

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

LUCIANA IBIAPINA LIRA AGUIAR

**A GOVERNANÇA CORPORATIVA TRIBUTÁRIA COMO REQUISITO PARA O
EXERCÍCIO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL**

**SÃO PAULO
2015**

LUCIANA IBIAPINA LIRA AGUIAR

**A GOVERNANÇA CORPORATIVA TRIBUTÁRIA COMO REQUISITO PARA O
EXERCÍCIO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL**

Dissertação apresentada na Escola de Direito
da Fundação Getulio Vargas no Programa de
Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento
como requisito parcial para conclusão do curso
de Mestrado Profissional

Orientadora: Prof^a. Dra. Elidie Palma Bifano

SÃO PAULO
2015

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. A Governança Corporativa Tributária como Requisito da Atividade Empresarial. 2015. 236

Orientador: Elidie Palma Bifano

Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas.

1. Governança corporativa. 2. Administração tributária. 3. Desenvolvimento organizacional. I. Bifano, Elidie Palma. II. Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. III. Título.

CDU 65.012.432

LUCIANA IBIAPINA LIRA AGUIAR

**A GOVERNANÇA CORPORATIVA TRIBUTÁRIA COMO REQUISITO PARA O
EXERCÍCIO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL**

Dissertação apresentada na Escola de Direito
da Fundação Getulio Vargas no Programa de
Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento
como requisito parcial para conclusão do curso
de Mestrado Profissional.

Data de Aprovação:

____/____/____

Banca Examinadora:

Profª. Dra. Elidie Palma Bifano (Orientadora)

Prof. Celso Giacometti

Prof. Dr. Osvaldo Santos de Carvalho

Prof. Dr. Roberto França Vasconcellos

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho ao que há de mais precioso na minha vida: a minha família.

Aos avós que já não estão mais aqui, mas que plantaram as primeiras sementes do amor pelos livros e pelas ciências sociais.

A minha tia Helena, professora doutora, que ama a educação e consegue inspirar a todos com sua ativa participação em nossas vidas acadêmicas.

Aos meus pais, Carlos e Helane, que nunca mediram esforços para que tivéssemos o direito e as condições de escolhermos nossos caminhos na vida. Aos 41 anos posso garantir: não há pais melhores do que vocês!

As minhas irmãs Titina e Bié que provam todos os dias que longe é um lugar que realmente não existe.

Ao Claudio, meu melhor amigo, meu amor, meu parceiro na missão mais importante da minha vida e em todas as outras.

Para Luiza e Julia. As razões não precisam ser ditas. Na verdade, vocês são a razão de tudo!

Arrisquei-me por um caminho. Sem calcular, em um primeiro instante, mas bem pensado nos últimos anos. Este trabalho é o espelho disso.

Não sou apenas advogada atuante na área tributária. Sou Economista e Contadora. Fui auditora e consultora tributária e nesse percurso me aproximei da área societária, tão desafiadora e complexa quanto o Direito Tributário.

Estudar o tema Governança Corporativa Tributária, que abarca conhecimentos de áreas diferentes, proporcionou a aplicação e o aprofundamento da bagagem que venho adquirindo durante minha vida acadêmica e profissional.

Mais do que isso, ao buscar a especialização no Direito, realizei que o saber é divisível apenas didaticamente, podendo ser muito mais rico e revelador quando as barreiras são eliminadas. (Luciana Aguiar)

AGRADECIMENTOS

Divido o meu agradecimento por grupos:

Aos colegas, professores e coordenador

Da 1^a Turma de Mestrado Profissional de Direito e Desenvolvimento da FGV e do Brasil por compartilharem e construírem esta rica experiência de vida. A seriedade com que todos encaramos a missão e a qualidade dos colegas e professores tornaram o Mestrado uma oportunidade única de amadurecimento e aprendizado. Neste grupo estão incluídos os queridos colegas Airton e Vivi que nos acompanharam por parte do percurso e deixaram suas marcas assim como Vanessa Canado, Osny Filho e Mauricio Chavenco que nos apoiaram todo tempo! Agradeço especialmente ao Prof. Roberto França Vasconcellos que, na qualidade de segundo membro da banca examinadora, acompanhou este trabalho em todos os seus estágios e contribuiu de forma significativa para esta realização.

Aos amigos

Que se fazem presentes em todos os momentos, incluindo o Mestrado. Minha querida amiga Nereida Horta com quem conversava quando nasceu a ideia do tema dessa dissertação. Ana Paula Passoni que fez um laboratório comigo sobre diversas questões abordadas neste trabalho. Diego Fresco, Carla Patochi, Maria José Cury e Nara Taga pelas trocas de informações e conversas, empréstimos de livros e *papers* e pelos importantes contatos. Acima de tudo agradeço por serem meus amigos e se contagiem pelo meu entusiasmo!

Aos profissionais e empresas

Que compartilharam comigo os últimos 20 anos da minha vida.

A **PwC** berço das minhas experiências profissionais. Sempre terei orgulho em pertencer.

Aos amigos do escritório **Bocater, Camargo Costa e Silva Advogados**. Agradeço especialmente aos queridos Francisco Costa e Silva, João Laudo de Camargo e Maria Isabel Bocater. Terei gratidão eterna pelo carinho com que me receberam e pelo aprendizado. Vocês são meus mestres!

Ao escritório **Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados** onde já me sinto em casa. Grupo que valoriza o conhecimento, o trabalho primoroso e o trabalho em equipe. A Thaissa e Gisele, pelas contribuições valiosas na revisão da formatação e dos gráficos e esquemas dessa dissertação.

A todos os clientes que propuseram e apresentaram-me questões e desafios.

As empresas e profissionais que aceitaram participar do processo de entrevista proposto nesta pesquisa. Não irei nominá-los em respeito à confidencialidade, mas ressalto que a colaboração foi inestimável e essencial.

A Fundação Getulio Vargas pelo pioneirismo no Mestrado Profissional em Direito.

A minha família

Em uma família de engenheiros (pai, irmãs, cunhado e marido) e professoras (mãe e Tia Helena), tenho orgulho de registrar que todos não só acompanharam-me, como também cumpriram a saga de ler este trabalho durante a sua realização e fizeram contribuições preciosas e indispensáveis! Mais do que esta contribuição, o apoio incondicional, o amor e a nossa união formam o alicerce da minha vida.

A Elidie Palma Bifano

Que se enquadra em todos os grupos anteriores. Uma relação tão especial quanto rara. Obrigada por tudo e principalmente por primar pelo rigor técnico tanto na vida profissional, quanto acadêmica. Certamente isso fez e faz toda a diferença! Obrigada por estar ao meu lado em todos os momentos nestes últimos 18 anos. É uma enorme satisfação compartilhar mais este momento com você.

Ao Claudio

Meu amor e companheiro de vida. Sem você eu não seria quem sou. Sua existência ao meu lado me faz uma pessoa melhor.

A Luiza e Julia

Espero que se orgulhem da mamãe. As palavras não são capazes de expressar o que vocês significam na minha vida.

Meu verdadeiro aprendizado, minha verdadeira missão e razão de minha existência: ser mãe de vocês.

Isso sempre estará acima de todas as coisas.

RESUMO

O estudo tem como objetivo a investigação da governança tributária a partir de duas diferentes abordagens denominadas “perspectiva corporativa” e “perspectiva do desenvolvimento”. A perspectiva corporativa é o foco principal das análises propostas.

O tema parte da premissa de que as boas práticas de governança podem gerar benefícios, quer para a empresa que a pratica, quer para o País que a aplica de forma principiológica, enquanto Estado e parte da relação tributária. Neste contexto o trabalho propõe uma reflexão sobre o conceito de Governança Corporativa Tributária, seus princípios e questões centrais.

Também se busca descrever, em linguagem objetiva, os aspectos jurídicos aplicáveis à governança corporativa tributária, bem como outros aspectos fundamentais relacionados à gestão empresarial, tais como estrutura de gerenciamento e práticas salutares de governança.

Por fim, é objetivo complementar deste trabalho, proporcionar o diálogo entre aspectos de interesse tanto dos advogados quanto dos profissionais da área de gestão empresarial, por isso elegeu-se uma proposta interdisciplinar de estudo e abordagem do tema.

O desenvolvimento da pesquisa permite concluir que para que a Governança Corporativa Tributária seja eficazmente adotada na comunidade empresarial, a forma como se dá a relação Fisco-Contribuinte é determinante. Ademais, a adoção de princípios de boas práticas de governança tributária proporciona benefícios para a atividade empresarial na medida em que reduz riscos reputacionais, aumenta o nível de confiança na empresa por parte de seus *stakeholders*, minimiza riscos associados à ocorrência de sanções pecuniárias, bem como reduz riscos decorrentes de incertezas inerentes ao processo de tomada de decisão.

Palavras-chave: Governança Corporativa, Governança Corporativa Tributária, Gestão de Tributos.

ABSTRACT

The aim of the study is to investigate tax governance comparing two different approaches called "corporate perspective" and "the development perspective". The corporate perspective is the main focus of the proposed analysis.

The material starts with the premise that good governance practices can generate mutual benefits for the practicing company as well as for the country (both as responsible for Tax Policies and as Tax administration) that adheres to its principles. In this context, the paper proposes a reflection on the concept of Tax Corporate Governance, its principles and core issues. The paper also seeks to describe, in objective language, the legal aspects applicable to Tax Corporate Governance, as well as other fundamental aspects related to business management, such as management structure and best practices of governance.

Finally, an additional goal of this dissertation is to provide a common frame of reference for aspects which interest both lawyers and business management professionals. For this reason an interdisciplinary research method approach was chosen.

The development of this study shows that in order for Tax Corporate Governance to be effectively adopted throughout the business community, the way it treats the interface between state and society is crucial. Moreover the adoption of good tax governance principles actively practiced provides benefits to business activity as it reduces reputational risks, increases confidence level of the company's stakeholders, minimizes risks associated with the occurrence of penalties, as well as reducing risks arising from inherent uncertainties within the decision-making process.

Keywords: Corporate Governance, Tax Corporate Governance, Tax Management.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

| | |
|--|-----|
| QUADRO 1 - DEFINIÇÕES DE CONCEITOS RELACIONADOS À BUSCA DO SABER | 24 |
| QUADRO 2: CLASSIFICAÇÃO E SUBCLASSIFICAÇÃO DOS FATORES DE RISCO..... | 87 |
| QUADRO 3: MATRIZ DE CLASSIFICAÇÃO DOS CONTRIBUINTES..... | 162 |
| | |
| GRÁFICO 1: - ADERÊNCIA ÀS MELHORES PRÁTICAS DE GOVERNANÇA | 42 |
| GRÁFICO 2: REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS | 146 |
| | |
| ESQUEMA 1: RAZÕES DE INTERESSE DA OCDE PELAS MELHORES PRÁTICAS DE GOVERNANÇA | 34 |
| ESQUEMA 2: GOVERNANÇA CORPORATIVA – LINHA DO TEMPO | 48 |
| ESQUEMA 3: PRINCÍPIOS DA GOVERNANÇA CORPORATIVA | 49 |
| ESQUEMA 4: DEMONSTRAÇÃO DOS PARTÍCIPES DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA..... | 52 |
| ESQUEMA 5: CICLO DE VIDA DA TRIBUTAÇÃO | 71 |
| ESQUEMA 6: ETAPAS NECESSÁRIAS AO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA | 72 |
| ESQUEMA 7: GOVERNANÇA CORPORATIVA TRIBUTÁRIA: DEFINIÇÃO E PRINCÍPIOS | 82 |
| ESQUEMA 8: QUESTÕES CENTRAIS DA GOVERNANÇA CORPORATIVA TRIBUTÁRIA | 83 |
| ESQUEMA 9: ELEMENTOS NECESSÁRIOS PARA A GESTÃO TRIBUTÁRIA | 84 |
| ESQUEMA 10: CICLO DA GESTÃO DE RISCO | 91 |
| ESQUEMA 11: RELACIONAMENTO ENTRE OS COMPONENTES DA ESTRUTURA PARA GERENCIAR RISCOS | 92 |
| ESQUEMA 12: DESENVOLVIMENTO DE SISTEMA DE GESTÃO | 93 |
| ESQUEMA 13: RELACIONAMENTOS ENTRE OS PRINCÍPIOS DA GESTÃO DE RISCOS, ESTRUTURA E PROCESSO | 94 |
| ESQUEMA 14: ÁRVORE DE DECISÃO PARA AVALIAÇÃO DE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLES.... | 111 |
| ESQUEMA 15: ASPECTOS E AS PRÁTICAS SALUTARES DE GESTÃO TRIBUTÁRIA | 118 |
| ESQUEMA 16: BUSCA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA | 138 |
| ESQUEMA 17: ASPECTOS JURÍDICOS E AS PRÁTICAS SALUTARES | 147 |
| | |
| TABELA 1: RELAÇÃO ENTRE O VALOR DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO E O PIB, POR PAÍS (2011)..... | 161 |

LISTA DE ABREVIATURAS

- ABRASCA** - Associação Brasileira das Companhias Abertas
- AICPA** - Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
- ABNT** - Associação Brasileira de Normas Técnicas
- ATO** - *Australian Taxation Office*
- BEPS** - *Project on Base Erosion and Profit Shifting*
- CARF** - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
- CF/88** – Constituição Federal Brasileira promulgada em 1988
- CFC** – Conselho Federal de Contabilidade
- CMN** – Conselho Monetário Nacional
- CODECON** - Código de Defesa do Contribuinte
- COSO** - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*
- CPC** – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
- CSRF** – Câmara Superior de Recursos Fiscais
- COFINS** – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- CONFAC** - Conselho Nacional de Políticas Fazendárias
- COSIT** - Coordenação-Geral de Tributação
- CVM** – Comissão de Valores Mobiliários
- CTN** – Código Tributário Nacional
- DECRED** - Declaração de Operações com Cartões de Crédito
- DMED** - Declaração de Serviços Médicos e de Saúde
- DCTF** – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
- DIPF** – Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física
- DIPJ** – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica
- DIRF** – Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
- FASB** – Financial Accounting Standards Board
- FEBRABAN** – Federação Brasileira dos Bancos
- FIESP** – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
- FIN48** - FASB Interpretation n. 48
- FGV** – Fundação Getulio Vargas
- GETAP** - Grupo de Estudos Tributários Aplicados
- IBASE** - Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas
- IBCA** - Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração

IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

IGCX - Índice de Governança Corporativa Diferenciada

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte interestadual, intermunicipal e de Comunicação

IN – Instrução Normativa

IRS - *Internal Revenue Services*

IRPJ – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

ISS – Imposto sobre Serviço

LSA – Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (**Lei das Sociedades Anônimas**)

MP – Medida Provisória

NBR - denominação de norma da ABNT

NEF – Núcleo de Estudos Fiscais (FGV)

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

OCDE - Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico

PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board

PIS – Programa de Integração Social

PREVI - Código de Defesa do Contribuinte

PREVIC – Superintendência Nacional de Previdência Complementar

RFB – Receita Federal do Brasil

RIR/99 – Regulamento de Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto 3000

RTT – Regime Tributário de Transição

SEC - Securities and Exchange Commission

SINTEGRA - Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços

SISCOSERV - Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio

SPED - Sistema de Escrituração Pública Digital

SOX - Lei Sarbanes-Oxley

SRF – Secretaria da Receita Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJ – Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

| | | |
|----------|---|----|
| 1. | INTRODUÇÃO..... | 16 |
| 1.1. | Considerações metodológicas | 17 |
| 1.1.1. | Problema..... | 17 |
| 1.1.2. | Justificativa do Tema..... | 18 |
| 1.1.3. | Tipo de Pesquisa..... | 19 |
| 1.1.4. | ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO | 21 |
| 1.2. | Interdisciplinaridade necessária à pesquisa | 22 |
| 2. | VISÃO CONCEITUAL DA GOVERNANÇA CORPORATIVA E SUAS ORIGENS | 29 |
| 2.1. | Origem e relevância da Governança Corporativa | 29 |
| 2.2. | A governança como parte do desenvolvimento..... | 35 |
| 2.3. | A Governança Corporativa no Brasil: Breve histórico..... | 38 |
| 2.4. | Governança Corporativa: Tendências atuais | 42 |
| 2.5. | Princípios gerais da Governança Corporativa | 44 |
| 2.6. | Resumo Esquemático | 48 |
| 3. | GOVERNANÇA CORPORATIVA TRIBUTÁRIA: DEFINIÇÕES E CONCEITOS GERAIS..... | 50 |
| 3.1. | A relação jurídica tributária..... | 50 |
| 3.1.1. | Dos elementos constitutivos da relação jurídica tributária..... | 53 |
| 3.2. | Governança Corporativa Tributária..... | 58 |
| 3.3. | Dos princípios da Governança Corporativa aplicados ao contexto tributário | 60 |
| 3.4. | Questões centrais da Governança Corporativa Tributária..... | 65 |
| 3.4.1. | Conflitos e custos de agência | 66 |
| 3.4.2. | Alinhamento de Interesses..... | 68 |
| 3.4.3. | Forças de Controle..... | 69 |
| 3.5. | Gestão dos tributos e suas etapas..... | 70 |
| 3.5.1. | Planejar: O que é? | 72 |
| 3.5.2. | Cumprimento das obrigações | 74 |
| 3.5.2.1. | Da Obrigaçāo Principal | 75 |
| 3.5.2.2. | Da Obrigaçāo Acessória | 77 |
| 3.5.3. | Do acompanhamento das controvérsias | 80 |
| 3.6. | Resumo Esquemático | 82 |

| | | |
|--------|--|-----|
| 4. | ASPECTOS RELEVANTES DA GOVERNANÇA CORPORATIVA TRIBUTÁRIA LIGADOS À GESTÃO EMPRESARIAL | 84 |
| 4.1. | Estrutura de gerenciamento e gestão | 85 |
| 4.2. | Compliance e controles internos | 99 |
| 4.2.1. | Práticas salutares | 102 |
| 4.3. | Indicadores e métricas | 104 |
| 4.4. | Outros aspectos fundamentais | 107 |
| 4.4.1. | Precisão e confiabilidade | 107 |
| 4.4.2. | Transparência e qualidade de decisão | 109 |
| 4.4.3. | Estrutura de governança corporativa tributária: órgãos de controle e envolvimento da administração..... | 110 |
| 4.4.4. | Público de Interesse | 113 |
| 4.4.5. | Contratação externa de serviços jurídicos tributários..... | 115 |
| 4.5. | Resumo Esquemático | 118 |
| 5. | GOVERNANÇA CORPORATIVA TRIBUTÁRIA: ASPECTOS JURÍDICOS | 119 |
| 5.1. | Estruturação e reestruturação de negócios: aspectos tributários | 119 |
| 5.2. | Entendimento do Sistema Tributário Brasileiro | 126 |
| 5.3. | Ponderações dos princípios básicos constitucionais..... | 132 |
| 5.3.1. | Direitos individuais (Estado de Direito) e capacidade contributiva (Estado Social) 132 | |
| 5.3.2. | Segurança Jurídica..... | 135 |
| 5.4. | Dever de observância de disposições legais (não tributárias) e regulatórias (normas cogentes) | 138 |
| 5.5. | Responsabilidade Tributária | 140 |
| 5.6. | Resumo Esquemático | 146 |
| 6. | GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA: PERSPECTIVA DO DESENVOLVIMENTO .. | 148 |
| 6.1. | Como a Governança Tributária pode contribuir para a administração tributária: mudanças de paradigmas | 148 |
| 6.2. | Como o Estado e a administração tributária podem promover a Governança Tributária | 158 |
| 6.3. | Breves comentários sobre a experiência australiana: um convite à reflexão | 162 |
| 6.4. | A importância do Código do Contribuinte | 166 |
| 6.4.1. | Os Códigos de Defesa do Contribuinte vigentes no Brasil | 176 |
| 7. | CONCLUSÃO..... | 177 |

| | |
|---|-----|
| 8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 180 |
| Livros, Artigos e bibliografia em geral | 180 |
| Documentos Jurídicos e Normativos | 197 |
| ANEXOS | 204 |
| ANEXO A | 205 |
| ANEXO B | 206 |
| ANEXO C | 209 |
| ANEXO D: | 213 |

