas, ou seja, acima de 0,40. Vale ressaltar que o mesmo método de interpretação foi aplicado às demais variáveis correlacionadas.

Para as variáveis AUT e NOT: quanto maior for a quantidade de notificações a empresa receber maior será a possibilidade de autuações (diretamente proporcionais)

Para as variáveis NOT e RET: quanto maior o recebimento de notificações originadas pela inconsistência de dados a empresa receber maior será a quantidade de retificações dos arquivos (diretamente proporcionais)

Quanto às variáveis que tiveram correlação inversas, QIF e CT: Quanto melhor a informação fiscal informada maior a conformidade tributária (diretamente proporcionais);

Neste sentido, confirma-se a **H1 – Existe uma associação entre o QIF e a CT (quanto maior o QIF, maior o nível de conformidade tributária)**

#### 4.2.3.1 Pontuação CT e QIF

Com relação às pontuações atribuídas as respostas das empresas, apresenta-se a Tabela 64:

Tabela 64  
Pontuações das respostas

QTD. EMPRESAS	PONTUAÇÃO MÁXIMA	
	QIF	CT
10	3	3
18	3	2
01	3	1
04	2	3

Quando:

QIF = Qualidade da informação fiscal;

CT = Conformidade Tributária.

A Tabela 64 demonstra que apenas 10% das empresas obtiveram qualidade da informação total com conformidade total, ao obter pontuações máxima de 3. Os resultados, então, confirmam que estar conformidade tributária significa também possuir qualidade da informação fiscal.

Adiante, 18 empresas com classificação máxima em QIF não atingiram classificação máxima em CT e, em análise isolada, o que se observou em CT foi a ausência de regularidade e procedimento com os cadastros dos fornecedores. É importante lembrar que essas 18 empresas que obtiveram QIF total não tiveram problemas com autuações.

Apenas 1 empresa apresentou pontuação QIF total, porém com CT = 01. Esta empresa, em específico, apresentou inadimplência tributária.

Por fim, houve 04 empresas penalizadas em QIF pela retificação dos arquivos, porém possuem ponderação 3 em CT, pois as correções não impactaram em pagamento, autuações e/ou regularidade de seus fornecedores.

#### 4.2.4 Ponderações de Respostas

Tabela 65

##### Ausência de conhecimento das informações

	AUX_ASS	ANS_COO	GER_DIR	OUTROS	TOTAL	%
<b>PGT</b>	3	2	0	2	7	7%
<b>AUT</b>	3	7	1	2	13	13%
<b>FOR</b>	1	8	4	1	14	14%
<b>NOT</b>	3	7	2	2	14	14%
<b>RET</b>	2	12	4	2	20	20%
<b>ATR</b>	3	8	3	1	15	15%

Quando:

AUX\_ASS = Cargo de auxiliar/assistente;

ANS\_COO = Cargo de analista/coordenador;

GER\_DIR = Cargo de gerente/diretor;

PGT = Obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS;

AUT = Autuações referentes a erros na escrituração de documentos fiscais;

FOR = Perfil dos fornecedores do contribuinte.

NOT = Notificações com base em inconsistência de informações;

RET = Retificações;

ATR = Atraso na entrega das obrigações acessórias.

Essas respostas serviram como oportunidade de análise isolada. A Tabela 65 revela uma taxa de desconhecimento relevante, muito embora, desconhece-se as causas reais da escolha dessa opção, se foi uma forma de resguardar-se da efetiva resposta, porém, de qualquer forma, sinaliza um dado de atenção. É necessário que auxiliares, analistas, gestores em geral, envolvidos com a área tributária tenham conhecimento amplo dos assuntos pertinentes à área de atuação.

#### 4.2.5 Associações entre CT e variáveis de governança tributária

Na Tabela 66 abaixo, está representado as variáveis conformidade tributária e escore de governança, nota-se que, o escore de governança em média é 3,2. Além disso, a maior pontuação média encontra-se no grau 3 de conformidade tributária.

Tabela 66  
Associação CT e Governança Tributária

CT	Escore de Governança		
	n	Média	Desvio Padrão
0	2	2.50	0.71
1	6	3.17	2.14
2	42	2.89	1.67
3	21	3.90	2.30
<b>Total</b>	<b>71</b>	<b>3.20</b>	<b>1.92</b>

#### 4.2.6 Associações entre CT e variáveis de processos e pessoas

Seguindo com as análises, na Tabela 67, é possível evidenciar o escore de processos e pessoas que em média é dia 23,67. Já aqui, a maior pontuação média encontra-se no grau 2 de conformidade tributária.

Tabela 67  
Associação CT e Processos e Pessoas

CT	Escore de Processos e Pessoas		
	n	Média	Desvio Padrão
0	2	0.67	0.94
1	6	2.00	1.63
2	42	14.00	3.56
3	21	7.00	4.32
<b>Total</b>	<b>71</b>	<b>23.67</b>	<b>10.46</b>

### 4.3 Análise do teste de regressão

Na primeira etapa dos resultados obtidos através da Análise de Regressão, em que foi proposto o modelo com as variáveis. No primeiro modelo em questão, foi incluído todas as variáveis sugeridas pelo estudo, sendo elas:

1. QIF (Variável Resposta)
2. CT
3. AUD
4. STI
5. COM
6. GOV
7. POROCESSOS E PESSOAS
8. DIS
9. REC

Porém, após a obtenção dos resultados, concluiu-se que as variáveis REC, STI, DIS e COM tiveram de ser retiradas do modelo por não fornecer nenhuma influência à variável resposta, através do critério de redução de termos.

Sendo assim o modelo usado para representar o trabalho foi:

1. QIF (Variável Resposta)
2. CT
3. AUD
4. GOV
5. PROCESSOS E PESSOAS

Na Tabela 68, através do p-valor, conclui-se que todas as variáveis influenciam na variável resposta, ou seja,  $\text{valor-p} \leq \alpha$  é dizer que a associação é estatisticamente significativa. Ainda na Tabela 68, é apresentado o valor de log-verossimilhança, em que o mesmo nos diz que, quanto mais próximo de 0 melhor será o ajuste, sendo assim o modelo possui um ajuste moderado.

Ainda no modelo, é possível obter a razão de chances, que por sua vez, indica que, quanto menor que 1, maior é a possibilidade que a empresa possua um grau elevado de qualidade de informação.

Tabela 68  
**Resultados da regressão**

Preditor	Coef	Coef SE	Z	P	Razão de chance	IC(95%)	
						Lower	Upper
<b>Const(1)</b>	319.686	129.833	2.46	0.01			
<b>Const(2)</b>	574.891	149.694	3.84	0.00			
<b>CT</b>	-173.956	0.427767	-4.07	0.00	0.18	0.08	0.41
<b>AUD</b>	19.565	0.835472	2.34	0.02	7.07	1.38	36.38
<b>GOV</b>	197.653	0.511991	3.86	0.00	7.22	2.65	19.69
<b>PROCePESS</b>	189.762	0.627272	3.03	0.00	6.67	1.95	22.81
<b>Log-Likelihood</b>	<b>-39.469</b>						

Tabela 69  
**Mensuração de Associação**

Pares	Número	%	Resumo	Mensuração	
<b>Concordante</b>	605	80.1	Somers'	D	0.61
<b>Discordante</b>	145	19.2	Goodman-Kruskal	Gamma	0.61
<b>Ties</b>	5	0.7	Kendall's	Tau-a	0.41
<b>Total</b>	755	100			

O resultado mostra associação existente entre a Qualidade da Informação Fiscal (QIF) e as variáveis CT, AUD, GOV, PROCESSOS E PESSOAS.