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, tomaram corpo as reflexões sobre o tema governança tributária, conceito que abrange um conjunto de procedimentos e processos que buscam garantir o cumprimento das boas práticas tributárias, bem como o estabelecimento de controles internos, visando à redução de riscos fiscais e maior eficiência¹ na administração de custos tributários. Este conceito permeia toda a atividade empresarial, incluindo os riscos associados às partes com quem se negocia, além de todas as relações externas necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias (autoridades fiscais, governo, acionistas, órgãos reguladores, entre outros).

É possível detectar uma crescente preocupação pela adoção de métodos e boas práticas de governança corporativa. Requisitos como ética, transparência, responsabilidade corporativa, prestação de contas (adaptação do termo *accountability*², ainda sem um equivalente preciso em língua portuguesa) afetam de forma significativa a imagem (reputação), as relações negociais e até a avaliação das sociedades. Neste contexto o aspecto tributário também se insere, não apenas para a melhoria da reputação corporativa, mas principalmente por propiciar otimização na eficiência da atividade empresarial e mitigação de riscos de diversas naturezas.

Considerando a crescente interação entre o Fisco e o contribuinte, inclusive por meios digitais, bem como a inegável tendência à valorização da transparência, a manutenção de mecanismos e estruturas eficientes de controles que propiciem avaliação eficaz de riscos e custos tributários pode representar uma vantagem competitiva por meio de mitigação ou redução de custos e riscos inesperados e até mesmo como estratégia de redução do contencioso tributário enfrentado por uma sociedade.

Partindo-se da hipótese de que as boas práticas governança podem gerar benefícios ou impactos positivos, quer seja para a empresa que a pratica, quer seja para o País que a aplica de forma principiológica, para fins didáticos, a governança tributária, nesse estudo, será analisada a partir de duas diferentes abordagens denominadas “perspectiva corporativa” e “perspectiva do desenvolvimento”, sendo a perspectiva corporativa o principal foco das análises propostas.

¹ Eficiência, no contexto desta dissertação e quando referida à administração de empresas, significa o termo na acepção utilizada nas Ciências Econômicas, ou seja, a melhor relação possível entre os resultados obtidos e os recursos empregados para obtenção daquele resultado, considerando que os recursos são sempre escassos. Conceito de eficiência por MANKIW, 2005, p. 5 e 148.

² Definição de Accountability conforme The Business Dictionary: “The obligation of an individual or organization to account for its activities, accept responsibility for them, and to disclose the results in a transparent manner”.

Neste contexto, o trabalho propõe uma reflexão sobre o conceito de governança tributária e os benefícios que podem ser gerados a partir da adoção das boas práticas de Governança Corporativa Tributária. O objetivo do presente estudo é, portanto, buscar compreender a governança tributária como um requisito para o exercício da atividade empresarial no Brasil, seus princípios, suas questões centrais, etapas da governança na gestão empresarial, aspectos jurídicos aplicáveis, bem como outros aspectos fundamentais. Também é objetivo do presente trabalho proporcionar o diálogo entre aspectos de interesse tanto dos advogados quanto dos administradores e estudiosos da área de gestão empresarial, por isso elegeu-se uma proposta interdisciplinar³ de abordagem do tema.

1.1. CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS

A metodologia seguida para este trabalho está detalhada nos subtópicos problema, justificativa do tema e tipo de pesquisa.

1.1.1. PROBLEMA

Lakatos e Marconi (1990, p. 24) destacam que “o problema é uma dificuldade teórica ou prática, no conhecimento de alguma coisa de real importância, para qual se deve encontrar uma solução”, observando que ele deve ser levantado de forma interrogativa, preferencialmente.

O ponto de partida de uma pesquisa é a definição do problema ou da pergunta de pesquisa que se pretende examinar, avaliar ou analisar. Como salientam Queiroz e Feferbaum (2013, p. 55) a pesquisa é um caminho que leva da dúvida ao conhecimento e definir, de forma pronta e acabada, o tema de pesquisa talvez seja a parte mais importante e, por vezes também a mais difícil, só se tornando possível a partir de um minucioso processo de averiguação.

Compreendendo a complexidade do processo de delimitação do campo de pesquisa, foram propostas as seguintes questões (perguntas de pesquisa):

³ [...] na interdisciplinaridade, tem uma relação de reciprocidade, de mutualidade, um regime de copropriedade que visa possibilitar o diálogo entre interessados. A interdisciplinaridade depende basicamente de uma atitude. “Nela a colaboração entre as diversas disciplinas conduz a uma “interação”, a uma intersubjetividade como única possibilidade de efetivação de um trabalho interdisciplinar.”(FAZENDA , 2011, p. 70).

- a) O aperfeiçoamento das práticas de governança corporativa tributária (“melhores práticas”) pode trazer benefícios concretos à atividade empresarial?
- b) Em caso afirmativo, que tipos de benefícios podem ser extraídos da adoção de melhores práticas de Governança Corporativa Tributária?
- c) Quais os requisitos para uma estrutura de governança tributária corporativa eficaz?⁴

Considerando a novidade do tema, notadamente em pesquisas desenvolvidas no Brasil, esse estudo limitou-se a perseguir a consecução de respostas básicas que fomentem a reflexão sobre os benefícios de estruturas de governança tributária para o desenvolvimento da atividade empresarial, notadamente no que tange à administração de aspectos-chave relacionados à área tributária e à governança. Pretendeu-se, também, compreender se e como a governança tributária pode contribuir para a administração tributária.

A hipótese⁵ básica que antecedeu o desenvolvimento da pesquisa pode ser resumida na seguinte formulação afirmativa: a implementação consistente de boas práticas de Governança Corporativa Tributária contribui para a redução de riscos empresariais mensuráveis (multas punitivas e outros encargos legais, por exemplo) e não mensuráveis (ex. risco reputacional).

Importante esclarecer que o primeiro passo no desenvolvimento deste estudo foi delimitar o universo abrangido no que se denomina “governança tributária”. Para que isso fosse possível, buscou-se o referencial teórico sobre o conceito de governança corporativa, com vistas a adaptá-lo ao universo mais específico da governança tributária.

1.1.2. JUSTIFICATIVA DO TEMA

A escolha do tema decorreu de experiência profissional na área, por meio da qual foi possível vivenciar diversas relevantes questões jurídicas que podem surgir a partir da falta

⁴ O termo eficaz qualifica aquilo que atinge as finalidades ambicionadas, que é competente e proveitoso ou útil. O Dicionário Houaiss define como aquilo que é bom ou ideal para causar um resultado pretendido (2004 p. 1102).

⁵ Hipótese é uma proposição que se faz na tentativa de verificar validade da resposta existente para um problema. É uma suposição que antecede a constatação dos fatos e tem como característica uma formulação provisória; deve ser testada para determinar sua validade. (LAKATOS; MARCONI, 1990, p. 26).

de aderência às boas práticas em matéria tributária, bem como o diferencial competitivo que pode resultar da observância dessas práticas.

O objetivo acadêmico para escolha do tema, ainda pouco explorado cientificamente no Brasil, foi contribuir para os estudos desenvolvidos pela comunidade que a ele se dedica, por meio da sistematização de conceitos, princípios e análises, viabilizando a produção de proposta de guia de boas práticas de Govenança Corporativa Tributária.

Do ponto de vista social, espera-se que o estudo contribua para a reflexão sobre a importância da observância rigorosa da lei, equacionando este aspecto com o dever legal do administrador de ser diligente e leal em sua administração, sempre perseguindo eficiência, racionalidade e avaliação ou mitigação de riscos, inclusive os de natureza tributária. Espera-se também que os resultados produzidos contribuam para a disseminação da relevância da governança tributária para a perenidade e sustentabilidade das empresas, bem como para o desenvolvimento das nações.

Por fim, esta análise se justifica, também, pela avaliação das boas práticas de governança tributária como ferramenta complementar de racionalização dos custos da administração tributária, por parte das autoridades competentes, podendo vir a ser uma nova alternativa de extratificação de contribuintes para fins das análises estratégicas por parte dos órgãos responsáveis pela arredacação e fiscalização, o que pode passar por novas visões sobre a relação Fisco-Contribuinte e quebra de paradigmas.

1.1.3. TIPO DE PESQUISA

Utilizou-se referencial proposto por Tognetti (2006, p. 7-17) que relaciona os seguintes critérios para classificação da pesquisa científica:

- a) Quanto à finalidade: a pesquisa é aplicada, posto que objetivou produzir conhecimento de interesse e para aplicação prática, dirigido à solução de problemas específicos e próprios da realidade da vida empresarial. Dessa forma, o estudo buscou produzir análises sistemáticas que possam ser testadas e criticadas através de provas empíricas e do diálogo interdisciplinar;
- b) Quanto ao objetivo: a pesquisa teve objetivo exploratório, visando aprofundar o estudo científico sobre o tema e reunir de forma sistemática as informações disponíveis

relacionadas à governança tributária de modo a gerar as condições para responder às perguntas da pesquisa;

- c) Quanto aos procedimentos: a pesquisa foi desenvolvida a partir de (i) levantamento bibliográfico, por meio da qual foram executadas leituras averiguativas sobre as posições doutrinárias relativas aos temas “governança corporativa” e “governança tributária” notadamente em relação às suas origens, princípios, práticas e tendências atuais, (ii) pesquisa documental por meio da qual foram analisados elementos não bibliográficos que pudessem contribuir para o desenvolvimento do tema e contextualizar a importância do aprimoramento na gestão tributária na vida empresarial brasileira e (iii) etapa analítica na qual foram identificadas as questões centrais, objeto de estudo pormenorizado.

A pesquisa documental se concentrou em documentos e manifestações oficiais de autoridades fiscais ou órgãos de administração tributária brasileira, bem como da australiana, país utilizado, no **CAPÍTULO 6** (Governança Tributária: Perspectiva do Desenvolvimento), como referência de um novo paradigma na relação Fisco-contribuinte. O estudo também se fundamentou em percepções práticas de gestores que atuam na administração tributária no dia a dia de organizações privadas, o que teve por objetivo confirmar a delimitação do universo de questões centrais enfrentadas rotineiramente no processo de governança tributária, inicialmente identificadas a partir dos demais procedimentos de pesquisa. Optou-se pela modalidade de entrevista semiestruturada, desenvolvida a partir de um roteiro básico, elaborado após o desenvolvimento das pesquisas teóricas. Esta escolha se deveu ao objetivo principal deste procedimento, qual seja, permitir a confirmação ou aprimoramento dos resultados da pesquisa teórica até então realizada. Este roteiro básico foi encaminhado previamente aos participantes (**ANEXO C**).

Os entrevistados foram eleitos dentro de uma amostra definida de entidades que seguem padrões rigorosos de governança e por isso são consideradas, no contexto deste estudo, “benchmarking”. O público-alvo foi composto por empresas brasileiras listadas em bolsas nos Estados Unidos da América⁶, conforme relação descrita no **ANEXO A** e que por

⁶ Em linha com a Lei Sarbanes-Oxley (2002), a Bolsa de Valores de Nova Iorque aprovou os requisitos de Governança Corporativa pela SEC como condição para listagem. (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2014). Disponível em <http://www.ibgc.org.br/inter.php?id=18887>. Acesso em: 19 mar. 2015.

essa razão são obrigadas a seguir padrões e normas requeridos pela *Securities and Exchange Commission* (SEC)⁷.

Ressalta-se que o procedimento de coleta de percepções por meio das entrevistas não teve por objetivo o desenvolvimento de pesquisa quantitativa e, portanto, não propiciou a produção de dados estatísticos. As informações coletadas exemplificam situações relacionadas ao tema objeto de pesquisa e visam auxiliar na compreensão de situações sem as mensurar.

1.1.4. ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A partir dos elementos analisados, pretendeu-se responder às questões levantadas, buscando compreender as tendências possíveis para a Governança Corporativa Tributária. Para atingir os objetivos propostos, a dissertação foi organizada em seis capítulos, além da conclusão. A Introdução tem por objetivo apresentar o tema e o escopo da pesquisa e suas delimitações.

No **CAPÍTULO 2**, o estudo buscou compreender o conceito e os princípios aplicáveis à governança corporativa, gênero do qual a governança tributária é espécie, sob uma perspectiva histórica, com fito de contextualizar a sua relevância e suas tendências nos dias atuais. Neste tópico também foram estudados os princípios da Governança Corporativa e as boas práticas de Governança Corporativa como elemento indutor do desenvolvimento. O objetivo principal desse capítulo foi introduzir e analisar conceitos que, em um segundo momento, foram utilizados como base para a evolução do estudo na matéria específica a que esta pesquisa se dedicou: a Governança Corporativa Tributária.

No **CAPÍTULO 3** e, com base nos conhecimentos aprendidos na etapa anterior, foram estudadas as definições doutrinárias dadas à Governança Tributária e propôs-se uma adaptação do termo para “Governança Corporativa Tributária”, atribuindo a este uma nova definição.

Em uma terceira etapa, ainda no mesmo **CAPÍTULO 3** os princípios da Governança Corporativa, estudados anteriormente, foram aplicados para a Governança Corporativa Tributária, assim como as questões centrais e foram definidas as etapas da gestão

⁷ Em função do número reduzido de Companhias nessa condição e da escolha dos entrevistados pela sigilo quanto ao nome da sociedade representada, a transcrição das entrevistas não é anexada ao estudo, posto que peculiaridades contidas nas respostas obtidas poderiam ensejar a quebra da confidencialidade.

tributária em sua tríplice dimensão temporal: (i) o planejamento (antes), (ii) o cumprimento (durante) e o (iii) monitoramento das questões controversas (depois).

Na quarta etapa, formalizada no **CAPÍTULO 4**, foram estudados aspectos fundamentais da Governança Corporativa Tributária, ligados à gestão empresarial, tais como a estrutura de gerenciamento de riscos, controles internos e práticas de *compliance*⁸, bem como o público de interesse para este tipo de gestão. Separou-se nessa etapa tudo aquilo que se entendeu como compreendido no universo da pesquisa e que não deriva da análise e do estudo de aspectos jurídicos tributários propriamente, mas estão mais ligados a questões de gestão e governança de uma forma geral.

No **CAPÍTULO 5** o trabalho se dedicou aos aspectos jurídicos considerados aplicáveis neste contexto.

O **CAPÍTULO 6** foi dedicado à Governança Tributária na perspectiva do desenvolvimento. Deve-se ressaltar que a pesquisa teve por principal propósito a compreensão da governança tributária a partir da perspectiva do contribuinte pessoa jurídica, ou seja, das repercussões que podem afetar as sociedades em suas atividades empresariais. Não foi possível ignorar, no entanto, a importância do tema sob a perspectiva mais ampla da complexa relação tributária, na qual a governança pode passar a ser um elemento gerador de benefícios ao Estado, não só por meio da maior probabilidade de redução da evasão fiscal, como também pela otimização dos custos de fiscalização. Por essa razão, na sexta e última etapa, foi analisada a governança tributária sob a perspectiva do desenvolvimento, buscando compreender como ela pode contribuir para o Estado e para a administração tributária e como o Estado e a administração tributária podem promover ou fomentar a adoção de boas práticas de Governança Corporativa Tributária.

1.2. INTERDISCIPLINARIDADE NECESSÁRIA À PESQUISA

Bifano (2014, p. 119) ressalta que a governança corporativa é também jurídica porque “nasce da lei e privilegia o cumprimento da lei”.

⁸ Nesta dissertação tomou-se a liberdade de utilizar o termo em língua inglesa *compliance* posto que representa palavra incorporada, por um neologismo, ao jargão empresarial utilizado no Brasil. Este termo poderá estar substituído pelos termos em língua portuguesa “observância” ou “conformidade”, utilizados como sinônimos do termo inglês. O Banco Central do Brasil tem utilizado o termo “observância” em substituição ao seu sinônimo em língua inglesa. Algumas Companhias têm utilizado o termo “conformidade”. A Petrobrás, por exemplo, denominou a recém-criada a diretoria como “diretoria de governança, risco e conformidade”, conforme noticiado por meio de Comunicado ao Mercado feita em 25 de novembro de 2014. A Receita Federal do Brasil, em seu relatório “Plano Anual de Fiscalização 2015” também adotou o termo “conformidade tributária”.

Sem prejuízo do viés jurídico da governança, este estudo se alinha à tese de que a governança tributária deve ser pensada sob uma perspectiva interdisciplinar, o que exige, além do conhecimento do Direito, a utilização de conceitos da Administração (gestão) e das Ciências Econômicas, entre outros.

Fazenda ensina que:

[...] A interdisciplinaridade vem sendo utilizada como “panaceia” para os males da dissociação do saber, a fim de preservar a integridade do pensamento e o restabelecimento de uma ordem perdida.

Antes que um ‘slogan’, é uma relação de reciprocidade, de mutualidade, que pressupõe uma atitude diferente a ser assumida diante do problema do conhecimento, ou seja, é a substituição de uma concepção fragmentária para unitária do ser humano.

É uma atitude de abertura, não preconceituosa, em que todo o conhecimento é igualmente importante. Pressupõe o anonimato, pois o conhecimento pessoal anula-se diante do saber universal.

É uma atitude coerente, que supõe uma postura única diante dos fatos, é na opinião crítica do outro que se fundamenta a opinião particular. Somente na intersubjetividade, num regime de copropriedade, de interação, é possível o diálogo, única condição de possibilidade da interdisciplinaridade. Assim sendo, pressupõe uma atitude engajada, um comprometimento pessoal. (FAZENDA, 2011, p. 10-11).

Tomam-se emprestados os esclarecimentos dos autores, que por sua vez, também se basearam nos ensinamentos de outros estudiosos⁹, para sintetizar o significado de disciplina e suas derivações, o que se faz, didaticamente, como forma de entendimento dos processos de busca do saber (FAZENDA, 2011; CALIJURI; LOPES, 2011; COIMBRA, 2000; KLEIN, 2009).

⁹ Em 1970 foi promovido pelos países-membros da OCDE encontro denominado “*Seminaire sur a Pluridisciplinarité et l'Interdisciplinarité dans les Universités*” tendo como um dos objetivos estudar os conceitos de interdisciplinaridade e transdisciplinaridade à luz de uma reflexão epistemológica. Entre os especialistas participantes estavam H. Heckhausen, J. Piaget, E. Jantsch, Andre Lichnerowicz, todos referências citadas pelos demais estudiosos do tema mencionados nesse trabalho.

| | |
|------------------------|---|
| DISCIPLINA | O substantivo disciplina deriva do verbo aprender, em sua origem latina "discere" e tem por significado o conjunto de conhecimentos com características próprias sobre o plano do ensino, da formação dos mecanismos, dos métodos, das matérias (FAZENDA, 2011, p. 54). Disciplina é o objeto do conhecimento assimilado, aquilo que passa a fazer parte da vida. (COIMBRA, 2000, p.54). É o corpo específico de conhecimento ensinável, com seus próprios antecedentes de educação, treinamento, procedimentos, métodos e áreas de conteúdo" (Jantsch, apud CALIJURI; LOPES, 2011, p.17). |
| MULTIDISCIPLINARIDADE | Significa a utilização de duas ou mais ciências ou setores de conhecimento para a solução de um problema, sem que as disciplinas envolvidas no processo sejam modificadas ou enriquecidas, ou seja, é a justa posição de disciplinas diversas, desprovidas de relação aparente entre elas. "O multidisciplinar evoca basicamente um aspecto quantitativo, numérico, sem que haja um nexo necessário entre as abordagens, assim como entre os diferentes profissionais. O mesmo objeto pode ser tratado por duas ou mais disciplinas sem que, com isso, se forme um diálogo entre elas." (COIMBRA, 2000, p. 57) |
| INTERDISCIPLINARIDADE | Significa a utilização de duas ou mais disciplinas ou setores heterogêneos de uma mesma ciência com condução de interações reais, reciprocidade e intercâmbio de conhecimento, levando a um enriquecimento mútuo. A Interdisciplinaridade pressupõe integração, síntese, interação e pensamento holístico. Essa interação pode se dar pela comunicação de ideias ou pela integração de conceitos, metodologia, procedimentos, dados e outros aspectos relacionados ao ensino e à pesquisa (COIMBRA, 2000, p. 58). |
| TRANSDISCIPLINARIDADE* | Significa a interação e reciprocidade entre pesquisas com a colocação das relações dentro de um sistema total, sem "limites rígidos" entre as disciplinas. Representa um passo além da interdisciplinaridade. Ela decorre de uma assimilação progressiva de outros saberes no conhecimento, sendo uma ferramenta conceitual, capaz de produzir interlinguagem. |

* Coimbra (2000, p. 59) ressalta que "não há dúvida de que a transdisciplinaridade pode constituir-se em verdadeira atração ideal na busca e na incorporação do conhecimento científico. Resta, entretanto, saber se, como a interdisciplinaridade, ela é um processo factível, e em que medida e modalidade o é".

Quadro 1 - Definições de Conceitos Relacionados à Busca do Saber
Fonte: Elaborado pela Autora a partir das Fontes Citadas.

Segundo as lições de Japiassí (apud FAZENDA, 2011, p. 51), a interdisciplinaridade é caracterizada pelo grau de intensidade de trocas de conhecimento e o grau de integração real entre disciplinas em um mesmo projeto de pesquisa, podendo haver tipos diferentes de relações interdisciplinares. Este trabalho buscou suas primeiras referências na linha do Direito e Desenvolvimento, mas considerando que pesquisar significa cruzar os limites das disciplinas a procura de respostas às perguntas de pesquisa, o estudo requereu o desbravamento de algumas destas fronteiras para a determinação precisa de conceitos necessários ao entendimento do tema.

Como explicam Rodrigues e Mendes (2004, p. 5) os interessados pelos temas diversificados da governança de uma empresa podem ser estudiosos do Direito, da Administração e Finanças, das Ciências Econômicas e Contábeis e podem ter atuação profissional bastante diversificada, desde profissionais que trabalham em firmas de auditoria, até membros de Conselhos de Administração.

O tema em estudo interessa, portanto, às diversas áreas de conhecimento, o que denota seu potencial intrínseco para o desenvolvimento da interdisciplinaridade. De fato, a atividade profissional contemporânea requer que o indivíduo domine conhecimentos que derivam de diferentes disciplinas. Não se pode olvidar que qualquer divisão de conhecimento decorre de uma forma didática e sistemática de compreender o processo do saber, mas o

conhecimento, o conteúdo que forma a Ciência é um todo, influenciável pelos fenômenos humanos e naturais que são indissociáveis da realidade do mundo que os envolve¹⁰.

O interesse interdisciplinar pautou o método e o planejamento da pesquisa, não apenas na busca de fontes, mas também no que tange à linguagem utilizada na formalização monográfica da dissertação.

Ainda, no que tange ao tema interdisciplinaridade, a pesquisa jurídica relacionada à matéria tributária e, mais especificamente, à gestão de tributos deve considerar algumas peculiaridades próprias desse ramo do direito, associadas às questões da gestão em geral.

O Direito é classificado entre as Ciências Culturais, aquelas que se ocupam dos agregados sociais e “guardam a dignidade e a dimensão do Homem, observado em suas realizações e comportamento coletivo”¹¹.

Na mesma linha didática que busca sistematizar o conhecimento, o Direito é distinguido em ramos ou disciplinas jurídicas. De acordo com Ricardo Lobo Torres (2009, p. 12-15) o Direito Tributário está contido na disciplina Direito Financeiro, formando um de seus subsistemas, relacionado à receita pública. Este ramo do Direito ganhou relevo na medida em que o Estado Social de Direito ou Estado do bem-estar social floresceu como uma forma de organização, o que ampliou as funções do Estado que passou a ter maior intervenção na ordem econômica e social¹². Para financiar esta atividade, a receita dos tributos continua a ser a principal fonte de recursos, mas os tributos também influenciam a vida social inibindo ou incentivando condutas entendidas como relevantes para o funcionamento da sociedade. É, por exemplo, a situação na qual é instituído um tributo com finalidade extrafiscal (que não visa propriamente à arrecadação e o financiamento da atividade do Estado, mas consiste em uma forma de o Estado influenciar a conduta dos cidadãos ou das empresas).

Justamente por influenciar a vida social e econômica, buscando intervir no que se usa denominar “externalidades”¹³ (positivas ou negativas), a tributação é estudada por várias ciências, além do Direito, dando-se destaque especial às Ciências Econômicas¹⁴.

¹⁰ VIDIGAL, 1973, p. 4.

¹¹ Ibid., p. 7.

¹² A discussão contemporânea diz respeito ao grau da atuação ou intervenção do Estado no processo econômico ou na economia de mercado para o exercício de suas funções três principais funções: distributiva, alocativa e estabilizadora.

¹³ Externalidades podem ser entendidas como ações de um indivíduo ou empresa que afetam direta ou indiretamente outros agentes do sistema econômico (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011, p. 6).

¹⁴ Joseph E. Stiglitz é uma referência no tema e, em sua obra *Economics of the Public Sector*, 3a. ed., New York, W.W. Norton & Company, 1999 apresenta algumas das questões centrais no estudo das finanças públicas relacionadas ao impacto da atividade governamental na economia e à dinâmica da tributação. A obra de Fábio Giambiagi e Ana Cláudia Além (Finanças Públicas Teoria e Prática no Brasil, 2011. Elsevier Editora) é uma referência nacional em termos de estudo econômico acerca da teoria da tributação.

Bifano ensina que:

[...] apesar de o tributo ser, na essência, um fenômeno político-econômico colhido pelo Direito, sua instituição, interpretação e aplicação exigem a convergência de conhecimentos diversos, no campo do Direito, propriamente, como de outras ciências que com ele convivem e nas quais necessita apoiar-se uma vez que o tributo decorre da prática ou da ocorrência de atos também objeto de estudo dessas ciências. (BIFANO, 2014, p. 159).

Plesko afirma que a tributação envolve três principais campos de conhecimento: o Direito, a Economia e a Contabilidade. Continua o autor explicando que:

independentemente de quanto experiente é o pesquisador ou quanto sofisticada é sua abordagem para estudar as questões fiscais, a política tributária decorre de uma combinação complicada de economia e teoria jurídica (ambas muitas vezes comprometidas), interpretada no "mundo real" por contadores e advogados (PLESKO, 2006, p. 599-610).¹⁵

McClelland¹⁶ (2006, p. 581- 582) pontua que a teoria econômica contribui para o diálogo na formação de políticas tributárias, ressaltando a importância da eficiência e a forma como este conceito pode influenciar o comportamento humano e os efeitos decorrentes de uma política tributária para a população como um todo. A proximidade das Ciências Econômicas e do Direito se dá de tal forma, que nos Estados Unidos foi fundada a escola Direito & Economia, tendo Richard Posner como um de seus principais expoentes.

Mills (2006)¹⁷, por sua vez, pondera que considerações contábeis e financeiras são relevantes para os debates sobre política tributária e que os advogados devem considerar as peculiaridades da linguagem contábil (expressada em seus demonstrativos e relatórios) que representa o principal meio pelo qual a administração de uma Companhia se comunica com o mercado. Em relação aos aspectos de natureza contábil, ressalta-se a grande relevância do conhecimento das normas atualmente adotadas no Brasil a partir do processo de convergência aos princípios internacionais, iniciado por meio da edição da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007 (Lei 11.638/07).

¹⁵ No original: *Regardless of how knowledgeable a researcher is or how sophisticated their approach is to studying tax issues, tax policy is inherently a complicated combination of economic and legal theory (both often compromised) interpreted in the “real world” by accountants and lawyers.* George Plesko pertence ao Accounting Department, University of Connecticut School of Business, Storrs.

¹⁶ John McClelland é membro do Departamento do Tesouro Americano e Professor da Johns Hopkins University – Estados Unidos da América.

¹⁷ Lillian F. Mills, pertencia, à época da publicação do artigo, ao Departamento de Contabilidade da Universidade do Texas e fazia parte do Departamento de Tesouro Americano (U.S. Department of Treasury).

Curiosamente, o Brasil mantém por tradição legislar sobre a matéria contábil, demonstrando por meio dessa positivação a importância atribuída aos registros mercantis ou, em outros termos, o valor da Contabilidade.

A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei 6.404/76 ou “LSA”) em sua versão original já determinava a estrutura da escrituração mercantil e demonstrações financeiras, balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração de origem e aplicação de recursos etc. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 27 de dezembro de 2007 e pela Lei nº. 11.941, de 27 de maio de 2009 (Lei 11.941/09), vieram a reforçar essa tradição. Desde o início desse processo, pronunciamentos contábeis vêm sendo editados pelo órgão competente, Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e, em paralelo, correram diversas discussões para que as regras tributárias pudessem ser ajustadas a essa nova realidade.

Durante os anos de transição e amadurecimento dos padrões contábeis atuais, o legislador optou por manter vigente o Regime Tributário de Transição (RTT) que buscava conferir neutralidade às mudanças nos padrões contábeis. Com a revogação do RTT pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que teve por escopo principal adaptar a legislação tributária a esses novos padrões da Contabilidade, conhecer as potenciais inferências contábeis que podem causar algum tipo de impacto no cenário tributário passou a ser um aspecto tão relevante quanto complexo, em termos de governança tributária.

Importante destacar que o registro contábil não tem o condão de determinar natureza jurídica de fatos, atos ou negócios e nem tem esse objetivo, mas ele documenta, retrata e registra muitos desses acontecimentos seguindo sua própria lógica e sistemática e esses registros são pontos de partida para a determinação da base de cálculo dos tributos corporativos, razão pela qual se faz necessário compreender as convergências e divergências jurídico-contábeis, ou os pontos de aproximações e distanciamentos que vêm sendo há anos estudados na coletânea coordenada por Quiroga e Lopes¹⁸. Os autores revelam na introdução da primeira obra da série que

[...] a interdisciplinaridade não deve macular a rigidez do conhecimento científico. Cada ciência guarda seu conteúdo, sua lógica e seus métodos de estudo. Na mesma linha, cada ciência tem seu destinatário final, o que pressupõe atenção redobrada na análise da integração dos conhecimentos adquiridos em cada área de atuação. [...] A adoção de regras contábeis internacionais exige por parte daquele que trabalha na área um novo posicionamento sobre a matéria. Deixa-se de ser um mero aplicador de regras, para guiar-se por princípios que norteiam todo o sistema contábil. [...]

¹⁸ A primeira obra da coletânea data de 2010 e o v. 5 foi editado em 2014, sempre pela Ed. Dialética.

Tal avanço no campo da Contabilidade poderá provocar determinadas incompatibilidades com o mundo do Direito Tributário. Nem sempre o registro contábil refletirá o que a norma jurídica dispõe ou revela.

Daí surge a necessidade de produção de regras que estabeleçam uniformidade entre as diferentes ciências ou, como hoje denominamos, regras de neutralidade tributária (MOSQUERA; LOPES, 2010, p. 11-12, grifo nosso).

A proposta deste trabalho, portanto, foi o estudo da governança tributária a partir de uma perspectiva interdisciplinar necessária à gestão dos tributos. Por essa razão, conceitos de outras áreas de conhecimento, além dos oriundos do próprio Direito, foram estudados e utilizados, buscando enriquecer as reflexões e abordar as questões consideradas centrais, a partir das ferramentas acadêmicas disponíveis.

A pesquisa bibliográfica procurou referências em literatura contábil, econômica, de administração e, principalmente, na literatura jurídica, considerada fundamental neste contexto, sem perder de vista o alerta dado por Quiroga e Lopes acerca da atenção redobrada que uma pesquisa interdisciplinar exige.

Por fim, pensando no interesse das diversas áreas do saber e pretendendo ter utilidade para um público eclético, a linguagem utilizada, apesar de técnica, teve a pretensão de ser objetiva e acessível, procurando oferecer material que possa ser útil não apenas aos estudantes e profissionais do Direito, mas também a interessados oriundos de outras áreas.

2. VISÃO CONCEITUAL DA GOVERNANÇA CORPORATIVA E SUAS ORIGENS

O CAPÍTULO 2 é dedicado ao estudo da Governança Corporativa, a partir de uma visão histórica, buscando conceituá-la, compreender as suas origens, seus principais marcos evolutivos, a sua relevância para o desenvolvimento das nações, as tendências atualmente vislumbradas e os princípios consagrados pelos estudiosos do tema.

A análise desenvolvida considera fontes internacionais, mas também dedica um tópico que pretende dar a conhecer a evolução do tema no Brasil, analisando o atual momento da Governança Corporativa no País.

Esta etapa é relevante no contexto do trabalho por proporcionar o referencial teórico no campo do estudo da Governança Corporativa que respalda a evolução do tema para a espécie tributária, objeto central da pesquisa desenvolvida.

2.1. ORIGEM E RELEVÂNCIA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA

A história do mundo empresarial demonstra notável dinamismo, especialmente a partir do século XIX, com intensificação no século XX. Novos métodos, máquinas e invenções¹⁹ de todos os tipos propiciaram quebras de paradigmas, facilidade nas aproximações físicas, melhoria na comunicação e na logística, novas fontes energéticas e todos esses fatores contribuíram para a organização de grandes grupos privados em todos os setores da economia que, na atualidade, coexistem e competem entre si, com o incremento de conexões multinacionais, ou mesmo globais, em várias diferentes esferas.