Na segunda etapa dos resultados obtidos através da Análise de Regressão, em que foi proposto o modelo com as variáveis:

1. REC
2. DIS
3. COM
4. STI
5. AUD

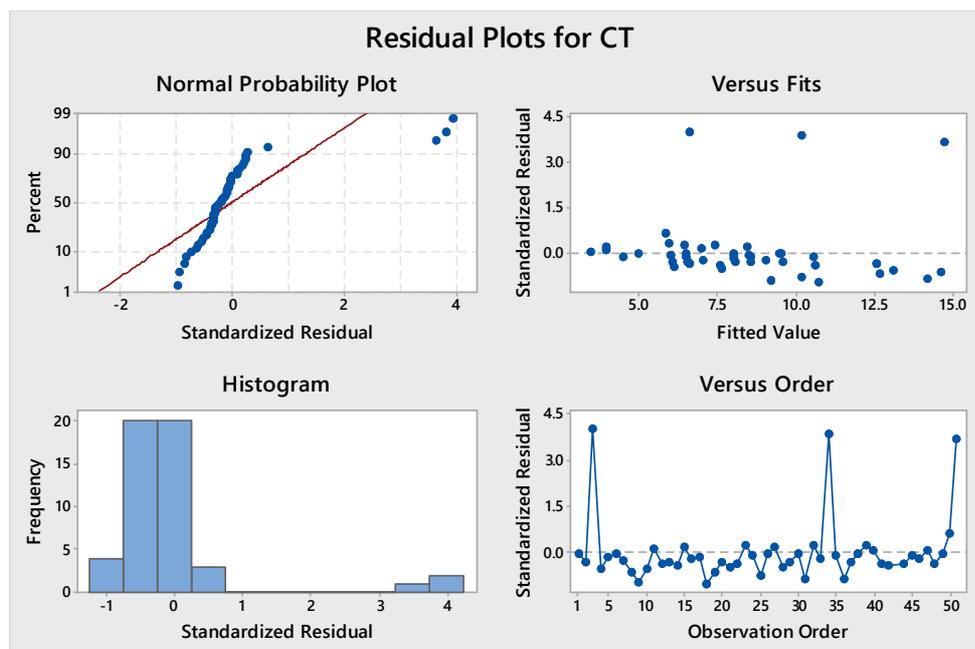
6. GOV
7. PROCEePESS
8. VI\_QUIF

Com essas variáveis em questão, não foi possível a construção do modelo válido, pois as mesma variáveis possibilitaram a violação dos pressupostos.

Com o mesmo objetivo, foi feito uma segunda análise, em que nessa segunda etapa dos resultados, as variáveis usadas foram:

1. DIS
2. COM
3. STI
4. AUD
5. GOV
6. PROCEePESS
7. VI\_QUIF

No entanto, mesmo assim, não foi possível atender os pressupostos da Análise de Regressão, como mostra a Figura 10, abaixo:



**Figura 10.** Identificação dos pressupostos para análise de regressão

Então, na última etapa, após análises para a resolução deste problema, foi retirado do modelo a variável STI, pois a mesma apresentava muitos *outliers*.

1. DIS
2. COM
3. AUD
4. GOV
5. PROCEePESS
6. VI\_QUIF

Assim, chegou-se a um modelo definitivo, em que todos os pressupostos foram atendidos. Tem-se 6 variáveis contribuindo de forma positiva para explicação da variável CT (dependente), que será mostrado a seguir.

Assim sendo, na Tabela 70, análise de variância, em que a mesma ressalta a importância da variável para o modelo construído através do p-valor. Ou seja, todas as variáveis rejeitam a hipótese nula, que é o ajuste do modelo em questão é igual ao ajuste do modelo sem preditor.

Tabela 70  
**Análise de Variância**

Source	DF	Adj SS	Adj MS	F-Value	P-Value
Regression	6	383.315	63.886	408.17	0.00
DIS	1	12.276	12.276	78.43	0.00
COM	1	9.968	9.968	63.69	0.00
AUD	1	6.468	6.468	41.33	0.00
GOV	1	139.083	139.083	888.62	0.00
PROCePESS	1	30.324	30.324	193.75	0.00
VI_QIF	1	28.928	28.928	184.82	0.00
Error	43	6.73	0.157		
Lack-of-Fit	41	6.23	0.152	0.61	0.795
Pure Error	2	0.5	0.25		
<b>Total</b>	<b>49</b>	<b>390.045</b>			

Abaixo, na Tabela 71, pode-se evidenciar que o modelo construído está com uma explicação de 98,27%, ou seja, uma alta proporção de explicação.

Tabela 71  
**Análise de Variância**

S	R-sq	R-sq(adj)	R-sq(pred)
0.395621	98.27%	98.03%	97.49%

Na Tabela 72, evidencia os coeficientes da regressão, conclui-se que, em que se nota a rejeição da hipótese nula, que indica que os meus Betas são todos iguais a 0. Ou seja, os coeficientes influenciam na variável dependente. Mais uma vez é mostrado o impacto que as variáveis possuem na variável dependente (Conformidade Tributária).

Tabela 72  
**Coeficientes**

Term	Coef	SE Coef	T-Value	P-Value	VIF
Constant	0.184	0.234	0.79	0.44	
DIS	1.065	0.12	8.86	0.00	1.09
COM	0.955	0.12	7.98	0.00	1.1
AUD	0.816	0.127	6.43	0.00	1.27
GOV	10.648	0.0357	29.81	0.00	1.36
PROCePESS	11.017	0.0791	13.92	0.00	1.2
QIF	10.394	0.0765	13.6	0.00	1.14

DIS = Dispersão geográfica;

COM = Complexidade pelo tipo de atividade

STI = Sistemas de gestão

AUD = Serviços eletrônicos de auditoria fiscal

GOV = Governança;

PROCePESS = Processos e Pessoas;

QIF = Qualidade da Informação Fiscal

Logo, abaixo está demonstrada a equação de regressão construída e também pode-se perceber que as variáveis preditoras possuem uma relação positiva (linear) com a conformidade tributária. Ou seja, o aumento em qualquer variável do modelo influenciará no aumento da conformidade tributária.



O modelo de regressão mostrou uma relação da Conformidade Tributaria com as variáveis escolhidas como DIS, COM, AUD, GOV, PROC e PESSOAS e QIF e que qualquer variação nessas medidas interfere na conformidade tributária.

## 5 Considerações Finais

Lidar com temas tributários em pesquisas acadêmicas é verdadeiramente um desafio, assim como há diversidade tributária no cenário brasileiro, também é farto temas relevantes nesta área a serem explorados. O cenário digital de obrigações acessórias inovou os trabalhos e as atividades do setor fiscal, a entrega de informações em volume e de forma rápida, passou a ser atividades diárias nas empresas.