Nas palavras dos autores:

as grandes corporações de negócios alcançaram, neste começo de novo século, uma dimensão e uma importância sem paralelos na história das civilizações. Suas responsabilidades estão também aumentadas, em meio a uma nova ordem que se mostra mais complexa, oscilante e volátil (ANDRADE; ROSSETI, 2004, p. 15).

Se em períodos anteriores o empreendedorismo, o ganho de escala e a expansão das atividades econômicas dominavam as preocupações dos administradores de empresas,

¹⁹ Nesse sentido, destaca-se o resumo feito no capítulo 8 “Cada vez mais depressa” por BLAINEY, Geoffrey. “Uma Breve Histórica do Século XX”. [versão brasileira da edição] – 2. ed. São Paulo, SP: Editora Fundamento Educacional, 2010. p. 99-110.

atualmente outros elementos foram incluídos nessa lista, influenciados pelas mudanças culturais e pela busca por melhor posicionamento nos mercados. Dentre estes elementos estão questões relacionadas à forma como são conduzidos os negócios.

Novamente nas palavras de Andrade e Rosseti:

nas últimas décadas do século XX visualizou-se um novo estágio, que se sobrepõe aos anteriores, caracterizado pela busca de um sistema equilibrado de decisões, que dê sustentação à perenidade das corporações, à preservação de seus objetivos tangíveis e intangíveis, tão duramente construídos década após década. Esse novo estágio é o de despertar da governança corporativa, que seguramente se tornará, com o seu aperfeiçoamento, disseminação e prática, um dos pontos centrais da dinâmica empresarial do século XXI (ANDRADE; ROSSETI, 2004, p. 16).

O termo “governança”, segundo o Dicionário Houaiss (2004, p. 1470), significa administração/governo. A sua origem etimológica, vem do francês antigo (*gouvernance*), do vocábulo latino *gubernantia*²⁰ e com raízes mais recuadas no grego *kubernan*. A palavra passou a ser adotada de forma corrente no Brasil e foi incorporada ao jargão corporativo a partir do termo “*governance*” difundido na língua inglesa e utilizado tanto para designar temas próprios da esfera privada como pública²¹.

De acordo com o Online Etymology Dictionary²² *governance* significa:

agir ou forma de governar, oriundo do francês antigo *gouvernance*, regra de governação, administração, (regra de) conduta, a partir de Governador (ver governar). Fowler escreve que a palavra ‘agora tem a dignidade de arcaísmo incipiente’, mas pode continuar útil em seu sentido original como o governo vem principalmente para significar ‘o poder de governar um estado’.²³

²⁰ Conforme Dicionário.com. Disponível em <http://dictionary.reference.com/browse/gubernantia>. Acesso em 25 de maio de 2014. Citado também por ABREU, Helena Isabel Pessoa. **Governança das Pescas em Portugal Continental e a Interacção entre os Grupos de Intervenientes: O Caso de Estudo da Pesca Artesanal na Murtosa.**

Disponível em:

<http://run.unl.pt/bitstream/10362/9170/1/Governan%C3%A7a%20das%20Pescas%20em%20Portugal%20Continental%20e%20a%20Interac%C3%A7%C3%A3o%20entre%20os%20Grupos%20de%20Intervenientes_O%20Caso%20de%20Estudo%20da%20Pesca%20~1.pdf>. Acesso em: 25 mai de 2014.

²¹ Conforme relatório da Governance and Development Thematic Think Piece, produzido pela UNDESA, UNDP, UNESCO: “Governance refers to the exercise of political and administrative authority at all levels to manage a country’s affairs. It comprises the mechanisms, processes and institutions, through which citizens and groups articulate their interests, exercise their legal rights, meet their obligations and mediate their differences. 1 Specific reference is made to democratic governance as “a process of creating and sustaining an environment for inclusive and responsive political processes and settlements.” 2 The institutional and human capacities for governance determine the way in which the effectiveness of public policies and strategies is attained, especially in service delivery.”

Disponível em: <http://www.un.org/millenniumgoals/pdf/Think%20Pieces/7_governance.pdf>. Acesso em: 21 mai de 2014.

²² Disponível em <http://www.etymonline.com/index.php?term=governance>. Acesso em: 25 de maio de 2014.

²³ No original: "act or manner of governing, 'from Old French *gouvernance*' government, rule, administration; (rule of) conduct," from *gouverner* (see *govern*). Fowler writes that the word "has now the dignity of incipient

A governança envolve, portanto, a gestão e todos os atos necessários ao processo de governação²⁴. De acordo com Silveira (2010, p. 2) a “governança corporativa lida com o processo decisório na alta gestão e com o relacionamento entre os principais personagens das organizações empresariais”.

No mundo corporativo o conceito vem sendo talhado com mais profundidade há relativamente pouco tempo. Candeloro; Rizzo; Pinho (2012, p. 291) explicam que os primeiros sinais da necessidade de normas de governança em organizações remontam ao momento em que os proprietários e gestores passaram a ser sujeitos distintos, sendo possível inferir a partir da seguinte passagem de autoria de Adam Smith²⁵, em seu clássico *A Riqueza das Nações*:

Dos diretores destas companhias, contudo, sendo administradores, mais do dinheiro de terceiros do que de seu próprio, não se pode esperar que cuidem dele com a mesma vigilância apurada com que frequentemente os membros de uma sociedade privada cuidam do seu. (SMITH, 1776, p. 362).

As origens da governança corporativa, como teoria, remetem a conflitos inerentes à propriedade dispersa e à divergência entre os interesses de sócios entre si, ou com seus gestores profissionalizados (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2014, p. 156).

As empresas nascem, em sua maioria, a partir da constituição feita por um fundador que também, a princípio, é o administrador. Com o passar do tempo e com o seu crescimento, a administração tende a ser profissionalizada. É quando se dá a separação da pessoa do sócio e do administrador. O desdobramento deste processo ocorre com a dispersão da propriedade, seja pela entrada de novos sócios, seja pela efetiva abertura de capital. Nasce, então, o que se denomina de relacionamento de agência definido como:

um contrato sob o qual uma ou mais pessoas (os principais) engajam outras pessoas (os agentes) a performar serviços a sua ordem, envolvendo a delegação de algumas decisões e atribuindo autoridade ao agente²⁶ (JENSEN; MECKHLING²⁷ 1976, p. 5, tradução nossa).

²⁴ archaism, ‘but it might continue useful in its original sense as government comes primarily to mean’ the governing power in a state.”

²⁵ Governação é definido pelo Dicionário online de Português como a “ação, resultado ou efeito de governar ou de se governar (orientar); governo. Tendência ou capacidade de ter o poder sobre alguma coisa”. Disponível em <http://www.dicio.com.br/governacao/>. Acesso em: 1 abr. 2015.

²⁶ Transcrita em diversas obras sobre Governança Corporativa CANDELORO; RIZZO; PINHO, 2012, p. 291.

²⁷ No original: “a contract under which one or more persons (the principal(s)) engage another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision making authority to the agent.”

Como decorrência do relacionamento de agência nasceu o “conflito de agência”²⁸, considerado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), conforme informações disponíveis em seu portal, como uma das principais razões para o surgimento da Governança Corporativa como demonstra o trecho a seguir:

Conceitualmente, a Governança Corporativa surgiu para superar o "conflito de agência", decorrente da separação entre a propriedade e a gestão empresarial. Nesta situação, o proprietário (acionista) delega a um agente especializado (executivo) o poder de decisão sobre sua propriedade. No entanto, os interesses do gestor nem sempre estarão alinhados com os do proprietário, resultando em um conflito de agência ou conflito agente-principal (PORTAL DO INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2014).

Em países com mercado de capitais mais desenvolvido como os Estados Unidos, por exemplo, a Governança Corporativa foi compreendida como uma necessidade ao desenvolvimento dos negócios há mais tempo. Silveira (2010, p.4-6) menciona fenômenos globais que contribuíram para o aumento da atenção a este tema, tais como crescimento do ativismo de investidores institucionais, a onda de aquisições hostis nos Estados Unidos, nos anos 1980, a onda de privatizações em países em desenvolvimento e europeus, a desregulamentação e integração global dos mercados de capitais, as crises nos mercados emergentes no final do século XX, os escândalos corporativos nos Estados Unidos e Europa no início do século XXI e, por fim, a crise financeira global em 2008.

No Brasil, onde ainda há concentração de propriedade (muitas empresas familiares ou com número reduzido de sócios), a disseminação do conceito de governança ocorre na medida em que as sociedades crescem, profissionalizam-se e/ou passam a necessitar de novos investimentos, seja via novas associações, captações no mercado de capitais ou no mercado financeiro, trazendo novos atores para o contexto de suas atividades.

No mundo contemporâneo, o termo Governança Corporativa é sinônimo de melhores práticas de gestão. De acordo com a Cartilha da CVM (2002, p. 1), governança corporativa é o “conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital”.

²⁷ O artigo acadêmico “**Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure**”, de autoria dos referidos estudiosos é uma obra de referência neste tema. Silveira (2010, p. 49-52) disponibiliza um resumo do trabalho seminal de Jensen e Meckling, útil para breves consultas sobre o trabalho dos autores que referência no tema.

²⁸ Para aprofundamento nesse aspecto, sugere-se a consulta aos relevantes trabalhos de BERLE e MEANS, na que tratavam da separação entre controle e gestão (teoria da agência), datados da década de 30, considerados pelo IBGC como um marco inicial no tema Governança Corporativa.

Segundo a definição contida no Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa²⁹, editado pelo IBGC, Governança Corporativa é:

o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo relacionamento entre proprietários, Conselho de Administração, Diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de Governança Corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso e recursos e contribuindo para a sua longevidade. (IBGC, 2009, p. 19).

Andrade e Rossetti (2004, p. 56-68) apontam, em ordem cronológica, três marcos históricos da moderna Governança Corporativa: (i) o ativismo pioneiro de Robert Monks, que movido pelo conflito de agências e buscando combater a passividade dos acionistas, mudou o curso de governança dos Estados Unidos a partir da segunda metade dos anos 80, (ii) o relatório Cadbury, produzido em 1992³⁰, por um comitê constituído no Reino Unido (1991), por iniciativa do Banco da Inglaterra em conjunto com a Bolsa de Valores de Londres, a entidade de contadores da Inglaterra e o Conselho de Relatórios Financeiros, para elaborar código de melhores práticas de governança, visando à prestação responsável de contas e transparência, em atenção aos interesses legítimos dos acionistas e, por fim, (iii) os princípios da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), definidos em 1998, voltados para o funcionamento das corporações e dos mercados de capitais e, por esta via, para o desenvolvimento das nações.

A atuação da OCDE foi, e segue sendo, representativa na difusão da importância e necessidade de melhores práticas de governança, tanto nos países signatários quanto em países não signatários. O interesse principal do organismo neste tema pode ser demonstrado pelo **ESQUEMA 1:**

²⁹ Silveira (2010, p. 21-25) aponta diversas definições para o termo Governança Corporativa, de origens acadêmicas, de instituições de mercado e de organismos internacionais. A pesquisa limita-se a reproduzir a definição proposta pelo IBGC a qual é base para a derivação resultante deste estudo para o conceito de Governança Corporativa Tributária.

³⁰ Conforme informações do IBGC (1992), foi divulgado o primeiro código de Governança elaborado por uma empresa, a General Motors (GM). IBGC. Disponível em: < <http://www.ibgc.org.br/inter.php?id=18166>>. Acesso em: 17 set. 2014.



ESQUEMA 1: Razões de Interesse da OCDE Pelas Melhores Práticas de Governança
Fonte: Andrade e Rosseti (2011, 3. Cap.)³¹

Candeloro; Rizzo; Pinho (2012, p. 296) indicam um quarto marco nessa trajetória: o *Sarbanes-Oxley Act*, editado nos Estados Unidos em 30 de julho de 2002 como forma de resposta aos escândalos corporativos de alterações de dados contábeis (conhecidos como “Enron”, “Tyco” e “WorldCom”) revelados naquele país e que abalaram a confiança dos investidores no mercado de capitais. A Lei Sarbanes-Oxley, também conhecida como “SOX”, foi elaborada por iniciativa de dois congressistas, Paul S. Sarbanes e Michael Oxley, que emprestaram os sobrenomes para o dispositivo que acabou reconhecido como a principal reforma legal do mercado de capitais desde a sua regulamentação inicial na década de 30, do século passado. A principal motivação para essa inovação foi resgatar a confiança dos investidores nas companhias abertas e com isso fomentar o aquecimento da atividade econômica.

Segundo Borgerth:

o grande objetivo da SOX é restaurar o equilíbrio dos mercados por meio de mecanismos que assegurem a responsabilidade da administração de uma empresa sobre a confiabilidade da informação por ela fornecida (BORGERTH, 2012, introd. XVI).

³¹ ANDRADE; ROSSETI. Versão digital do 3º capítulo. Edição 2011. Disponível em http://www.governancacorporativa.com/?page_id=113. Acesso em 20 de julho de 2014. Na edição mais atual (2011) os atores incluíram a edição da Lei americana Sarbanes-Oxley, como o quarto marco histórico, opinião que converge com a de CANDELORO, MARTINS DE RIZZO e PINHO.

Buscando instituir sistemas de controles que gerem informações confiáveis, a SOX exigiu padrões mais rígidos e formais de responsabilidade corporativa, a partir, por exemplo, da formação de comitês responsáveis por supervisionar atividades, com vistas a mitigar riscos, assegurar formas de identificar fraudes ou de minimizá-las, requerendo a participação direta da administração no processo de supervisão de riscos de gestão de controles internos, além de exigência de auditoria específica para a finalidade de atestar a eficácia de controles e do processo de geração de informações financeiro/contábeis.

Silveira (2010, p. 2)³² ressalta a importância da adoção de práticas diferenciadas de Governança Corporativa como mecanismo capaz de mitigar ou reduzir três potenciais problemas inerentes às empresas: “conflitos de interesses, limitações técnicas individuais e vieses cognitivos”, este último explicitado pelo autor como “a tendência de uma pessoa tomar decisões sistematicamente erradas em função de suas características cognitivas”³³. Como síntese, o autor afirma que “um bom sistema de governança pode levar a melhores decisões, por meio de um processo decisório estruturado, embasado e menos sujeito a conflitos de interesses e aos vieses cognitivos dos indivíduos.”³⁴

2.2. A GOVERNANÇA COMO PARTE DO DESENVOLVIMENTO

Seja em países com mercado de capitais mais maduro ou em países ainda num estágio anterior, a Governança Corporativa a cada dia se torna um aspecto mais relevante e não apenas para o benefício individual das instituições privadas. A OCDE em sua obra “Os Princípios da OCDE sobre o Governo das Sociedades”, assim explica a importância da governança³⁵ para o desenvolvimento:

O governo das sociedades é uma componente fulcral na melhoria da eficiência e do crescimento económicos, bem como no reforço da confiança do investidor. Envolve um conjunto de relações entre a gestão da empresa, o seu órgão de administração, os seus acionistas e outros sujeitos com interesses relevantes. O governo das sociedades estabelece também a estrutura através da qual são fixados os objetivos da empresa e são determinados e controlados os meios para alcançar esses objetivos. Um bom governo das sociedades deve proporcionar incentivos adequados para que o órgão de administração e os gestores prossigam objetivos que sejam do interesse da empresa e

³² SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. Governança Corporativa no Brasil e no Mundo: teoria e prática. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

³³ Ibid., p. 27.

³⁴ Ibid., p. 3.

³⁵ Na tradução para o português usado em Portugal, o termo governança foi adaptado para “governo das sociedades.”

dos seus acionistas, devendo facilitar uma fiscalização eficaz. A presença de um sistema eficaz de governo das sociedades, tanto em cada empresa como na economia considerada como um todo, contribui para alcançar o grau de confiança necessário ao funcionamento adequado de uma economia de mercado. Daí resultam custos inferiores na captação de capitais, que incentivam as empresas a usarem os recursos de forma mais eficaz, viabilizando assim um crescimento sustentável (OCDE, 2004, p. 11).

Segundo Claessens, Djankov e Lang, citados por Andrade e Rosseti:

Há evidências de que as melhores práticas de governança corporativa implicam maior acesso das corporações às instituições financeiras de seu desenvolvimento, menores custos de capital, melhor desempenho das empresas, riscos mais baixos e tratamento mais favorável de todas as partes interessadas nos resultados das corporações – por estas razões a governança afeta as empresas, os mercados financeiros e a economia das nações. Claessens; Djankov; Lang (apud ANDRADE; ROSSETI, 2004, p 22-23).

Borges e Serrão (2005, p. 114) afirmam, amparados em lições de Antônio Gledson de Carvalho, que o conceito de governança ganhou relevância social a partir da percepção de que poderia influenciar na migração natural de capital da poupança para projetos produtivos por reduzir as assimetrias de informação provocadas pela separação entre empreendedores e fornecedores de capital.

No Relatório Oficial da OCDE sobre a Governança Corporativa na América Latina salienta-se que a boa governança é

[...] Fundamental ao crescimento econômico liderado pelo setor privado na América Latina. Ela é reconhecida como uma das questões de ordem pública cuja importância cresce rapidamente na região, tendo no setor privado um instrumento efetivo para a promoção de bem-estar social. Com a privatização de empresas estatais, os países latino-americanos passaram cada vez mais a depender do setor privado para criar novas oportunidades de emprego, gerar receita fiscal e fornecer produtos e serviços aos consumidores. A criação de empregos, o desenvolvimento de tecnologia autóctone e, em última instância, a competitividade internacional das economias latino-americanas precisam fundamentar-se sobre uma base formada por empresas não engessadas por elevados custos de capital e capazes de adaptar as boas práticas administrativas e de governança corporativa ao seu contexto local (OCDE, s.d., p. 7).

O referido relatório ressalta que o investimento institucional oriundo do crescimento do setor de previdência privada representa mais um motivo para que a governança seja uma preocupação relacionada ao desenvolvimento. Em outras palavras, as boas práticas de Governança Corporativa adotadas pelas sociedades nas quais são efetuados investimentos pelas entidades de previdência (investidores institucionais) podem representar um elemento relevante na garantia de aposentadorias dignas à população em função do aumento da probabilidade de que as decisões de investimento, tomadas por esses fundos,

venham a gerar poupança sólida para o pagamento das aposentadorias no futuro (OCDE, s.d., p.7). Outro ganho vislumbrado pela OCDE é a possível contribuição para a redução de custos de capital, além da viabilização de mecanismos efetivos para consolidar negócios competitivos. Nas palavras do relatório “controles adequados dentro da sociedade possibilitam um melhor raciocínio estratégico e oferecem à administração novas perspectivas e o contato com a realidade” (OCDE, s.d., p. 8). Por fim o relatório, que analisa o cenário da América Latina, menciona que o fortalecimento da publicidade, da transparência e da responsabilidade no setor privado, aumenta as chances de sucesso no combate à corrupção e restauração da confiança nos governos, já que muitos casos de corrupção envolvem o conluio das autoridades governamentais com os representantes do setor privado.

Assim, o incentivo a melhores práticas de governança, envolvendo organismos como a OCDE não tem por único objetivo contribuir para a formação e fortalecimento do mercado de empresas privadas, mas, em última análise, visa aumentar as condições do desenvolvimento econômico e social das nações, o que cada vez mais depende da iniciativa privada e da mobilidade de capitais.

A recente crise internacional³⁶, que nas palavras do relatório da OCDE “*Forum on Tax Administration Information Note General Administrative Principles: Corporate governance and tax risk management*” (OCDE, 2009, p. 6) decorreu, entre outros motivos, da baixa transparência em determinados mercados e negócios e de falhas de governança, demonstrou que as boas práticas podem ajudar a evitar perdas gerais para a sociedade (notadamente financeiras e sociais), bem como, fornecer melhores condições para redução da assimetria de informação e processo mais seguro de tomada de decisão de negócios.

O tema tributário passou a ser debatido neste contexto a partir da primeira década do século XXI. O relatório mencionado no parágrafo anterior resume, em seus pontos-chave, que a experiência observada em três países diferentes (Austrália, Canadá e Chile) demonstra que o encorajamento das boas práticas de governança tributária e a melhoria das relações entre a administração tributária e os grandes contribuintes pode trazer benefícios, incluindo a redução de inspeções, por parte das autoridades fiscais, e dos custos correspondentes.

Outras publicações sobre o tema podem ser citadas, como exemplos da relevância atribuída, pela OCDE, à governança tributária. Entre estes trabalhos cita-se o artigo *Tax and Good Governance*, de Ben Dickinson que em sua introdução assim se manifesta:

³⁶ Conforme Ferraz (2013, p 7), a crise financeira internacional de 2007/2008 provocou uma severa retração na economia mundial, com aguda redução no volume internacional de comércio, queda nos preços internacionais de *commodities* e fuga dos capitais.

Tributos são mais do que uma mera fonte de receita e crescimento. Eles também desempenham um papel fundamental para a criação e fortalecimento de instituições, dos mercados e da democracia, tornando o Estado responsável perante os seus contribuintes (OCDE, 2010).

[...] Um bom sistema tributário pode permitir que os governos sejam cobrados por suas decisões.³⁷ (DICKINSON, 2011, p.70).

Este aspecto, analisado de forma mais detalhada no **CAPÍTULO 6**, comporta elementos que podem contribuir para o desenvolvimento, e entre eles, como destacado por Peroba (2013, p. 315-328), estão os princípios relacionais como a segurança jurídica (lealdade) e a transparência.

2.3. A GOVERNANÇA CORPORATIVA NO BRASIL: BREVE HISTÓRICO

Na esteira dos movimentos observados no exterior, o tema Governança Corporativa tomou relevância no Brasil a partir das privatizações de empresas públicas e da abertura de mercado observada na década de 1990³⁸, bem como de um ciclo sem precedentes de fusões e aquisições ocorridos neste mesmo período, relacionado ao momento de abertura da economia brasileira (ANDRADE; ROSSETI, 2004, p. 261- 262). Essas transformações, associadas à estabilização da economia promovida pelo Plano Real³⁹, resultaram na reconfiguração do mercado de capitais, com a acentuação da entrada de capital estrangeiro e expansão do volume de operações e da quantidade de companhias abertas na bolsa de valores (ANDRADE; ROSSETI, 2004, p. 265). Nessa época, algumas empresas brasileiras passaram a negociar títulos representativos de suas ações em bolsas de valores no exterior (ex. lançamento de programas de *American Depository Receipts* – ADR da Aracruz Celulose S.A. e do Unibanco S.A., respectivamente, em 1992 e 1997⁴⁰) o que provocou necessidade de maior intercâmbio com a cultura de governança praticada no exterior, bem como com as normas requeridas por órgãos reguladores do mercado de capitais de outros países.

³⁷ No original: Tax is more than just a source of revenue and growth. It is also plays a key role for building up institutions, markets and democracy by making the state accountable to its taxpayers (OECD, 2010). [...] A good tax system can allow the public to hold governments to account for their decisions.

³⁸ Informações contidas no website do IBGC. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/inter.php?id=18166>>. Acesso em: 21 jul. 2014.

³⁹ O programa de estabilização econômica, mais conhecido como “Plano Real” foi instituído pela Medida Provisória nº 434, de 27 de fevereiro de 1994, posteriormente convertida na Lei nº 8.880, de 27 de maio de 1994 e tinha por principal propósito estabilizar a moeda e combater a inflação no Brasil.

⁴⁰ Segundo HOLTHAUSEN (2001, p. 7) entre 1992 e 2000 mais de 90 companhias brasileiras emitiram ADRs e GDRs.

Em 1995 foi criado o Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração (IBCA) que, a partir de 1999, passou a ser intitulado Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, o IBGC.

O IBGC (2014)⁴¹ tem por objetivo “influenciar os protagonistas da nossa sociedade na adoção de práticas transparentes, responsáveis e equânimes na administração das organizações”. Em 1999 o Instituto lançou seu primeiro Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, que sofreu aprimoramentos em edições posteriores.

A criação, no ano 2000, de níveis diferenciados de governança e do novo mercado pela Bolsa de Valores de São Paulo⁴², atual BMF&Bovespa, a reforma na Lei das Sociedades Anônimas (LSA) em 2001⁴³ e a edição do Novo Código Civil⁴⁴ em 2002, bem como a edição de uma Cartilha de Governança Corporativa, lançada pela CVM também em 2002, foram incentivos determinantes para que o cenário da Governança Corporativa novamente evoluísse, ganhando maior relevância no Brasil⁴⁵.

Outro aspecto essencial nesse contexto foi a adoção de práticas contábeis convergentes às internacionais. As ações nesse sentido tiveram início com o Projeto de Lei nº 3.741, de 8 de novembro de 2000, que originou a discussão sobre mudanças na LSA.

Em 2005 foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e em 2007 foi publicada a Lei 11.638/07, posteriormente modificada pela Medida Provisória nº 449/08, alterando de forma significativa os dispositivos contábeis previstos na versão original da Lei 6.404/76.

O art. 5º da Lei nº 11.638/07, ao alterar a Lei nº 6.385, de 7 de setembro de 1976 (Lei 6.385/76), autorizou a celebração de convênios pela CVM, para estudar, formular e divulgar princípios e normas contábeis de observância obrigatória para as companhias abertas, as quais, a partir de então, passaram a ser elaboradas pelo CPC em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores

⁴¹ IBGC. Origens da Governança Corporativa. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/inter.php?id=18166>>. Acesso em: 21 jul. 2014.

⁴² Implantados em dezembro de 2000, o Novo Mercado e os Níveis Diferenciados de Governança Corporativa – Nível 1 e Nível 2 – são segmentos especiais de listagem que, nas palavras da BMF&Bovespa foram desenvolvidos com “objetivo de proporcionar um ambiente de negociação que estimulasse, ao mesmo tempo, o interesse dos investidores e a valorização das empresas. BMF&BOVESPA. Nível 1 Governança Corporativa. (BMF&Bovespa, [s.d], p.3)

Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/Pdf/Folder_Nivel1.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2014.

⁴³ A lei 10.303/2001 alterou a Lei 6.404/76 em alguns relevantes aspectos do direito societário, buscando ampliar o mercado de capitais brasileiro.

⁴⁴ Lei 10.406/2002.

⁴⁵ A ABRASCA também elaborou um Código que pode ser utilizado como referência. Disponível em http://www.abrasca.org.br/Uploads/autoregulacao/codigo_Abrasca_de_Autorregulacao_e_Boas_Praticas_das_Companhias_Abertas.pdf. Acesso em 1 de maio de 2015.

mobiliários, excluindo os Estados Unidos da América que seguem adotando padrão contábil próprio.

O CPC editou, entre os anos de 2008 e 2009, um volume significativo de normas contábeis mantendo, nos anos seguintes, o processo de convergência por meio da revisão constante dessas normas e edições de outros pronunciamentos.

A criação do CPC foi justificada na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.055, de 7 de outubro de 2005, em seu preâmbulo⁴⁶, sendo possível identificar diversos pontos que valorizam e privilegiam aspectos e princípios relacionados à Governança Corporativa.

Por fim, o crescimento dos investidores institucionais⁴⁷ e o aprimoramento de normas reguladoras que balizam seus investimentos⁴⁸ também provocaram estímulos nessa mesma direção, ressaltando cada vez mais a valorização da Governança Corporativa.

Em 2014 um novo incentivo, este de natureza tributária, foi dado para aquecer a economia brasileira, por meio do crescimento do mercado de capitais voltado a pequenas e médias empresas: a isenção do ganho de capital auferido por pessoa física na venda de ações, desse tipo de companhia, em bolsa de valores. Introduzido pelo art. 16⁴⁹ da Medida Provisória

⁴⁶“Considerando que a crescente importância da internacionalização das normas contábeis vem levando inúmeros países a caminhar para um processo de convergência que tenha como consequência: a) a **redução de riscos nos investimentos** internacionais (quer os sob a forma de empréstimo financeiro quer os sob a forma de participação societária), bem como os créditos de natureza comercial, **redução de riscos derivada de um melhor entendimento das demonstrações contábeis** elaboradas pelos diversos países por parte dos investidores, financiadores e fornecedores de crédito; b) a maior **facilidade de comunicação** internacional no mundo dos negócios com o **uso de uma linguagem contábil bem mais homogênea**; c) a **redução do custo do capital que deriva dessa harmonização, o que no caso é de interesse, particularmente, vital para o Brasil** (...) CONSIDERANDO que a **confiabilidade** nas Demonstrações Contábeis por toda a sociedade interessada torna-se maior quando uma entidade for responsável pelo preparo e pela emissão e divulgação das regras que as regem; (...)"

⁴⁷ A PREVI - Caixa de Previdência dos Funcionários do Banco do Brasil, maior fundo de pensão da América Latina, por exemplo, teve um aumento expressivo de participações em sociedades no início dos anos 2000 e em 2004 e editou o Código PREVI de Melhores Práticas de Governança Corporativa, conforme explicam ANDRADE e ROSSETI. (2004, p. 302). A PREVIC também editou um guia de melhores práticas.

⁴⁸ A atual Resolução do Conselho Monetário Nacional (CMN) 3.792, de 24 de setembro de 2009 dispõe sobre as diretrizes de aplicação dos recursos garantidores dos planos administrados pelas entidades fechadas de previdência complementar (EFPC) e estabelece limites variáveis de investimento em ações em função dos níveis diferenciados de governança estabelecidos pela BMF&Bovespa.

⁴⁹ Artigo 16 da MP 651/14: “Fica isento de imposto sobre a renda o ganho de capital auferido por pessoa física, até 31 de dezembro de 2023, na alienação, realizada no mercado à vista de bolsas de valores, de ações que tenham sido emitidas por companhias que, cumulativamente: I - tenham as suas ações admitidas à negociação em segmento especial, instituído por bolsa de valores, que assegure, através de vínculo contratual entre a bolsa e o emissor, práticas diferenciadas de governança corporativa, contemplando, no mínimo, a obrigatoriedade de cumprimento das seguintes regras: a) realização de oferta pública de aquisição de ações - OPA, a valor econômico estabelecido em laudo de avaliação, em caso de saída da companhia do segmento especial; b) resolução de conflitos societários por meio de arbitragem; c) realização de oferta pública de aquisição para todas as ações em caso de alienação do controle da companhia, pelo mesmo valor e nas mesmas condições ofertadas ao acionista controlador (*tag along*); e d) previsão expressa no estatuto social da companhia de que seu capital social seja dividido exclusivamente em ações ordinárias.”

nº 651, de 9 de julho de 2014, convertida na Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014 (Lei 13.043/14), este benefício tem como requisito para sua fruição, o enquadramento das companhias emissoras de valores mobiliários em níveis diferenciados de governança.

A justificativa consignada na exposição de motivos da referida Medida Provisória foi:

Incentivo à captação de recursos por empresas de pequeno e médio portes 26.

Outra medida ainda aplicável ao mercado de capitais, refere-se ao incentivo à captação de recursos por empresas pequenas e médias, chamadas PME. De modo a incentivar a capitalização dessas empresas, produzindo efeitos positivos sobre a atividade econômica e o nível de emprego, a presente minuta de Medida Provisória também propõe alterações em dispositivos da legislação tributária de forma a isentar de imposto sobre a renda o ganho de capital na alienação de ações emitidas dentro do programa de incentivo à captação de recursos por essas empresas, inclusive em fundos de investimentos constituídos com essas ações.²⁷ Enquadram-se no programa as ações de empresas que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (...) (iv) predisponham-se a serem listadas em segmento que preza por rígidos padrões de governança corporativa; e (...) 30. A proposta cria condições mais atrativas para aquisição de ações pelos investidores, viabilizando a captação de recursos em bolsa de valores e consequentemente novos investimentos por tais empresas. Ressalta-se, ainda, que referida proposta não só amplia a base de investidores, como também proporciona forte estímulo à capitalização daquelas companhias, produzindo efeitos positivos sobre a atividade econômica, o nível de emprego e a arrecadação de outros tributos.

31. Como benefícios adicionais, a expectativa é que: (i) **as empresas elegíveis adotem rigorosos padrões de governança e, dessa forma, haja uma alocação mais eficiente dos novos investimentos**; e (ii) aumente a liquidez das referidas ações, o que reduz o prêmio por liquidez e, por conseguinte, o custo de capital das empresas (BRASIL, 2014, grifo nosso).

Tudo indica, portanto, que o Brasil, paulatinamente, está compreendendo a relevância do tema, aumentando as iniciativas públicas e privadas no sentido de colocar em prática os princípios da governança. Essa percepção foi confirmada pelo estudo IBGC e Booz&Company denominado “Panorama da Governança Corporativa no Brasil”⁵⁰ que observou evolução significativa na relevância atribuída ao tema nos últimos anos, com maior conhecimento e aderência às melhores práticas em função da percepção de benefícios associados à transparência, imagem e gestão das empresas, além de facilitação ao acesso ao capital (IBGC e Booz&Company, 2009, p. 1).

Na comparação dos resultados de 2003 e de 2009, a evolução da aderência às boas práticas de governança, foi demonstrada por meio dos seguintes resultados:

⁵⁰ O estudo foi realizado no ano de 2009 e teve como objetivos levantar o panorama da Governança Corporativa no Brasil nas suas principais dimensões, sua evolução em comparação a estudo similar elaborado em 2003 e identificar as principais oportunidades de melhoria.

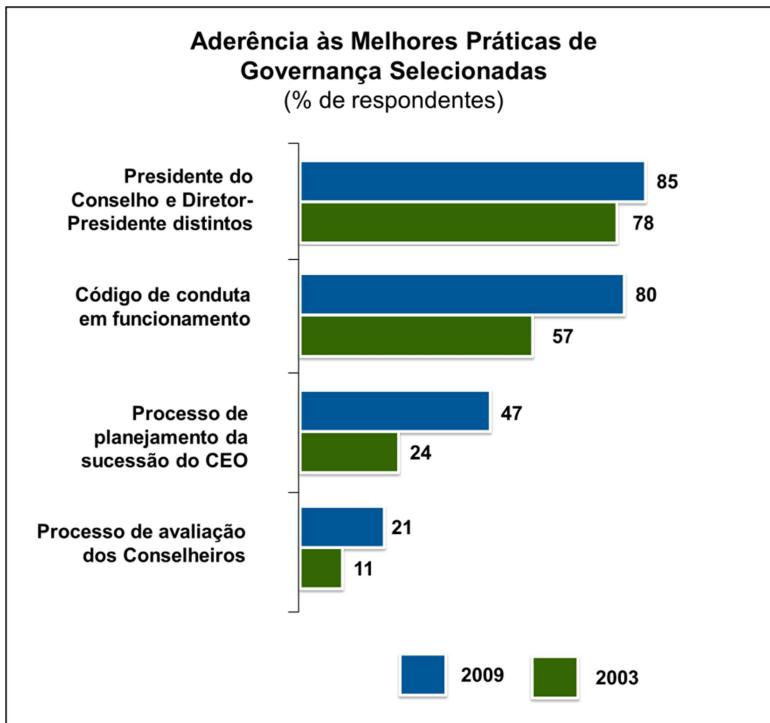


Gráfico 1: - Aderência às Melhores Práticas de Governança

Fonte: IBGC; Booz & Company, 2009, p. 6.

Dos dados acima, destaca-se o aumento expressivo de sociedades que mantêm código de conduta em funcionamento. Este é um primeiro e relevante passo no sentido de implementar boas práticas de governança, contudo, deve-se analisar o conteúdo dos referidos códigos e verificar as possibilidades de seu aprimoramento de acordo com a evolução natural dos estudos sobre o tema, além, é claro, da eficácia no cumprimento das regras de conduta previstas nos códigos corporativos.