Em contrapartida, o mecanismo de inteligência tributária, por parte do fisco, também ganhou espaço neste cenário, por meio da facilidade para identificar ilícitos tributários, com a melhora nos processos e acesso rápido às informações, com uma fiscalização efetiva nas operações das organizações e cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

O tema central deste trabalho caminhou para a “Qualidade da Informação Fiscal e Conformidade Tributária dos tributos sobre vendas (ICMS e IPI) no Brasil”, bem como seu objetivo, foi o de verificar se existe associação entre a qualidade da informação fiscal e a conformidade dos tributos sobre vendas (ICMS e IPI) de empresas brasileiras.

Nesse contexto, este trabalho procurou trazer discussões sobre a qualidade das informações entregues (QIF) e a conformidade das obrigações fiscais (CT) no âmbito dos tributos sobre vendas ICMS e IPI, tema ainda não explorado na literatura.

O produto deste trabalho, e seus principais resultados, foi a apresentação de dados estatísticos descritivos, testes de correlação e testes qui-quadrado e testes de regressão, referentes as características tributárias identificadas dentro das organizações. Os parâmetros de medição da qualidade das informações foram atribuídos pelas medidas de notificações, retificações e atrasos das informações entregues ao governo e nesse sentido foi possível identificar que empresas ainda encontram dificuldade de entregar informações fiscais com qualidade, o que impactam na conformidade tributária medidas por autuações, controle de fornecedores e atrasos.

Com base em uma amostra de 100 organizações, foi possível observar no estudo um elevado número de empresas que retificam seus arquivos, e é claro, pontuar 268 arquivos retificados em um período de 24 meses é de fato um indicativo de geração de informações com qualidade duvidosa.

Os resultados mostram que notificações, autuações e ações de malha do fisco independem do porte da organização o que é possível inferir que o mecanismo de verificação de auditorias eletrônicas pode não estar levando em conta o porte da empresa, notadamente, erros, independentes do tamanho da organização são facilmente identificados.

Nesse sentido, a pesquisa também verificou se as empresas possuem mecanismos de mitigação de erros ou certificação da qualidade da informação fiscal - AUD, e constatou-se que o nível de utilização de sistemas que possibilitam o auxílio na verificação da qualidade da informação ainda é considerado baixo e, ainda assim, quando existem é necessário testar a eficiência destes, diante da alteração constante das normas tributárias.

O teste de regressão quando comparado Conformidade Tributárias e as mediadas de Governança (GOV) somadas as de processos e capacitação, revelaram uma relação positiva para com a qualidade da informação fiscal. Logo as medidas de governança tributária voltadas para os tributos indiretos e a Qualidade da Informação Fiscal são temas ainda incipiente na literatura acadêmica e que precisam de maior atenção nas empresas, uma vez que ficou evidenciado o baixo índice em políticas como: auditoria externa fiscal indiretos (revisão de obrigações acessórias); auditoria interna fiscal indiretos (departamento de conformidade tributária); consultoria tributária interna; consultoria tributária externa; área de gestão de risco (COSO, SOX) e; área de gestão de risco tributários (controles fiscais).

Observou-se que, no tocante a conformidade tributária – CT, estabelecida pelas obrigações pecuniárias vencidas e não pagas, autuações por erro na escrita fiscal e o cuidado no relacionamento com os fornecedores foram medidas que revelaram lacunas interessantes para avanços nas pesquisas. Medidas de conformidade fiscal estão estabelecidas em Leis e os resultados mostram que é necessário às empresas estabelecerem mecanismos para melhorarem o risco do não atendimento à conformidade.

A pesquisa revelou que uma grande parte das empresas não adotam medidas claras sobre a observação de idoneidade se seus fornecedores, e a atuação fiscal neste ponto é potencialmente relevante para caracterizar a conformidade tributária, saber de quem está comprando e comprar bem são medidas de controle fiscal independente se preços ou regiões ou outro aspectos favorecem a compra, porém estudar o nível de conformidade de seus fornecedores antes de concretizar as negociações comerciais é medida importante.

Em relação a complexidade tributária atribuída às indústrias e atividades de comércio, não houve variação significativa para validar a hipótese que as indústrias tendem ter maiores problemas de qualidade, seria necessário talvez, aumentar a amostra para identificar se a relação complexidade muda. Da mesma forma, a dispersão geográfica não se mostrou associação forte para a conformidade tributária, pelo menos é que apontou essa amostra.

Diante das razões apresentadas, entende-se que a hipótese H1 - Existe uma associação entre o QIF e a CT (Quanto maior o QIF, maior o nível de conformidade tributária), confirmou-se, visto que a qualidade da informação interfere na conformidade tributária – CT da

organização. Não basta somente entregar a informação, é necessário que ela esteja revestida de qualidade e, conseqüentemente, atenderá a conformidade, concretizado pela satisfação da obrigação principal nela declarada.

Já em H2 – Há relação entre a QIF e a Diversidade Geográfica (Quanto menor a QIF, maior o nível de diversidade geográfica), o estudo não mostrou resultados que a confirmassem, visto que, tanto empresas que operam em uma unidade da federação e outras que operam em mais de uma unidade tiveram problemas em conformidade e em qualidade da informação – QIF, porém os números entre estes dois cenários não foram suficientes para validar a hipótese.

E por fim, da mesma forma com a H3 – Há relação entre a QIF e a Complexidade dos Tributos sobre Vendas (Quanto maior o nível de complexidade dos tributos sobre vendas envolvidos, menor a QIF), embora confirmou-se problemas na qualidade da informação, os números apresentados não foram suficientes para confirmar se a indústria tem maior participação em relação a Qualidade e Conformidade quando comparado com as atividades comerciais.

Tanto os resultados apontados, ao longo de todo o trabalho, quanto a base teórica e metodologia da pesquisa, visaram contribuir com o arcabouço teórico sobre conformidade tributária CT, aumentar o conhecimento empírico em relação a qualidade da informação fiscal QIF no cenário de cumprimento de obrigações digitais no Brasil, e proporcionar aos profissionais envolvidos com a gestão tributária no Brasil uma atenção maior com a qualidade da informação fiscal produzida internamente.

Apesar de os resultados obtidos e as conclusões apresentadas serem importantes para o meio científico, deve-se considerar algumas limitações da pesquisa, como o número reduzido de 100 empresas respondentes que formam a amostra para a análise estatística descritiva simples, e a redução para 77 quando foi necessário expurgar os respondentes que revelaram para algumas questões não ter conhecimento. Diante do potencial contingente de contribuintes do ICMS e do IPI no cenário digital pode não representar fielmente o comportamento das empresas. Outra limitação foi a utilização de questionário auto-administrado pela plataforma em nuvem SurveyMonkey, com disparo eletrônico, com perguntas específicas da área tributária e de características particular das organizações, pode ter alcançado pessoas que não são da área específica, gerando o descarte do mesmo.