2.4. GOVERNANÇA CORPORATIVA: TENDÊNCIAS ATUAIS

Mesmo com a disseminação da importância da implementação de boas práticas de governança corporativa, notadamente a partir da última década do século XX, o início do século XXI foi marcado pela já mencionada crise financeira internacional iniciada em 2008 que evidenciou deficiências de governança, em parte, responsáveis pelo fracasso na prevenção dos problemas sistêmicos observados.

Diante da magnitude dos eventos, os mercados vêm envidando esforços no sentido de revisar e aprimorar processos de governança, compreendendo que mais do que um diferencial, este fator pode ser essencial para a perenidade das organizações.

Como explicam Andrade e Rossetti (2011, cap. 3, edição digital) os investidores estão mais dispostos a pagar “ágios de governança” pelas ações das companhias que possuem um sistema de alta qualidade⁵¹. Na direção oposta, são aplicados “deságios de governança”, pela ausência percebida de adesão às boas práticas, o que é objeto de avaliação por agências especializadas.

Continuam os autores explicando que:

Estabeleceu-se, assim, nos primeiros doze anos do século XXI, um novo cenário de governança: de um lado, adesão às boas práticas e autorregulação; de outro, sinais vermelhos e regulação legal contundente. Estes dois lados parecem contraditórios. Mas não são. Em vez de contradições históricas são a conjugação de indutores voluntários e regulatórios, convergindo para a adoção dos princípios de governança pelas companhias. Neste sentido, os quatro princípios da boa governança (*compliance, accountability, disclosure e fairness*) estão presentes tanto em disposições legais quanto em códigos de conduta adotados pelas empresas (ANDRADE; ROSSETTI, cap. 3, 2011, edição digital).

Nesse processo de valorização da observância de normas legais e códigos de conduta, o mundo e o Brasil passaram a revisar suas práticas e a enfatizar responsabilidades e penalidades. A tendência à valorização da transparência e de boas práticas de gestão parece ser irreversível, passando do estágio em que tais práticas seriam desejáveis, para um novo momento em que se tornam requisitos para várias finalidades.

Novamente segundo Andrade e Rossetti (2011, cap. 8, ed. dig.) “as principais tendências da governança corporativa podem ser sintetizadas em quatro palavras: **convergência, adesão, diferenciação e abrangência**”, que formam indutores integrados das mudanças que acontecem em todo o mundo sob a influência de valores culturais, sistemas institucionais e características estruturais das organizações.

A tendência à convergência e à adesão à governança se manifestam pela edição de códigos de melhores práticas em vários países (segundo os autores mais de setenta) que reforçam pontos comuns e incluem cada vez mais sociedades no rumo das melhores práticas. A abrangência diz respeito à harmonização dos interesses dos acionistas com os de outros

⁵¹ Nesse sentido cita-se, de forma ilustrativa, a matéria veiculada pelo Jornal Estado de São Paulo em 3 de fevereiro de 2015, que demonstrou que o Índice de Governança Corporativa Diferenciada (IGCX) acumulou mais de 17%, enquanto o principal índice da Bolsa de Valores de São Paulo perdeu 27,09%, demonstrando que os investidores consideram este aspecto em função do maior nível de confiança na gestão da Companhia investida. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/governanca,indice-de-governanca-acumula-alta-de-17-em-cinco-anos,1628464>>. Acesso em: 13 abr. 2015.

*stakeholders*⁵² (empregados, consumidores, fornecedores, comunidades locais, governos e organizações não governamentais), notadamente em função da crescente preocupação geral com temas sociais e ambientais. Fatores como a globalização econômica, internalização do mercado de ações e avaliação dos modelos nacionais de governança, com movimentos de *global benchmarking* nessa área, são citados pelos autores como razão para as tendências na área de governança (ANDRADE; ROSSETI, 2011, cap. 8, ed. dig.). A diferenciação vem na distinção de sociedades em função das práticas de governança, mais habitual para atividades relacionadas ao mercado de capitais, mas também já aplicada em alguns países como forma de diferenciar contribuintes perante a administração tributária.

No Brasil, segundo os mesmos autores, os principais impulsores das práticas de boa governança têm sido as pressões exercidas no âmbito do mercado de capitais, o ativismo de investidores institucionais e a disposição dos investidores em premiar as empresas melhor governadas. As disposições legais recentes relativas a incentivos de natureza tributária, como é o caso do já citado art. 16 da Lei 13.043/14, demonstram que a ênfase às práticas de boa governança já foi assimilada como um aspecto positivo, se não necessário, para o desenvolvimento sustentável da economia privada, reduzindo riscos para os potenciais investidores.

2.5. PRINCÍPIOS GERAIS DA GOVERNANÇA CORPORATIVA

Ruy Barbosa Nogueira, já na introdução de sua obra⁵³ sentencia que:

para o conhecimento científico é necessário, especialmente o estudo dos ‘princípios’ que, como esclarece Lalande, são ‘o conjunto das proposições diretoras, características, às quais todo o desenvolvimento seguinte deve estar subordinado’. (NOGUEIRA, 1965, p. 1).

De acordo com Candeloro; Rizzo; Pinho (2012, p. 291) o conjunto de princípios e práticas que determinam a governança “deve ser a base da organização, definindo os papéis das partes, suas obrigações, seus direitos, as soluções para possíveis conflitos, mantendo a

⁵² O Código das Melhores Práticas do IBGC (IBGC, 2009, p. 54) conceitua *stakeholders* como “Partes interessadas são indivíduos ou entidades que assumem algum tipo de risco, direto ou indireto, relacionado à atividade da organização. São elas, além dos sócios, os empregados, clientes, fornecedores, credores, governo, comunidades do entorno das unidades operacionais, entre outras.”

⁵³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.

harmonia necessária ao desenvolvimento sustentável dos negócios". Importante elucidar que o conceito de Governança Corporativa não se limita a questões de conflitos de agência, relações entre sócios e aspectos regulatórios, mas deve envolver princípios e práticas que visam o cumprimento de todas as normas de boa gestão, incorporando, nas palavras do IBGC (2009, p. 19), considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações. Estes princípios e práticas, na visão atual, abrangem regulamentos internos, normas e códigos de conduta em relacionamentos com clientes, empregados, fornecedores, autoridades e também permeiam as questões e relações que envolvem a matéria tributária, as quais devem ser pautadas pelos princípios éticos e demais práticas de governança.

Os princípios básicos da Governança Corporativa estão descritos no Código de Melhores Práticas (IBGC, 2009, p.19), os quais também são consagrados na literatura disponível sobre o tema⁵⁴:

- a) Responsabilidade corporativa: os agentes de governança devem zelar pela sustentabilidade das organizações, visando à longevidade, incorporando considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações. A responsabilidade corporativa é um princípio relacionado aos deveres fiduciários do administrador, notadamente, dever de diligência, imposto pelo art. 153⁵⁵ da LSA, e dever de lealdade previsto no art. 155⁵⁶ da LSA, a cada dia mais debatido e estudado em função das diversas consequências e até sanções atribuídas aos administradores e às próprias pessoas jurídicas⁵⁷;
- b) Transparéncia: mais do que obrigação de informar (também prevista na LSA, art. 157), transparéncia é o desejo de disponibilizar informações úteis para as partes interessadas, ação norteada pela busca de relacionamentos de confiança. Ser transparente, portanto, é informar e manter condições necessárias para que sejam geradas informações suficientes,

⁵⁴ Os valores emanados pela SOX não diferem dos princípios acima. A SOX define como valores para a boa governança o *compliance* (conformidade legal), *accountability* (prestação responsável de contas), *disclosure* (transparéncia) e *fairness* (senso de justiça).

⁵⁵ Art. 153. "O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios."

⁵⁶ Art. 155. "O administrador deve servir com lealdade à companhia e manter reserva sobre os seus negócios, sendo-lhe vedado: I - usar, em benefício próprio ou de outrem, com ou sem prejuízo para a companhia, as oportunidades comerciais de que tenha conhecimento em razão do exercício de seu cargo; II - omitir-se no exercício ou proteção de direitos da companhia ou, visando à obtenção de vantagens, para si ou para outrem, deixar de aproveitar oportunidades de negócio de interesse da companhia; III - adquirir, para revender com lucro, bem ou direito que sabe necessário à companhia, ou que esta tencione adquirir(...)"

⁵⁷ A Lei nº 12.846, de 1 de agosto de 2013, também conhecida como "Lei Anticorrupção" introduziu novas sanções administrativas a pessoas jurídicas, com previsão de multas elevadas sobre o faturamento da pessoa jurídica. A redução dessas penalidades depende, entre outras condições, da comprovação da manutenção de mecanismos de *compliance*.

confiáveis e seguras, de forma tempestiva (IBGC, 2009, p. 19). Segundo o IBGC, a adequada transparência propicia ambiente de confiança, tanto nas relações internas à empresa quanto nas relações da empresa com terceiros. É um conceito que não se restringe a itens relacionados ao desempenho econômico-financeiro, mas deve ser um princípio geral aplicado aos fatores que norteiam a ação gerencial e que contribuem para criação de valor (IBGC, 2009, p. 19);

- c) Equidade: caracteriza-se pelo tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas, sem qualquer tipo de discriminação (IBGC, 2009, p. 19). Este princípio deve reger todas as relações da sociedade (internas e externas). Nas relações da empresa com particulares este princípio se traduz pelo respeito à função social da entidade e dos contratos dos quais participa;
- d) Prestação de Contas (Accountability): refere-se à obrigação de prestação de contas imputada aos administradores e demais agentes de governança⁵⁸, como também o enfrentamento das consequências de seus atos e omissões. De acordo com Marshaw (2006, p. 115) prestação de contas é um conceito multifacetado, um espaço reservado para várias ansiedades contemporâneas. A preocupação pública sobre a *accountability* de governos, empresas e instituições é onipresente. Marshaw (2006, p. 116) questiona e analisa que tipo de problema é a *accountability* no mundo atual e que estruturas seriam suficientes para garantir a supervisão e o controle efetivo do comportamento de determinados atores.

Nesta análise, o autor (MARSHAW, 2006, p 117) reflete sobre a vaguedade da definição que pode ser encontrada nos dicionários para o termo *accountability* (“susceptível de ser chamado a prestar contas, responsável”) e sugere que o conceito seja contextualizado a partir de seis questões interligadas cujas respostas formam os blocos de construção básicos do que foi chamado de “regimes de prestação de contas”.

⁵⁸ O termo agentes de governança utilizado no Código de Melhores Práticas do IBGC refere-se aos sócios, administradores (conselheiros de administração e executivos/ gestores), conselheiros fiscais e auditores.

Responder às seis questões, a seguir traduzidas e adaptadas em cinco formulações, pode determinar a eficácia na aplicação desse princípio:

- (i) Quem é responsável e por quem ou por o quê?
- (ii) Quais são as susceptibilidades que os responsáveis devem ser chamados a explicar?
- (iii) Qual o processo que assegura a “accountability”?
- (iv) Por quais padrões o comportamento supostamente responsável deve ser julgado?
- (v) Por quais efeitos as violações ao comportamento supostamente responsável podem ser constatadas?⁵⁹

Os princípios gerais de Governança Corporativa adequadamente adotados e aplicados acabam se convertendo em recomendações objetivas que além de alinharem interesses, contribuem de forma determinante para a preservação da reputação corporativa e geração de valor de forma sustentável. Esta é a razão pela qual os princípios estão descritos nos códigos de boas práticas e nas políticas de governança das empresas.

Estes princípios são relevantes para estudo ora desenvolvido porque também se aplicam à governança tributária e devem ser conhecidos para poderem ser propriamente adaptados às características dessa espécie de governança.

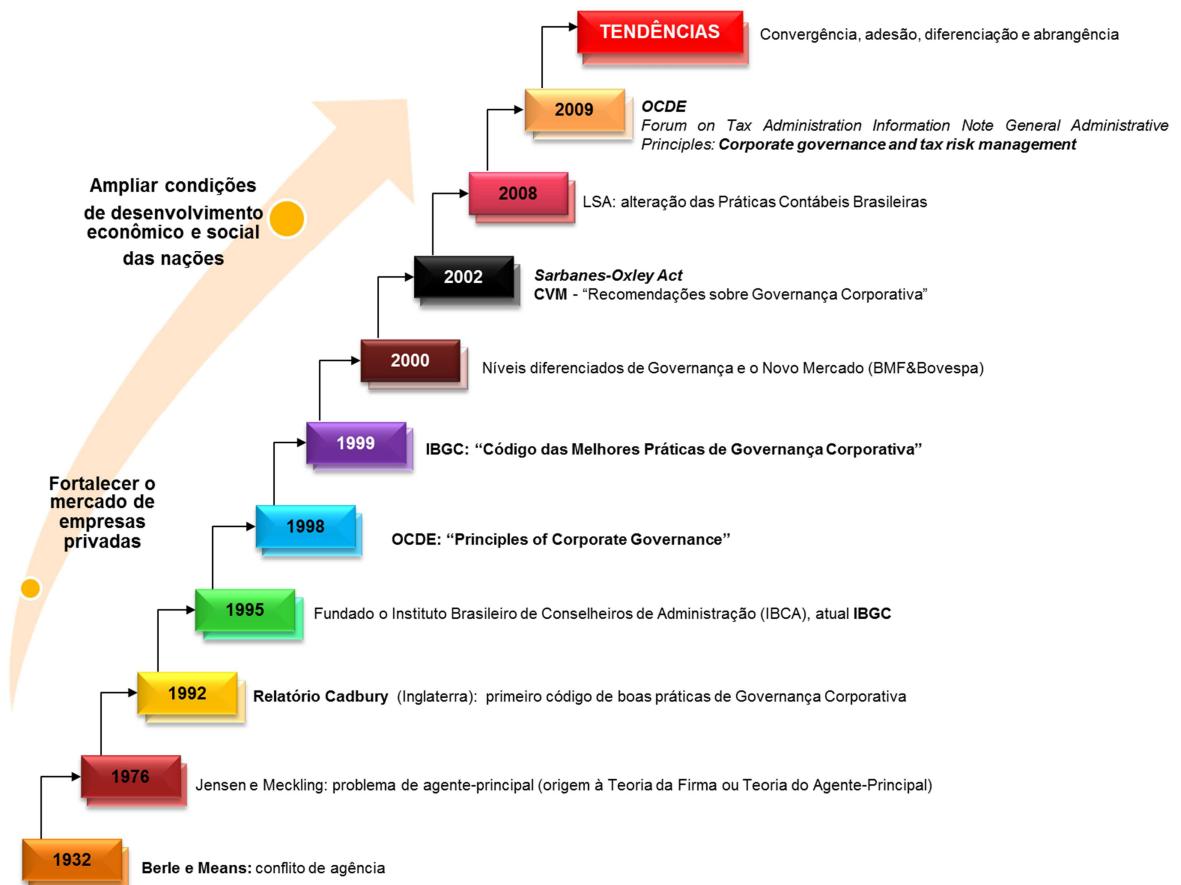
⁵⁹ As perguntas adaptadas seguem transcritas na íntegra conforme a versão original: “*For what our questions tell us is something like this: in any accountability relationship, we should be able to specify at least six important things: who is liable or accountable to whom, what they are liable to be called to account for; through what process accountability is to be assured, by what standards the putatively accountable behavior is to be judged, and what the potential effects are to finding that those standards have been breached. These basics features, who, to whom, about what, through what process, by what standards, and with what effect describe what I will call an "accountability regime".*” (MASHAW, 2006, p. 118).

2.6. RESUMO ESQUEMÁTICO

Abaixo o **ESQUEMA 2** resume os principais pontos desenvolvidos no **CAPÍTULO 2** sobre as origens históricas da Governança Corporativa no mundo e no Brasil, por meio dos acontecimentos que marcaram a sua evolução, bem como, as tendências atuais.

ESQUEMA 2: Governança Corporativa – Linha do Tempo
Fonte: Elaborado pela Autora⁶⁰

O **ESQUEMA 3**, por sua vez, demonstra os princípios consagrados e que regem a Governança Corporativa em todos os manuais elaborados, os quais serão explorados no próximo capítulo sob a ótica da Governança Corporativa Tributária.



⁶⁰ Inspirado na linha do tempo elaborada pelo IBGC. Disponível em <http://www.ibgc.org.br/inter.php?id=18887>. Acesso em 21 de março de 2015.



ESQUEMA 3: Princípios da Governança Corporativa
Fonte: Elaborado pela Autora

3. GOVERNANÇA CORPORATIVA TRIBUTÁRIA: DEFINIÇÕES E CONCEITOS GERAIS

Muito se discute sobre as dificuldades inerentes ao cumprimento da obrigação tributária no Brasil, seja pelo volume de obrigações ou por sua complexidade. A partir da premissa de que o cumprimento da obrigação tributária é um processo complexo e com repercussões potencialmente relevantes, propõe-se investigar as possíveis contribuições, a partir da adoção de boas práticas de governança tributária, para que tais obrigações sejam cumpridas de forma satisfatória, ou seja, em conformidade com a lei.

Para tanto, primeiramente, faz-se necessário delimitar o universo no qual o tema tributário orbita e para que isso seja feito, conceitos jurídicos recepcionados em nossa Constituição Federal (CF/88) e consagrados no Código Tributário Nacional (CTN) precisam ser compreendidos, pois eles fundamentam a dinâmica da obrigação tributária ou o que se denomina “relação jurídico-tributária”.

Perseguindo este objetivo, na sequência, são transpostos os conceitos analisados no **CAPÍTULO 2** sobre Governança Corporativa e seus princípios para este universo tributário, bem como são analisadas as questões centrais que permeiam a Governança Corporativa e as etapas observadas no processo de gestão dos tributos.