Sugere-se, para pesquisas futuras, a ampliação da amostra, procurando-se abrangência maior em todos estados da federação. Além disso, sugere-se a utilização do modelo direcionados para outros tributos como por exemplo as contribuições PIS e PASEP.

O modelo pode ser adaptado também para as informações fiscais dos tributos diretos, mais especificamente o Imposto e Renda (IR) e Contribuição Social Sobre Lucro (CSSL).

## Referências

- Alberti, M. J. (2016). *Impacto da implantação do SPED nas empresas do setor têxtil e de confecção, segundo a percepção dos gestores das empresas* (Dissertação de mestrado). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil.
- Aleixo, A. C. (2018). Identidade, processos e pessoas: Elementos estratégicos de gestão organizacional para apoio ao compliance. In E. Madruga, F. A. Silva, & F. R. Oliveira (Coord.), *Compliance tributário: Práticas, riscos e atualidades* (pp. 247-267). São Paulo: Realejo.
- Almeida, F. S. (2018). Compliance tributário: Contexto, atualidades, riscos e aplicação nas empresas. In E. Madruga, F. A. Silva, & F. R. Oliveira (Coord.), *Compliance tributário: Práticas, riscos e atualidades* (pp. 07-20). São Paulo: Realejo.
- Amaral, A. C. (2013). Governança tributária é imprescindível para todos os tamanhos de empresas. *Revista de Governança Tributária*, Edição Comemorativa - 19 anos do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT, 2-4. Recuperado de <https://view.publitas.com/ibpt/revista-governanca-tributaria-2011/page/1>
- Andrade, K. G. C. A. (2017). Da demora no julgamento dos processos administrativos fiscais – Da violação à garantia constitucional de celeridade prevista no art. 5º LXXVIII (emenda constitucional nº 45 ) – Da possibilidade de invalidação dos atos decisórios por abuso de poder. *Revista Âmbito Jurídico*, Recuperado de [www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=3278](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3278)
- Angelis, A. (2012). *A substituição tributária no ICMS: Problemas e possíveis soluções* (Monografia). Federação Nacional dos Fiscos Estaduais – FENAFISCO, Brasília, DF, Brasil.
- Antunes, G. A., & Costa, F. D. (setembro, 2007). Governança e qualidade da informação contábil: Uma investigação utilizando empresas brasileiras que aderiram ou não aos níveis diferenciados de governança da BOVESPA. *XXXI Encontro da ANPAD*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 16. Recuperado de [http://www.fucape.br/\\_public/producao\\_cientifica/2/artigo%20\(fabio%20costa\).pdf](http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/2/artigo%20(fabio%20costa).pdf)
- Antunes, J., Honorato, W. R., Antunes, G. M. B. (2007). A importância da atuação dos comitês de auditoria nos trabalhos dos auditores independentes de companhias abertas brasileiras. *Anais do Congresso do Instituto Internacional de Custos*, Universidade de Jean Moulin Lyon, Lyon, França, 10.
- Arndt, D., & Langbein, N. (2002). Data quality in the context of customer segmentation. *Proceedings of the Seventh International Conference on Information Quality*, Ulm, Germany, 47-60. Recuperado de <http://mitiq.mit.edu/ICIQ/Documents/IQ%20Conference%202002/Papers/DataQualityinTheContextofCustomerSegmentation.pdf>
- Arouck, O. (2011). *Dimensões e atributos de qualidade da informação propostos com base em revisão da literatura em língua inglesa* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Ciência da Informação, Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil.

- Assaf, A., Neto. (2007). *Estrutura e análise de balanços* (8a ed.). São Paulo: Atlas
- Associação Brasileira de Normas Técnicas. (2018). ISSO 31000, de 28 de março de 2018. Gestão de Riscos - Diretrizes, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Ayres, R. M., & Szuster, N. (2012). PIS/PASEP, COFINS E EFD-Contribuições: Aplicação da legislação na contabilidade tributária - percepção de especialistas em tributos. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 5(2), 222-255.
- Babbie, E. (1999). *Métodos de pesquisas de survey*. Belo Horizonte: UFMG.
- Barbosa, A. L., & Siqueira, R. B. (2001). *Imposto ótimo sobre o consumo: Resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro* (Texto para Discussão). Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Beasley, M. S., Branson, B. C., & Hancock, B. V. (2015). *Report of the current state of enterprise risk oversight. In Management Accounting Research Series* (6th ed.). Durham, NC: North Carolina State University.
- Beasley, M. S., Branson, B. C., & Pagach, D. (2015). An analysis of the maturity and strategic impact of investments in ERM. *Journal of Accounting and Public Policy*, 34(3), 219-243.
- Bertolucci, A. V. (2001). *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* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Bertolucci, A. V., & Nascimento, D. T. (2002). Quanto custa pagar tributos? *Revista de Contabilidade & Finanças*, 29, 55-67.
- Biava, R. Jr., & Oyadomari, J. C. T. (2010). Impactos da substituição tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 4(2), 71-91.
- Carvalho, R. E. (2005). *Tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil: Evolução e perspectivas* (Monografia). Escola de Administração Fazendária, Brasília, DF, Brasil.
- Collis, J., & Hussey, R. (2005). *Pesquisa em administração: Um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação* (2a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Comitê de Tecnologia da Informação da Receita Federal do Brasil. (2012). Resolução CTIR nº 4, de 25 de junho de 2012. Dispõe sobre a disponibilização do Sistema ContÁgil da Secretaria da Receita Federal do Brasil para uso das Administrações Tributárias dos estados e do Distrito Federal. Recuperado de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=38162>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (1992). *Internal Control – Integrated Framework*. United States.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*. United States.

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2017). *Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance*. United States.
- Constituição da República Federativa do Brasil: Promulgada em 5 de outubro de 1988*. (2012). (35a ed.). Brasília: Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados. Recuperado de [bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/.../constituicao\\_federal\\_35ed.pdf?...9](http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/.../constituicao_federal_35ed.pdf?...9)
- Conselho Nacional de Justiça. (2017). *Justiça em números: 2017 - Departamento de Pesquisas Judiciárias, Brasília*. Recuperado de [cnj.jus.br/: http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/12/b60a659e5d5cb79337945c1dd137496c.pdf](http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/12/b60a659e5d5cb79337945c1dd137496c.pdf)
- Conselho Nacional de Política Fazendária. (2005). Ajuste SINIEF 7, de 30 de setembro de 2005. Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. Recuperado de [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/AJ\\_011\\_05\\_007\\_05](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/AJ_011_05_007_05)
- Conselho Nacional de Política Fazendária. (2006). Convênio ICMS 143, de 15 de dezembro de 2006. Institui a Escrituração Fiscal Digital - EFD. Recuperado de [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2006/CV143\\_06](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2006/CV143_06)
- Conselho Nacional de Política Fazendária. (2009). Protocolo ICMS 66, de 03 de julho de 2009. Dispõe sobre a instituição do Sistema de Inteligência Fiscal (SIF) e intercâmbio de informações entre as unidades da Federação. Recuperado de [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2009/pt066\\_09](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2009/pt066_09)
- Conselho Nacional de Política Fazendária. (2011). Protocolo ICMS 3, de 01 de abril de 2011. Fixa o prazo para a obrigatoriedade da escrituração fiscal digital - EFD. Recuperado de [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt003\\_11](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt003_11)
- Conselho Nacional de Política Fazendária. (2013). Ajuste SINIEF 19, de 11 de outubro de 2013. Altera o Ajuste SINIEF 11/10, que autoriza as unidades federadas que identifica a instituir o Cupom Fiscal Eletrônico - CF-e e dispõe sobre a sua emissão por meio do Sistema de Autenticação e Transmissão de Cupom Fiscal Eletrônico - SAT-CF-e. Recuperado de [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2013/AJ\\_019\\_13](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2013/AJ_019_13)
- Conselho Nacional de Política Fazendária. (2013). Ajuste SINIEF 20, de 11 de outubro de 2013. Altera o Ajuste SINIEF 07/05, que institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. Recuperado de [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2013/AJ\\_020\\_13](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2013/AJ_020_13)
- Conselho Nacional de Política Fazendária. (2015). Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Recuperado de [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15).
- Conselho Nacional de Política Fazendária. (2016). Ajuste SINIEF 25, de 09 de dezembro de 2016. Altera o Ajuste SINIEF 02/09, que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital - EFD. Recuperado de [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2016/aj\\_025\\_16](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2016/aj_025_16)