3.1. A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O vocábulo *relação* transmite o sentido de ligação, vínculo e o termo *jurídico*, que qualifica a relação em análise, têm por objetivo designar que ela é estabelecida pelo Direito. Segundo Torres (2009, p. 231) a “relação jurídica, genericamente considerada, é a que une dois sujeitos em torno de um objeto (prestação)”. Nas palavras de Moraes (1987, p. 490) “a doutrina não traz divergência quanto ao conceito de relação jurídica.” O autor compartilha conhecimento ao citar que:

relação jurídica é um vínculo criado por normas jurídicas entre sujeitos de direito, nascido de um determinado pressuposto de fato, que origina situações jurídicas correlativas de faculdades e deveres, cujo objeto são certas prestações garantidas pela aplicação de uma consequência coativa ou sanção (LEGAZ Y LACAMBRA - *Introducción a la Ciencia del Derecho* - apud MORAES, 1987, p. 490).

De acordo com Ataliba (1975, p. 140) “a designação ‘relação jurídica tributária’ só cabe – em rigor científico – para a obrigação tributária”. Nessa relação a prestação⁶¹ é definida por lei, assim como os sujeitos que são unidos por ela.

Como cumprir adequadamente as obrigações tributárias sem bem conhecer os conceitos e elementos que a delimitam e definem? A definição legal de tributo, excelente e completa, nas palavras de Ataliba (1973, p. 25) é aqui recordada porque é o ponto inicial para que todos os elementos da relação jurídica tributária possam ser analisados. O CTN, em seu Art. 3º, conceitua tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Da definição legal retrocitada é possível depreender que (i) tributo é obrigação que sempre decorre de lei (“*ex lege*”), (ii) a obrigação é um vínculo jurídico de cunho econômico (obrigação pecuniária ou de entregar dinheiro ou equivalente) que atribui a um sujeito o direito de exigir determinado comportamento da outra parte da relação obrigacional, (iii) o tributo não se confunde com sanção pecuniária, ou seja, tributo e multa são dois conceitos distintos. O tributo não se presta a punir ou agredir. Ele é uma obrigação necessária à organização das sociedades que escolheram viver de acordo com o Estado Democrático de Direito.

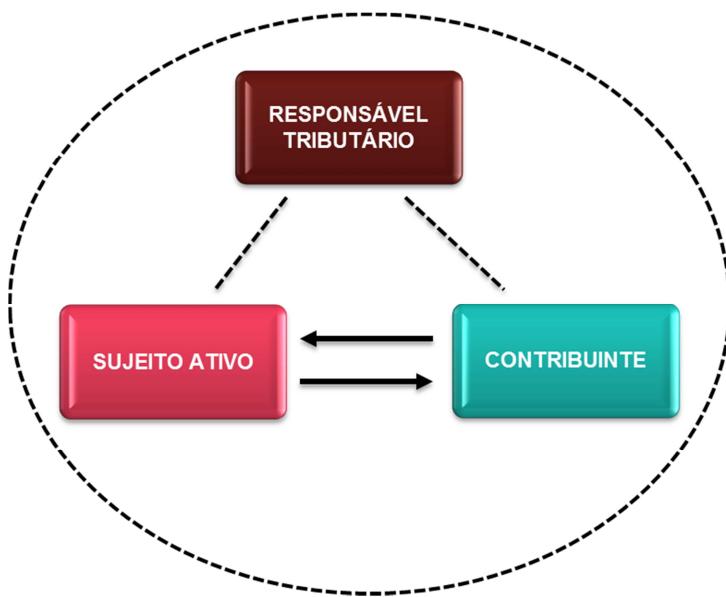
O sujeito ativo da obrigação tributária, conforme definição do CTN é a pessoa jurídica de direito público a quem se atribuiu a competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária. A partir das disposições constitucionais e das prescritas pelo CTN, portanto, define-se que a relação tributária terá sempre como uma das partes o ente tributante, ou seja, o sujeito ativo que pode ser a União, os Estados ou os Municípios.

Esta relação, porém, requer um segundo sujeito: o passivo, aquele obrigado ao pagamento do tributo. Conforme o art. 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação principal pode ser (i) o contribuinte, assim denominado quando mantém relação direta com a situação que constitua o fato gerador ou (ii) o responsável tributário, papel atribuído por lei a um sujeito não revestido da condição de contribuinte.

Com base nos dispositivos constitucionais e legais é possível concluir que a relação jurídica tributária, da qual nasce a obrigação tributária, que pode ser de natureza

⁶¹ Geraldo Ataliba esclarece que o termo prestação é empregado nessa situação porque o objeto do comando determinado pela norma jurídica na relação obrigacional é o *comportamento*. No caso dos tributos, o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos. (ATALIBA, 1973, p. 10-11).

pecuniária ou instrumental⁶², é composta por pelo menos duas partes, o sujeito ativo e o contribuinte, podendo também ensejar a participação de um terceiro elemento, o responsável tributário, como representado pelo esquema abaixo:



ESQUEMA 4: Demonstração dos Partícipes da Relação Tributária
Fonte: Elaborado pela Autora

A relação acima demonstrada é relevante, entre outras razões, para que se possa evidenciar que o cumprimento da obrigação tributária pressupõe etapas e atividades que estão sob o domínio do contribuinte, mas também outras que são efetuadas pelos demais atores dessa relação a partir da interação entre eles. Luís Eduardo Schoueri ressalta que o CTN trata da relação jurídica tributária, inserindo-a no campo da obrigação que implica um vínculo protegido pelo Direito, por meio da qual “uma (o devedor) deve efetuar uma prestação de natureza patrimonial (o objeto: dar, fazer ou não fazer) a outra (o credor)” (SCHOUERI, 2013, p. 459). Moraes (1987, p. 491), por sua vez, conclui que essa relação representa “denominação gênero indicativa da pluralidade dos diversos direitos e obrigações existentes”, sendo de conteúdo variado, ou seja, a relação jurídica tributária não se restringe ao pagamento de tributos, mas contempla também a escrituração de livros, a prestação de informações, a emissão de documentos e todas as demais prestações que possam estabelecer o vínculo entre o Estado e os contribuintes ou responsáveis.

⁶² Como será visto em detalhes no Capítulo 3.5.2, a relação jurídica tributária decorre de obrigações de natureza pecuniária e também de deveres instrumentais.

Para fins do estudo proposto, em linha com as lições de Moraes, a relação jurídica tributária deve ser vista como o vínculo que se forma entre o ente tributante e o particular (contribuinte ou responsável) em função de um dever legal, seja ele pecuniário (obrigação principal) ou instrumental (obrigação acessória) porquanto a conformidade com a lei tributária, como um todo, é o que distinguirá as boas práticas de Governança Corporativa Tributária.

3.1.1. DOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

De acordo com Moraes (1987, p. 551-556), dois grupos de elementos constitutivos da obrigação tributária podem ser identificados⁶³: elementos objetivos, representados pela situação de fato (elementos material, espacial, temporal e quantitativo) e elemento subjetivo, composto dos sujeitos da relação jurídica tributária (ativo e passivo).

Os elementos da relação tributária, assim como a própria obrigação, devem nascer de normas jurídicas. O objeto das normas é sempre o comportamento humano que deve adequar-se ao “conteúdo mandamental da norma” (ATALIBA, 1973, p. 15).

O autor ainda ensina, de forma simples e maestral, que:

As normas jurídicas só obrigam os comportamentos das pessoas que elas (normas) determinam e nos casos nelas previstos. Quer dizer, só verificada uma hipótese, prevista na norma, ela é obrigatória; e só para os comportamentos das pessoas compreendidas na hipótese. Toda norma, pois, contém uma hipótese e um comando. O comando só incide depois de verificada (ocorrida) a hipótese. E a hipótese sempre contém dois aspectos: um subjetivo: determinação do titular do comportamento colhido pelo mandamento; e um objetivo: determinação das circunstâncias (de tempo, modo, lugar, qualidade e quantidade, etc.) em que o mandamento incide (incidir quer dizer: colher o comportamento, obrigar o comportamento). (ATALIBA, 1973, p. 16).

O entendimento da aplicação da norma a um fato concreto da vida empresarial é o primeiro passo, no que tange à obrigação tributária principal, para que a Governança Corporativa Tributária possa ser uma realidade, e esse entendimento passa, portanto, pela correta interpretação da hipótese de incidência tributária e conhecimento de seus elementos subjetivos e objetivos, que, por esta razão, serão brevemente descritos a seguir.

⁶³ A divisão de elementos, aspectos ou critérios em grupo tem um caráter meramente didático e não representa um consenso entre os juristas. A divisão proposta por Bernardo Moraes também é seguida por Schoueri e Paulo de Barros Carvalho, mas apresenta diferenças em relação a outros doutrinadores como Alfredo Becker e Geraldo Ataliba (SCHOUERI, 2013, p. 492).

a) Do fato gerador (núcleo da hipótese de incidência):

Conforme o art. 114 do CTN, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Em relação à obrigação instrumental ou acessória, o art. 115 determina seja “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. De acordo com o art. 116 duas situações podem ensejar o fato gerador, a situação de fato (inc. I), configurada por circunstâncias materiais e a situação jurídica (inc. II), nascente do direito aplicável na hipótese de que trata.

Luciano Amaro, didaticamente, define o fato gerador do tributo da seguinte forma:

é uma situação material descrita pelo legislador: adquirir renda, prestar serviço, importar mercadorias estrangeiras [...] Embora a legislação tributária (a Constituição, inclusive) identifique o fato gerador pela menção à sua materialidade, não é possível apreendê-lo sem que sejam captados também aqueles elementos ou aspectos que dão plenitude ao fato gerador como o acontecimento no mundo posto. (AMARO, 2009, p. 263).

O autor complementa que o fato gerador “marca, no tempo e no espaço, o nascimento da obrigação tributária, o seu efeito (relevante, mas único) é o de concretizar a incidência” (AMARO, 2009, p. 279).

Ainda em relação ao fato gerador, importante compreender seus principais critérios: material, temporal e espacial. No aspecto material se encontra definida a situação legalmente apta para gerar a obrigação tributária; é ele que identifica e diferencia a incidência de um tributo (ex. a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda constitui o aspecto material do imposto sobre a renda). Cinco são os casos resumidos por Sáinz de Bujanda (apud SCHOUERI, 2013, p. 494) que exemplificam as principais formas que revestem o aspecto material: um fenômeno de natureza econômica, descrito pela norma tributária e, portanto, transformado em figura jurídica com tratamento específico e determinado no ordenamento, um ato ou negócio jurídico tipificado pelo Direito transformado em “fato imponível” por obra da lei tributária, qualidade, estado ou situação de uma pessoa conforme previsto/definido em lei, a titularidade de certo tipo de direito e, por fim, a atividade de uma pessoa não compreendida no marco de uma atividade especificamente jurídica.

O aspecto temporal é também definido pela lei tributária e tem a sua importância ressaltada, pois é ele que determina o momento do nascimento da obrigação tributária e também pode ser fundamental para a extinção de direitos e obrigações como é o caso da decadência, por exemplo, modalidade de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, inciso V, do CTN. O marco do tempo é também fundamental para o enquadramento de um fato jurídico ou econômico à norma tributária que lhe é aplicável, ou seja, vigente à época de seu acontecimento.

O critério espacial, por sua vez, trata da limitação no espaço da incidência tributária. É relevante para a definição não só do local no qual o tributo é devido, aspecto muito discutido, por exemplo, no caso do Imposto sobre Serviço (ISS), mas também das condições em que este tributo será devido. Diferenças de alíquota em transações interestaduais, no caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), momento da incidência de tributos aduaneiros em função do ingresso de um bem no território brasileiro, local em que se percebe o benefício de um serviço para a caracterização da importação de serviços, para fins de incidência de PIS e COFINS, são apenas alguns exemplos que demonstram a relevância do aspecto espacial para a concretização jurídica e prática da hipótese de incidência do tributo.

Considerando a intensificação da globalização dos negócios e das transações internacionais, o critério espacial também é determinante em situações não menos complexas e mais frequentes a cada dia. A tributação em bases universais das pessoas jurídicas, prevista na Lei 12.973/14, que alterou as regras de tributação de lucros auferidos no exterior, previstas na Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, por exemplo, diferenciou o tratamento tributário aplicado a sociedades ligadas residentes ou domiciliadas em país com tributação favorecida ou beneficiária de regime fiscal privilegiado (impedindo a consolidação de resultados prevista no art. 78, dessa mesma lei, por exemplo). As regras de subcapitalização⁶⁴, as alíquotas aplicáveis a operações internacionais e tantas outras têm o critério espacial como forma de diferenciação da incidência tributária aplicável.

⁶⁴ As regras brasileiras de subcapitalização foram previstas inicialmente pela Medida Provisória nº 472, de 15 de dezembro de 2009, convertida na Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e foram normatizadas pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.154, de 12 de maio de 2011.

b) Dos sujeitos da obrigação (elemento pessoal da hipótese de incidência):

O Art. 119 do CTN se dedicou a definir sujeito ativo da obrigação tributária como “a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. As competências a que se refere o citado artigo, como já mencionado, foram determinadas na CF/88, especificamente nos artigos 145 a 156, dispositivos que indicam o ente da federação (União, Estados ou Municípios) imbuído da tarefa de instituir e cobrar o tributo.

Amaro (2009, p. 292)⁶⁵ observa que mesmo na linguagem técnica é usual que o sujeito ativo ou o titular do polo credor da relação tributária seja também chamado de Fisco, Tesouro, Erário, Fazenda Pública (Federal, Estadual ou Municipal).

O sujeito passivo é o devedor da obrigação se situando no polo passivo da relação jurídica tributária, em função de designação legal. O CTN trata do sujeito passivo nos art. 121 (obrigação tributária principal), art. 122 (obrigação tributária acessória), além dos arts. 124 e 125 que tratam das situações de solidariedade, Art. 126 que trata da capacidade contributiva e o art. 127 que determina o domicílio fiscal.

Além das situações denominadas como sujeição passiva direta, ou seja, aquelas na qual o sujeito passivo é também o contribuinte, como ilustrado pelo **ESQUEMA 4**, em determinadas situações pode surgir a figura do responsável. Na definição legal (art. 121, parágrafo único, inc. II) a figura do responsável é determinada por exclusão, ou seja, quando, alguém, sem se revestir a condição de contribuinte, for o titular de obrigação que decorra de disposição expressa de lei. As razões para inclusão de um terceiro, o “responsável”, na relação tributária vão, nas palavras de Amaro⁶⁶ da “conveniência até a necessidade”. Cabe observar que estes mesmos critérios também podem estar presentes em relação ao fornecimento de informações ou cumprimento de obrigações instrumentais. Aliomar Baleeiro, em obra atualizada por Mizabel Derzi (BALEEIRO, 2013, p. 1112), pontua que vários doutrinadores exprimem a ideia contida no art.121, parágrafo único, inc. II ora como “responsabilidade colateral”, ora pelo conceito de substituição no sentido de substituir o verdadeiro contribuinte por um terceiro estranho à relação jurídica tributária.

Por fim, devem ser mencionadas as situações nas quais a figura do terceiro responsável surge em momento posterior ao fato gerador. São os casos de responsabilidade por sucessão e responsabilidade de terceiros previstos na Seção II, do Capítulo V, do CTN (arts. 129 a 135). Este aspecto é de suma importância e por isso será também abordado no

⁶⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

⁶⁶ Ibid., p. 304

CAPÍTULO 5.6. “Responsabilidade Tributária”. Importa ressaltar, nesse tópico, que em determinadas situações comuns ao mundo corporativo, como a aquisição de negócios ou de sociedades, por exemplo, a responsabilidade tributária decorrente da sujeição passiva indireta ou de sucessão deve ser um aspecto de atenção a ser avaliado no contexto do processo de tomada de decisão e, portanto, deve ser inserido no escopo da Governança Corporativa Tributária.

c) Dos critérios quantitativos: aferição da base de cálculo e determinação da alíquota aplicável à obrigação:

Schoueri (2013, p. 505) defende que “via de regra, a base de cálculo do tributo se refere à própria hipótese [de incidência], de tal modo que apenas com o fato jurídico tributário é que se torna possível apurar o tributo”.

Ruy Barbosa Nogueira jogou luz sobre os aspectos mais relevantes do conceito de base de cálculo, como se lê:

A base de cálculo do tributo representa legalmente o valor, grandeza ou expressão numérica da situação ou essência do fato gerador e sobre a qual se há de aplicar a alíquota; é, por assim dizer, um dos lados ou modo de ser do fato gerador. (NOGUEIRA 1989, p. 13).

A transformação de uma norma legal em fórmula matemática é uma das atividades práticas mais estratégicas em uma sociedade, no que toca a matéria tributária. Requer interação entre profissionais hábeis na interpretação das leis, mas que também detenham conhecimentos outros que os tornem capazes de interpretar as operações e os negócios em geral e parametrizar sistemas de forma a corretamente refletir a interpretação legal das hipóteses de incidência tributária previstas na legislação. É uma etapa da gestão tributária que requer contínua revisão, monitoramento e análise, não só em função das alterações legislativas, mas também pela ocorrência de novos fatos (ex. abertura de filial ou subsidiária no exterior ou mudança de plano contábil) que tragam ou possam trazer reflexos nos parâmetros antes determinados.

Comentados os principais elementos que compõem a obrigação tributária, passa-se à tarefa de definir o conceito de Governança Corporativa Tributária.

3.2. GOVERNANÇA CORPORATIVA TRIBUTÁRIA

Poucas são as definições disponíveis na literatura brasileira para governança tributária. A mais antiga, mas ainda assim muito recente conceituação localizada na doutrina brasileira que assim a define:

O conjunto de procedimentos de gestão empresarial calcado na experiência e competência profissional, discutido e validado através da análise personalizada de cada empresa ou entidade e realizado visando à coordenação, controle e revisão dos procedimentos tributários (AMARAL, G.; AMARAL, L., 2008).

Cunha (2012. s.p.) conceituou governança tributária como “a prática de controle de todos os processos que afetam as informações operacionais, de negócios e tributárias destinadas à gestão dos tributos a que uma organização está sujeita”. Constata-se que os dois autores tratam o termo “governança tributária” para conceituá-lo sob a ótica corporativa (gestão dos negócios empresariais).