- Corrêa, A. C. M. (2016). *O Sped e a racionalização das obrigações tributárias acessórias: Promessa ou realidade?* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Amazonas, Manaus, AM, Brasil.
- Corvalão, E. D. (2002). *Previsão da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços em Santa Catarina: Aplicação da abordagem geral para específico em modelos dinâmicos* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal De Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Costa, P. L. O. Neto. (2002). *Estatística* (2a ed.). São Paulo: Edgard Blücher.
- Cunha, A. S., Klin, I. V., Pessoa, O. A. G. (2011). *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional* (Nota Técnica). Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, Brasília, DF, Brasil.
- Das-Gupta, A. (2003, september). The Income Tax Compliance Cost of Corporations in India. *Planning Commission at the NIPFP*, New Delhi, India, 35. Recuperado de [www.planingcommission.nic.in/reports](http://www.planingcommission.nic.in/reports).
- Decreto n. 4.852, de 29 de dezembro de 1997.* Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação - RICMS. Recuperado de <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>
- Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007.* Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm)
- Decreto n. 6.759, de 05 de fevereiro de 2009.* Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6759.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6759.htm)
- Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010.* Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm)
- Decreto n. 8.950, de 29 de dezembro de 2016.* Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/decreto/D8950.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8950.htm)
- Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000.* Regulamenta a Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás. Recuperado de <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>
- Decreto n. 50.928, de 30 de junho de 2009.* Introduce alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS. Recuperado de [http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao\\_tributaria/decretos/dec50928.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/decretos/dec50928.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)

- Decreto n. 55.437, de 17 de fevereiro de 2010.* Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS Recuperado de <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2010/decreto-55437-17.02.2010.html>
- Decreto n. 97.409, de 22 de dezembro de 1988.* Promulgação à Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/D97409.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/D97409.htm)
- Delafiori, J. C. B. (2017). *Gestão Tributária e a sua necessidade iminente na rotina das empresas . Tributação em Negócios - FGV Direito, São Paulo, SP, Brasil.*
- D'Elboux, A. F. (2012). *O impacto da autuação fiscal no comportamento dos contribuintes do ICMS no Estado do Ceará* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE, Brasil. Recuperado de [http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/5885/1/2012\\_dissert\\_afdelboux.pdf](http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/5885/1/2012_dissert_afdelboux.pdf)
- Deloitte. (2013). *Compliance tributário no Brasil.* Recuperado de [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about)
- Dias, S. V. (2010). *Manual de controles internos: Desenvolvimento e implantação, exemplos e processos organizacionais.* São Paulo: Atlas.
- Dorantes, C. A., Li, C., Peters, G. F., & Richardson, V. J. (2013). The effect of enterprise systems implementation on the firm information environment. *Contemporary Accounting Research, 30*(4), 1427-1461
- Dulci, O. S. (2002). Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *Revista de Sociologia Política, 18*, 95-107.
- Dyreng, S. D., Hanlon, M., & Maydew, E. L. (2008). Long-Run Corporate tax avoidance. *The Accounting Review, 83*(1), 61-82
- Ellery, R., Jr., & Nascimento, A., Jr. (2017). Análise do ICMS e a questão federativa. In A. Sachsida (Coord.), *Tributação no Brasil: Estudos, ideias e propostas* (pp. 11-30). Brasília: IPEA.
- Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003.* Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm)
- Emenda Constitucional n.º 87, de 16 de abril de 2015.* Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm)
- Ernst & Young. (2013). *Tax View.* Recuperado <https://www.ey.com/br/pt/home>

- Farias, R. P., Luca, M. M. M., & Machado, M. V. V. (2009). A Metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(3), 55-71.
- Fabretti, L. C. (2006). Contabilidade tributária (10a ed.). São Paulo: Atlas.
- Fernandes, A. R. V., & Kirinus, J. B. (2012). *Principais dificuldades para a aplicação do sped contábil e fiscal* (Trabalho de pesquisa). Universidade da Região da Campanha, São Borja, RS, Brasil.
- Folloni, A., & Vosgerau, D. R. (2016). Impactos da guerra fiscal do ICMS e da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal sobre a Ordem Econômica. *Economic Analysis of Law Review*, 7(2), 496-510.
- Fujino, A. (2007). Gestão de serviços de informação no contexto da cooperação universidade empresa: Reflexões e perspectivas. In M. L. G. Lara, A. Fujino, & D. P. Noronha (Coord.), *Informação e contemporaneidade: Perspectivas*. Recife: Néctar.
- G1, Globo (2017, maio 19). Suspeita de sonegação de R\$ 2 bi impede vendas de refrigerantes Dolly em fábricas no interior e Grande SP. Recuperado de <https://g1.globo.com/sao-paulo/itapetininga-regiao/noticia/suspeita-de-sonegacao-de-r-2-bi-impede-vendas-de-refrigerantes-dolly-em-fabricas-no-interior-e-grande-sp.ghtml>
- Gallemore, J., & Labro, E. (2015). The importance of the internal information environment. *Journal of Accounting and Economics*, 60, 149-167.
- Geron, C. M. S., Finatelli, J. R., Faria, A. C. de, & Romeiro, M. C. do. (2009). SPED – Sistema público de escrituração digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5(2), 44-67.
- Giovanini, W. (2014). *Compliance: A excelência na prática*. São Paulo: Wagner Giovanini.
- Ghafoori, J., & Rahmani, M. (2017). Impacts of firms' internal information environment on tax avoidance (Case Study: Companies listed in tehran's stock exchange. *Revista Administração em Diálogo 19*(Edição especial), 1-14.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6a ed.). São Paulo: Atlas.
- Gomes, A. P. B. (2018). A Adoção de regras de compliance vinculadas à inidoneidade documental de fornecedores: Impacto no ICMS. In E. Madruga, F. A. Silva, & F. R. Oliveira (Coord.), *Compliance tributário: Práticas, riscos e atualidades* (pp. 129-146). São Paulo: Realejo.
- Grecco, G. B. (2014). *Proposta para mitigação do risco fiscal das organizações contábeis brasileiras* (Dissertação de Mestrado). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil.
- Gressler, L. A. (2004). *Introdução à pesquisa: Projetos e relatórios* (2a ed.). São Paulo: Loyola
- Hanlon, M. & Heitzman, S. (2009). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, North Carolina, United States of America, 127-178.

- Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. (2016). Quantidade de normas editadas no Brasil: 28 anos da Constituição Federal de 1988. Recuperado de [www.ibpt.com.br](http://www.ibpt.com.br)
- Kopczuk, W. (2006). Tax simplification and tax compliance: An economic perspective. *EPI Tax Project*, Washington, United States of America, 23.
- Langoni, C. A. F. (2018). A Importância da auditoria e da implementação de controles internos na mitigação dos riscos empresariais. In Madruga, E., Silva, F. A., & Oliveira, F. R. (Coord.), *Compliance Tributário: Práticas, riscos e atualidades* (pp. 43-52). São Paulo: Realejo.
- Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.* Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)
- Lei Complementar n. 1.320, de 06 de abril de 2018.* Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. Recuperado de <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=358736>
- Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.* Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm)
- Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.* Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L5172.htm)
- Lei n. 6.374, de 01 de março de 1989.* Dispõe sobre a instituição do ICMS. Recuperado de <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>
- Lei n. 7.014, de 04 de dezembro de 1996.* Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Recuperado de [http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/Lei701496\\_comnotas.pdf](http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/Lei701496_comnotas.pdf)
- Lei n. 8.137, de 25 de dezembro de 1990.* Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/CCIVil\\_03/leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/leis/L8137.htm)
- Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.* Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9613.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9613.htm)
- Lei n. 9.613, de 03 de março de 1999.* Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm)

- Lei n. 10.297, de 26 de dezembro de 1996.* Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Recuperado de [http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei\\_96\\_10297.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm)
- Lei n. 11.514, de 29 de dezembro de 1997.* Dispõe sobre infrações, penalidades e procedimentos específicos, na área tributária, e dá outras providências. Recuperado de [https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis\\_Tributarias/1997/Lei11514\\_97orig.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/1997/Lei11514_97orig.htm)
- Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007.* Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/CCIVil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)
- Lei n. 12.294, de 06 de março de 2006.* Altera a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Recuperado de <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=167959>
- Lei n. 12.846, de 01 de agosto de 2013.* Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm)
- Lei n. 13.918, de 22 de dezembro de 2009.* Dispõe sobre a comunicação eletrônica entre a Secretaria da Fazenda e o sujeito passivo dos tributos estaduais, altera a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, que instituiu o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências correlatas. Recuperado de <http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei-13918-22.12.2009.html>
- Lima, E. S. (2013). *Redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital - SPED* (Dissertação de Mestrado). Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, SP, Brasil.
- Lukic, M., S. R. (2017). ICMS: Entraves jurídicos e econômicos e propostas de melhoria. In A. Sachsida (Coord.), *Tributação no Brasil: Estudos, ideias e propostas* (pp. 31-64). Brasília: IPEA.
- Macedo, F. C., & Angelis, A. (2013). Guerra fiscal dos portos e desenvolvimento regional do Brasil. *REDES - Revista Desenvolvimento Regional*, 18(1), 185-212.
- Madeira, P. H. B. G. (2009). *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Madruça, E. (2018). Regras de Compliance Impactadas pelas Auditorias e Gestão de Estoques, após 10 anos de SPED. In E. Madruça, F. A. Silva, & F. R. Oliveira (Coord.), *Compliance tributário: Práticas, riscos e atualidades* (pp. 197-210). São Paulo: Realejo.

- Maneira, E. (2010). Considerações sobre o art. 166 do CTN e a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 124, 1-6.
- Manzi, V. A. (2008). *Compliance no Brasil: Consolidação e perspectivas*. São Paulo: Saint Paul.
- Marchand, D. (1990). Managing information quality. In I. Wormell (Coord.), *Information quality: definitions and dimensions*. London: Taylor Graham.
- Marconi, M. d., & Lakatos, E. M. (2000). *Metodologia científica: Ciência e conhecimento científico; métodos científicos; teoria, hipóteses e variáveis; metodologia jurídica*. São Paulo: Atlas.
- Marques, M. D. (2015). ICMS – regra matriz de incidência tributária. *Revista da Receita Federal: Estudos tributários e aduaneiros*, 123-147.
- Martins, V. G., de Oliveira, A. S., Niyama, J. K., & Diniz, J. A. (2014). Níveis diferenciados de governança corporativa e a qualidade da informação contábil durante o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. *ConTexto*, 14(27), 23-42.
- Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001*. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2158-35.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm)
- Mello, R. (2017, janeiro 18). Gestão dos Impostos Indiretos é Dificuldade em 89% das Empresas. *Jornal do Comércio*, Recuperado de [http://jcrs.uol.com.br/\\_conteudo/2017/01/economia/541600-gestao-dos-impostos-indiretos-e-dificuldade-em-89-das-empresas.html](http://jcrs.uol.com.br/_conteudo/2017/01/economia/541600-gestao-dos-impostos-indiretos-e-dificuldade-em-89-das-empresas.html)
- Minatel, J. A. (2015). Substituição tributária realça insegurança e a complexidade do sistema tributário. *Associação Brasileira de Advocacia Tributária*, São Paulo, SP, Brasil, 15. Recuperado de <http://www.abat.adv.br/substituicao-tributaria-realca-inseguranca-e-a-complexidade-do-sistema-tributario/>
- Miyoshi, R. K., & Nakao, S. H. (2012). Riscos de conformidade tributária: Um estudo de caso no estado de São Paulo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(14), 46-76.
- Moeller, R. R. (2007). *COSO enterprise risk management: Understanding the new integrated ERM framework*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Moraes, T. C. (2005). Os sujeitos dos deveres instrumentais. *Revista da Receita Federal: Estudos tributários e aduaneiros*, 2(1), 322-343.
- Moreira, A. M. (2009). *Não cumulatividade tributária na Constituição e nas Leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições Residuais* (Tese de Doutorado). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Moura, G. D. D., Franz, L., & Cunha, P. R. D. (2015). Qualidade da informação contábil em empresas familiares: Influência dos níveis diferenciados de governança da BM&FBovespa, tamanho e independência do conselho de administração. *Contaduría y administración*, 60(2), 423-446.

- Nascimento, E. Q. (2012). A controladoria fiscal como instrumento para mitigar o risco. *XIX Congresso Brasileiro de Custos*, Bento Gonçalves, RS, Brasil, 15. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/199/199>.
- Nazari, J. A., Kline, T., & Herremans, I. M. (2008). *Conducting survey research in management accounting*. Methodological Issues in Accounting Research: Theories, Methods and Issue. Zahirul Hoque: Spiramus.
- Negruni, M. (2018). O Compliance, a Tecnologia Digital e o SPED. In E. Madruga, F. A. Silva, & F. R. Oliveira (Coord.), *Compliance tributário: Práticas, riscos e atualidades* (pp. 147-156). São Paulo: Realejo.
- Nehmy, R. M. Q., & Paim, I. (1998). A desconstrução do conceito de “qualidade da informação”. *Ciência da Informação*, 27(1), 36-45.
- Nunes, G., Pinto, J. A., Campos, J., & Duarte, R. D. (2011). *Pesquisa Sped 2011*. Recuperado de <http://blog.bluetax.com.br/profiles/blogs/resultado-da-pesquisa-sped>.
- Oliveira, A. M., Neto. (2014). *Governança tributária: A importância dos sistemas de informação gerencial na identificação de riscos tributários* (Dissertação de Mestrado). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil.
- Oliveira, J. J. F. (2018). Correlação, convergência e discrepâncias entre os tributos de bases de incidência relacionadas: ISS, ICMS, IPI, CPRB, PIS/PASEP e COFINS. In E. Madruga, F. A. Silva, & F. R. Oliveira (Coord.), *Compliance tributário: Práticas, riscos e atualidades* (pp. 77-89). São Paulo: Realejo.
- Ornellas, R. S., & Takaoka, H. (2012). Qualidade da informação: Divergências no entendimento e propostas de novas construções conceituais. *Revista de Ciência e Tecnologias da Informação e Comunicação*, 19, 142-169.
- Pereira, F. A. A. (2015). *Tributação indutora e ICMS: A guerra fiscal no federalismo brasileiro* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.
- Pipino, L. L., Lee, Y. W., & Wang, R. Y. (2002). Data quality assessment. *Communications of the ACM*, 45(4), 211-218.
- PricewaterhouseCoopers. (2017). VAT compliance: The impact on business and how technology can help. Recuperado de [www.pwc.com/payingtaxes](http://www.pwc.com/payingtaxes)
- Proposta de Emenda à Constituição n. 31, de 09 de abril de 2007*. Altera o Sistema Tributário Nacional, unifica a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, dentre outras providências. Recuperado de <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=347421>
- Receita Federal do Brasil. (2015). Instrução Normativa RFB nº 1.598, de 09 de dezembro de 2015. Dispõe sobre o Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado. Recuperado de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=70204&visao=anotado>

- Receita Federal do Brasil. (2014). *Plano Anual da Fiscalização 2014*. Recuperado de [http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2015\\_03\\_05-plano-anual-da-fiscalizacao-2015-e-resultados-2014.pdf](http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2015_03_05-plano-anual-da-fiscalizacao-2015-e-resultados-2014.pdf)
- Receita Federal do Brasil. (2017). *Carga Tributária no Brasil 2016: Análise por tributos e bases de incidência*. Recuperado de <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>
- Receita Federal do Brasil. (2017). *Plano Anual da Fiscalização 2017*. Recuperado de <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/auditoria-fiscal>
- Receita Federal do Brasil. (2018). *Estudos Tributários RFB*. Recuperado de <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>
- Resolução n.º 13. de 25 de abril de 2012*. Estabelece alíquotas do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm)
- Roseno, E. (2012). *Sistema público de escrituração digital contábil: Impactos nas práticas de controle interno e gestão de riscos de empresas participantes do projeto piloto da Receita Federal* (Dissertação de Mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, SP, Brasil.
- Rossi, M. C. (2017). *Proposta de modelo de gestão de riscos tributários em instituições financeira* (Dissertação de Mestrado). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil.
- Sabbag, E. (2011). *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva.
- Sachsida, A. (2015). *Considerações econômicas, sociais e morais sobre a tributação*. São Luís: Resistência Cultural
- Sanches, M. V. (2007). *Sistemas de controles internos e de fiscalização em demonstrações contábeis: Uma análise crítica de normas específicas* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Schwolow, S., & Jungfalk, M. (2009). *The information value chain: Strategic information management for competitive advantage* (Bachelor's Project). Copenhagen Business School. Recuperado de <http://www.informationvaluechain.com/>
- Silva, M. H. L. F. da, Barbosa, N. M. S., & Rodrigues, A. J. S. da. (2013). A importância do uso de ferramentas de software na auditoria eletrônica de estoques fiscais. *Revista Gestão Contábil*, 2(1), 12-27.
- Silva, A. F., Passos, G. R. P., Gallo, M. F., Peters, M. R. S. (2013). SPED - Sistema público de escrituração digital: Influência nos resultados econômico-financeiros declarados pelas empresas. *RBGN Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15(48), 445-462.

- Valente, N. T., & Fujino, A. (2016). Atributos e dimensões de qualidade da informação nas ciências contábeis e na ciência da informação: Um estudo comparativo. *Perspectivas em Ciência da Informação*, 21(2), 141-167.
- Varsano, R. (1997, junho). Guerra fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde. *Políticas Industriais Descentralizadas*, Brasília, DF, Brasil, 17.
- Vergara, S. C. (2007). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração* (9a ed.). São Paulo: Atlas.
- Vieira, M. R., Figueiredo, J. M., Liberatti, G., & Viebrantz, A. F. M. (2012). Bancos de Dados NoSQL: Conceitos, ferramentas, linguagens e estudos de casos no contexto de big data. *Simpósio Brasileiro de Bancos de Dados - USP*, São Paulo, SP, Brasil, 30. Recuperado de [http://data.ime.usp.br/sbbd2012/artigos/pdfs/sbbd\\_min\\_01.pdf](http://data.ime.usp.br/sbbd2012/artigos/pdfs/sbbd_min_01.pdf).
- Viscelli, T. R., Hermanson, D. R., & Beasley, M. S. (2017). The Integration of ERM and Strategy: Implications for corporate governance. *American Accounting Association*, 31(2), 69-82.
- Zittei, M. V., & Amorim, A. F. (2014). Governança tributária empresarial após Implantação de Governo Eletônico. *11th International Conference on Information Systems and Technology Management – CONTECSI*, São Paulo, SP, Brasil, 19.

## Apêndice A – Questionário

<https://pt.research.net/r/D9TSLFD>

sage

A **Sage**, em parceria com a **Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP)**, convida você a participar de uma pesquisa intitulada "**QUALIDADE INTERNA DA INFORMAÇÃO FISCAL E NÍVEL DE COMPLIANCE DOS TRIBUTOS SOBRE VENDAS NO BRASIL**".

A pesquisa tem como objetivo identificar a qualidade interna da informação fiscal e o compliance dos tributos sobre vendas (ICMS/IPI) no Brasil. O estudo também permitirá a promoção de discussões relevantes sobre o tema e melhorias das empresas, otimizando a rotina contábil e evitando multas e autuações.

O questionário possui **26 perguntas**, com duração aproximada de resposta entre **10 a 15 minutos**. Serão considerados apenas os questionários respondidos por completo.

O caráter ético da pesquisa assegura a preservação da identidade dos participantes e da organização.

### BENEFÍCIOS

- Acesso a um sumário executivo **EXCLUSIVO** dos resultados e a cópia digital completa da Dissertação de Mestrado.
- Ganhe **100%** de desconto no treinamento on-line "**Gestão de Compliance Tributário**" ministrado pelo **prof. Josué Pereira**, com carga horária de **6 horas**, que acontecerá **ao vivo** no dia **12/09/2018**, das **9h às 16h**.\*

\*O treinamento será gravado e também ficará disponível aos participantes que não conseguirem disponibilidade de horário para a opção ao vivo. A equipe Sage entrará em contato por email e, se necessário, telefone para realização da inscrição até 48 horas antes do treinamento. Por isso, confirme se o email e telefone estão corretos para garantir a inscrição.

0 de 26 respondida(s)

### Equipe de Pesquisa

#### **Josué Pereira**

Mestrando em Ciências Contábeis pela FECAP/SP. Possui MBA em Gestão e Estratégia em Negócios pela Faculdade de Informática e Administração Paulista (FIAP) e é pós-graduado em Direito Tributário pela Escola Paulista de Direito (EPD). Professor em cursos de pós-graduação e contador com mais de 15 anos atuando em diversas empresas.

#### **Prof. Dr. Tiago Slavov**

Mestre e Doutor em Contabilidade. Pesquisador do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da FECAP/SP.

### Apoio



### Parceria



\* 1. Para qual e-mail gostaria que enviássemos o Sumário Executivo EXCLUSIVO dos resultados, a versão digital da Dissertação de Mestrado e voucher com DESCONTO de 100% no curso?

\* 2. Para garantir o recebimento e validar os benefícios acima, pedimos também um número de telefone.

\* 3. Receita Bruta da Empresa em 2017 - Caso você atue em um grupo empresarial, considerar o questionário para a MAIOR empresa comercial ou industrial do grupo.

- Até R\$ 4.8 milhões
- Acima de R\$ 4.8 milhões até R\$ 78 milhões - Lucro Presumido
- Acima de R\$ 4.8 milhões até R\$ 78 milhões - Lucro Real
- Acima de R\$ 78 milhões até R\$ 300 milhões
- Acima de R\$ 300 milhões até R\$ 1.8 bilhões
- Acima de R\$ 1.8 bilhões

**\* 4. Localização da Sede**

- AC
- AL
- AP
- AM
- BA
- CE
- DF
- ES
- GO
- MA
- MT
- MS
- MG
- PA
- PB
- PR
- PE
- PI
- RJ
- RN
- RS
- RO
- RR
- SC
- SP
- SE
- TO

**\* 5. Possui estabelecimentos em quais Unidades Federadas:** AC AL AP AM BA CE DF ES GO MA MT MS MG PA PB

---

 PB PR PE PI RJ RN RS RO RR SC SP SE TO

**\* 6. Número de estabelecimentos produtivos (Comércio/Indústria):**

**\* 7. Atividade Principal: (Ex. indústria de:" \_\_\_\_ " ou Comercio de " \_\_\_\_ ")**

**\* 8. Características da atividade**

- Indústria/Comércio
- Importação/Exportação
- Distribuição/Serviços
- Outro (especifique)

**\* 9. Qual o Sistema de Gestão (ERP) utilizado pela Empresa no Período de 2016 e 2017?**

- Sage Enterprise Management
- Oracle
- TOTVS
- SAP
- Outro (especifique)

**\* 10. A empresa fez uso de serviços eletrônicos de auditoria fiscal em suas obrigações acessórias nos anos de 2016 e 2017?**

- Não
- Sim
- Não tenho conhecimento

**\* 11. Responsabilidade pela entrega das obrigações fiscais acessórias:**

- Própria (Departamento Fiscal Interno)
- Terceiros (Escritório de Contabilidade/BPO)
- Ambas (Própria e Terceiros)

**\* 12. Assinale abaixo as medidas de Governança tributária adotadas pela companhia:**

- Auditoria Externa Contábil
- Auditoria Externa Fiscal Indiretos (Revisão de Obrigações Acessórias)
- Auditoria Interna Contábil
- Auditoria Interna Fiscal indiretos (Departamento de Compliance)
- Consultoria Tributária Interno
- Consultoria Tributária Externo
- Área de Gestão de Risco (Coso, SOX)
- Área de Gestão de Riscos Tributários (controles fiscais)
- Outro (especifique)
- Quais medidas que não as anteriores são adotadas pela empresa em relação ao Risco Fiscal?

**\* 13. A empresa possui programa de capacitação continuada dos profissionais da área tributária?**

- Não
- Sim
- Não tenho conhecimento

**\* 14. Qual é a formação predominante das pessoas envolvidas com as atividades tributárias?**

- Direito
- Contabilidade
- Outro (especifique)

\* 15. Sua empresa efetua revisão sistemática de cadastro dos produtos (dados, NCM) e de alíquotas?

- Não
- Sim
- Não tenho conhecimento

\* 16. A empresa adota o sistema de Manifestação do Destinatário (Registro de Eventos das Notas Fiscais Eletrônicas) de todas as Notas Fiscais de Entradas?

- Não
- Sim
- Não tenho conhecimento

\* 17. A empresa possui ou possuiu débito de ICMS declarado e não pago nos períodos de 2016 e 2017, exceto os débitos em discussão Judicial?

- Não.
- Sim, com até 2 meses de atraso.
- Sim, com até 6 meses de atraso.
- Sim, com mais de 6 meses de atraso.
- Não tenho conhecimento

\* 18. A Empresa foi autuada pela inconsistência de dados nos períodos de 2016 e 2017 - (ICMS/IPÍ)?

- Não
- Não tenho conhecimento
- Sim. Quantidade de autuações:

\* 19. A empresa adota algum procedimento de avaliação de seus Fornecedores quanto à Conformidade Tributária? (comprar de Fornecedores Adimplentes junto ao Fisco, por exemplo).

- Não
- Sim
- Não tenho conhecimento

**\* 20. A empresa recebeu notificações originadas pela inconsistência de dados em relação ao ICMS/IPI nos anos de 2016 e 2017?**

- Não, não recebeu notificações.
- Não tenho conhecimento
- Sim. Quantidade de notificações:

**\* 21. Houve retificações dos arquivos EFD ICMS/IPI transmitidos para o Fisco nos anos de 2016 e 2017?**

- Não, não houve retificações.
- Não tenho conhecimento.
- Sim. Quantidade de retificações:

**\* 22. Houve entregas em atraso dos arquivos EFD ICMS/IPI transmitidos para o Fisco nos anos de 2016 e 2017?**

- Não, não houve atrasos.
- Não tenho conhecimento.
- Sim. Quantidade de arquivos em atraso:

**\* 23. Qual é a sua área de atuação dentro da organização:**

- Fiscal/Tributária
- Consultiva Interna
- Contabilidade
- Jurídica
- Outra (especifique)

**\* 24. Qual é o cargo que ocupa na organização?**

- Auxiliar/Assistente
- Analista/Coordenação
- Gerencia/Direção
- Outro (especifique)

**\* 25. A empresa possui orçamento anual destinado a contratação de produtos/serviços de compliance tributário/fiscal?**

- Sim
- Não
- Não tenho conhecimento

**\* 26. A empresa pretende contratar uma consultoria para implantação de controle da produção e do Estoque (Bloco K) quando entrar na obrigatoriedade de entregar a escrituração completa?**

- Sim
- Não
- Não tenho conhecimento