Bifano (2014, p. 120) observa que “governança tributária se operacionaliza com a identificação e solução de problemas tributários, o cumprimento das obrigações principais e o cumprimento e exigência de cumprimento de obrigações acessórias em matéria tributária”.

A autora complementa sua observação definindo governança tributária da seguinte forma:

Como sistema, é um corpo de regras interligadas e orientadas por um princípio que se consubstancia no exercício de boas práticas em matéria tributária e no adequado relacionamento entre as partes envolvidas (acionistas, administradores, Poder Público, sociedade). Esse sistema tem por objetivo orientar a solução adequada de questões tributárias com eficiência, na observância da lei e das condições culturais de cada entidade. (BIFANO, 2014, p. 121).

Nesta definição é possível identificar um horizonte mais ampliado, ainda que implicitamente direcionado às práticas empresariais, mas que ressalta os importantes atores da relação jurídica tributária, além de outros *stakeholders* presentes no universo atual da Governança Corporativa.

Na literatura estrangeira, para designar a governança tributária voltada às práticas empresariais, constata-se a utilização do termo *Tax Corporate Governance*. A Deloitte Touche Tohmatsu (DELOITTE) define este termo e ressalta a sua relevância nos dias atuais da forma transcrita a seguir:

Em poucas palavras, a expressão ‘governação tributária corporativa’ é usada para descrever os processos que os contribuintes implementam para garantir que as questões fiscais e os riscos fiscais sejam geridos de acordo com a abordagem determinada pelo Conselho de Administração da sociedade. Isso muitas vezes inclui a existência de estratégia documentada e aprovada pela Administração, e apoiada por outras políticas e procedimentos.

A inclusão da governança tributária corporativa como uma área de interesse na avaliação de risco da administração tributária não deve ser vista como uma surpresa para a maioria dos contribuintes. Há uma tendência internacional crescente para a concentração do foco das autoridades em governança tributária de grandes empresas e uma demanda crescente por parte das autoridades fiscais para que as grandes empresas se concentrem na qualidade da sua governança tributária. (DELOITTE, 2011).⁶⁷.

A partir da compreensão do conceito de Governança Corporativa proposto pelo IBGC, e recapitulado no **CAPÍTULO 2**, conhecimento de suas origens e de seus princípios básicos, bem como da verificação das diferentes definições de governança tributária constantes na doutrina brasileira e internacional propõe-se uma especial designação para esta área de governança dirigida ao contexto das organizações (perspectiva corporativa); seguindo a denominação **Governança Corporativa Tributária**, cujo conceito proposto, nesse estudo, vai exposto a seguir:

Governança Corporativa Tributária é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, no que tange ao planejamento, organização e cumprimento de obrigações principais e acessórias de natureza tributária, incluindo (i) as relações internas (intra-sociedade ou grupo) e as diretrizes emanadas pelos órgãos de gestão e controle, a Diretoria e o Conselho de Administração, bem como (ii) as relações externas entre a entidade empresarial e as autoridades competentes e outros stakeholders, respeitados os princípios básicos da Governança Corporativa.

⁶⁷ No original: *In a nutshell, the phrase “corporate tax governance” is used to describe the processes corporate taxpayers have in place to ensure that tax issues and tax risks are managed, often in accordance with the approach to tax set out by the company’s Board. This often includes the existence of a tax strategy document endorsed by the Board, and supported by other policies and procedures. The inclusion of corporate tax governance as an area of focus in Inland Revenue’s risk review letters should not come as a surprise to most taxpayers. There is a growing international trend by Tax Authorities to focus on corporate tax governance from large businesses and an increasing demand by Tax Authorities for large businesses to focus on the quality of its tax governance.*

3.3. DOS PRINCÍPIOS DA GOVERNANÇA CORPORATIVA APLICADOS AO CONTEXTO TRIBUTÁRIO

Os princípios a seguir citados são os mesmos mencionados no CAPÍTULO 2.5, adaptados ao contexto sob estudo:

- a) Responsabilidade corporativa: consiste no zelo pela sustentabilidade da sociedade, visando sua longevidade. Na matéria tributária este princípio se traduz na observância das leis, no cumprimento tempestivo e preciso das obrigações, de modo a evitar custos com penalidades e garantias a débitos tributários, entre outras consequências.

Nas palavras de Bifano:

o administrador das sociedades que aderiram às práticas diferenciadas de governança corporativa está compelido, por força dessas práticas, ao executar operações que envolvem matéria tributária, a agir com responsabilidade, nos termos da lei societária, atendendo às finalidades da sociedade, sem nunca perder de vista sua função social, bem como a de cada contrato que seja firmado (*comply with*). BIFANO (2007, p. 69).

A matéria tributária tem sua ligação com a questão da responsabilidade social ressaltada pela inclusão de um específico item no questionário de avaliação elaborado para fins do Índice Dow Jones de Sustentabilidade⁶⁸ de 2014.

No item denominado “dimensão econômica, foi introduzido o tópico sobre estratégia tributária (Capítulo 1.6 “*Tax Strategy*”) o qual tem por objetivo avaliar o desempenho das empresas em relação ao controle de Sustentabilidade Empresarial, com o objetivo de verificar o envolvimento e gestão de situações tributárias que podem ter um efeito nocivo sobre reputação da empresa⁶⁹. Para esta avaliação, são propostas as seguintes indagações:

⁶⁸O Índice Dow Jones de Sustentabilidade foi criado em 1999 como primeiro índice global de ações composto por companhias consideradas social e ambientalmente responsáveis. Este índice tem o objetivo de orientar a alocação de recursos por gestores, estimulando a responsabilidade ética corporativa e o desenvolvimento sustentável. A importância dada pelos investidores a este índice é reflexo de uma preocupação crescente um mundo sustentável. Até a última avaliação disponível, o Brasil contava com oito empresas no índice eram elas: Bradesco, Cemig, Embraer, Itaú Unibanco, Itaúsa, Petrobras, Banco do Brasil e a Fibria. Disponível em: <<http://www.ecodesenvolvimento.org/posts/2013/setembro/indice-dow-jones-de-sustentabilidade-conta-com#ixzz3VhFatBrh>>. Acesso em: 28 mar. 2015.

⁶⁹ No original: 1.6.4 MSA Tax Strategy: In this section we include a performance score on the Corporate Sustainability Monitoring with the objective to verify the company's involvement and management of crisis

- A sua empresa tem uma política fiscal / princípios / estratégia em prática que indique a sua abordagem em relação à tributação? Por favor, indique se esta política está publicamente disponível;
- A sua empresa disponibiliza publicamente informações-chave de natureza tributária e financeira acerca de negócios desenvolvidos nas regiões ou países em que ela opera?
- A sua empresa fornece explicação pública sobre a carga efetiva de imposto que aborde a razão dela ser diferente da carga prevista ou esperada nos respectivos países onde são gerados os lucros?
- A sua empresa avalia os riscos de tributação associados à futura criação de valor?⁷⁰

Pelas perguntas propostas e pelo objetivo de índice Dow Jones de Sustentabilidade é possível concluir que o assunto tributário definitivamente foi incorporado ao rol dos temas relacionados à responsabilidade corporativa.

- b) Transparência: consiste na disponibilização de informações úteis para as partes interessadas e pela busca de relacionamentos de confiança. Conforme BIFANO (2014, p. 119) ser transparente é “informar, deixar informar e exigir a informação”, sendo uma das formas pelas quais a governança se manifesta. Na matéria tributária a transparência se exerce por meio da busca e manutenção de condições necessárias para que sejam geradas informações suficientes e confiáveis, de forma tempestiva e segura (i) ao mercado por meio dos demonstrativos contábeis e societários (no caso de sociedades sujeitas a este tipo de obrigação) ou (ii) às autoridades por meio dos demonstrativos fiscais exigidos tais como declarações fiscais (ex. DIPJ, DCTF, PERDCOMP) e ainda pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Elaborar estes demonstrativos de forma precisa, consistente e tempestiva é uma maneira eficaz de cumprir o princípio da transparência. A transparência também tem um viés específico, consistente na prestação das informações de interesse dos cidadãos e público em geral. Este requisito foi inserido em nosso ordenamento jurídico pela Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012, conhecida como a “Lei da Transparência”,

situations that can have a damaging effect on reputation. Disponível em: <<http://www.robocosam.com/images/sample-questionnaire.pdf>>. Acesso em: 28 mar. 2015.

⁷⁰ No original: *Does your company have a tax policy/principles/strategy in place which indicates your approach towards taxation? Please indicate if this policy is publicly available and provide supporting evidence; Does your company publicly report on key business, financial and tax information for regions or countries in which you operate? Please provide the weblink for where this information can be found. Do you provide a public explanation of your effective tax rate which addresses why your tax rate may differ from the expected tax rate in the respective countries where you generate profits? Please provide supporting references.* Disponível em: <<http://www.robocosam.com/images/sample-questionnaire.pdf>>. Acesso em: 28 mar. 2015.

regulada pelo Decreto nº 8.264, de 5 de junho de 2014, a qual exige que o documento fiscal contenha informação sobre a carga tributária (federal, estadual e municipal) embutida nas mercadorias e serviços adquiridos. O Balanço Social⁷¹ pode ser outra forma de cumprir o princípio de transparência, de forma alinhada à responsabilidade corporativa. De acordo com o modelo sugerido pelo Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas - IBASE⁷² e as normas do Conselho Federal de Contabilidade previstas na Resolução CFC nº 1.003 de 19 de agosto de 2004, que aprova a NBC T 15 - Informações de Natureza Social e Ambiental, dentre os indicadores sociais externos que demonstram a contribuição do grupo econômico ou da empresa para a sociedade em geral, está a informação sobre o total de tributos pagos e a sua representatividade e relação a alguns dados da empresa, como por exemplo, o Patrimônio Líquido Contábil. Ben Dickison (2011, p. 71), em seu trabalho “*Tax and Good Governance*”, disponibilizado pela OCDE, destaca que uma forma de reduzir a falta de transparência tributária em empresas multinacionais instaladas em países em desenvolvimento seria exigir relatório com informações-chave detalhadas por país, o que visaria reduzir transferências de lucro, corrupção, bem como aumentar a responsabilidade social e facilitar a governança corporativa.

- c) Equidade (*fairness*): consiste no tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas, sem qualquer tipo de discriminação, aplicando-se a todas as relações da sociedade (internas e externas). Na matéria tributária este princípio deve ser observado na relação entre os contribuintes e os entes tributantes. Nas relações da empresa com particulares a equidade se traduz pelo respeito à função social da entidade e dos contratos dos quais participa. No que tange à relação entre contribuinte e entes tributantes, a equidade é um conceito que implicitamente requer que cada parte cumpra adequadamente o seu papel na relação jurídica tributária. O contribuinte tem o dever de observar a lei e cumpri-la em seus estritos termos, proporcionando os recursos necessários para que o Estado desempenhe as atividades a ele delegadas na organização da sociedade. Já os entes tributantes devem compreender que, tão relevante quanto a arrecadação, é a sua contrapartida consistente na aplicação eficiente

⁷¹ Conforme a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.003 de 19.08.2004, Balanço Social é um conjunto de “informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade”.

⁷² O modelo do Balanço Social sugerido pelo Instituto é utilizado pela Embraer e Banco do Brasil, por exemplo, que alinham seu modelo às normas previstas na NBCT 15. O modelo está disponível em <http://www.balancosocial.org.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm>. Acesso em: 25 mar. 2015.

dos recursos arrecadados, proporcionando as condições para que os contribuintes e a sociedade em geral compreendam a relevância de seu papel social. Não se trata de uma relação desigual, onde apenas uma parte tem obrigações, mas de uma complexa rede de obrigações e direitos que precisam ser integralmente observados para que a dinâmica da tributação atinja seus objetivos e seja resguardada pela segurança jurídica e equilíbrio social. É possível observar a existência de oportunidades para aprimoramento na aplicação deste princípio. Nesse sentido cita-se, a título exemplificativo, a inexistência de estatuto geral dos contribuintes⁷³, cuja função é assegurar a devida proteção a quem deve cumprir a obrigação tributária, o que poderia mitigar risco de violação de direitos dos contribuintes e provavelmente incentivar maior formalidade e cumprimento espontâneo de obrigações tributárias⁷⁴.

- d) Prestação de Contas (*Accountability*): consiste na obrigação de prestação de contas imputada aos administradores. No caso da Governança Corporativa Tributária, esta prestação de contas deve ser feita tanto nos níveis internos da estrutura corporativa, desde o Conselho de Administração, passando por diretoria executiva e gestores alocados aos departamentos como contabilidade, tributário, jurídico, controles internos entre outros, como também para as autoridades fiscais, sempre que requerido. Além disso, a questão tributária tem assumido um novo papel até mesmo na relação de companhias abertas com o mercado, sendo a carga tributária e outras questões de natureza tributária objeto de fornecimento de informações, o que se faz por meio de notas explicativas às Demonstrações Contábeis⁷⁵, Formulário de Referência, comentários adicionais da área de relações com investidores (teleconferências, por exemplo) ou mesmo em fatos relevantes ou comunicados ao mercado⁷⁶, nos termos

⁷³ Observe-se que há Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte no Estado de São Paulo e em outros estados brasileiros, como descritos no Capítulo 6, contudo, não há norma similar que possa ser aplicável aos contribuintes em âmbito federal.

⁷⁴ A experiência australiana, que será comentada no Capítulo 6, é um interessante exemplo da crença de que a aplicação dos princípios da boa governança corporativa, notadamente o princípio da equidade, podem quebrar paradigmas e mudar a perspectiva de relacionamento entre Fisco e contribuintes incentivando o *compliance* voluntário por parte dos contribuintes.

⁷⁵ Desde o final do início dos anos 2000 as instituições financeiras passaram a incluir notas explicativas para demonstrar a conciliação entre o lucro contábil e o lucro tributável, visando demonstrar o que se denomina “alíquota efetiva de IRPJ e CSLL, ou seja, a alíquota resultante da divisão da despesa de IRPJ e CSL pelo lucro antes dos tributos, bem como dados detalhados dos direitos e obrigações tributárias deferidos (a base normativa para esta exigência é a Resolução do Conselho Monetário Nacional 3059/02 e a Circular do Banco Central do Brasil 3171/02).

⁷⁶ Como exemplo, cita-se a BMF&Bovespa que divulgou um Fato Relevante 20.08.2014, com informações sobre a sua adesão ao Programa de Recuperação Fiscal (“REFIS”), editado pela Lei nº 11.941, de 2009 e reaberto em 2014, também elaborou três Comunicados ao Mercado (5.12.2013, 27.10.2011, 30.11.2010) para prover

requeridos pelo órgão regulador CVM. Novamente é um princípio que deve ser aplicado no âmbito interno das sociedades (gestores, órgãos de controle), notadamente em função das diversas interfaces necessárias às atividades de gestão/administração dos tributos, bem como nas relações com outros *stakeholders* e, principalmente, na relação Fisco-contribuinte.

Além dos princípios gerais aplicados à Governança Corporativa, propõe-se uma breve reflexão sobre o termo eficiência no contexto tributário e a sua inclusão como um princípio da governança tributária. Logo no início deste estudo foi feita a ressalva de que o termo seria utilizado em sua acepção econômica. É preciso notar, no entanto, que este conceito, do ponto de vista econômico, merece uma sutil complementação quando empregado sob a ótica jurídica.

De fato, Grupenmacher pontua que:

A ideia de eficiência está usualmente agregada à noção de resultados positivos e lucratividade, sobretudo no âmbito das ciências econômicas. Tal concepção se verifica, por igual, nas ciências jurídicas na medida em que a simplificação dos procedimentos, estabelecida em nível legislativo, representa redução de custos tanto para a “máquina estatal” como para a atividade privada, sobretudo no campo da tributação.

O princípio da eficiência, sob a ótica jurídica, está, também e principalmente, vinculado às ideias de justiça, ética e moralidade. [...] (GRUPENMACHER, 2014, p. 39, grifo nosso).

A eficiência vinculada à ideia de resultado oriunda das Ciências Econômicas, como visto, merece adaptações quando da sua aplicação ao Direito ou ao Direito Tributário. O resultado ótimo não será apenas aquele que apresentar o menor custo financeiro, mas aquele que resultar na otimização da utilização dos recursos escassos, respeitando os princípios legais aplicáveis às situações – no caso dos tributos – legalidade, isonomia, segurança jurídica, proporcionalidade, capacidade contributiva, entre outros. O princípio da eficiência foi positivado em nossa CF/88, por meio da Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998 e é direcionado à atuação dos agentes públicos. Nesse contexto o princípio se traduz pelo dever da busca pela racionalidade e uso de meios expeditos, adequados e seguros para a promoção do pleno atingimento dos objetivos da legislação (CARRAZZA, 2010, p. 224)⁷⁷.

informações sobre o andamento do processo administrativo em que se questiona a amortização, para fins fiscais, do ágio gerado quando da incorporação de ações da Bovespa Holding S.A.

⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010.

No campo tributário, o princípio da eficiência requer que “toda intervenção da Fazenda Pública se dê na justa medida e de modo adequado, tendo em vista a máxima eficácia e otimização dos direitos concorrentes do fisco e do contribuinte”⁷⁸, o que deve ser feito tendo em conta o respeito aos demais princípios constitucionais e legais previstos. Os princípios que adornam o conceito de eficiência previsto no art. 37 da CF/88 podem ser transportados para a relação jurídica tributária como um todo, norteando, por conseguinte a atuação do contribuinte. Ciente dos limites e princípios de atuação da administração tributária, especialmente o conceito de “eficiência” a ela aplicável, é possível compreender que a ponderação dos recursos escassos, em busca do resultado ótimo, deve também considerar aspectos que não são diretamente associados a resultados econômicos, mas que são essenciais para o adequado cumprimento das obrigações tributárias, sendo este um princípio que complementa o sentido da equidade.

Nesse sentido, o princípio da eficiência também pode ser considerado um dos princípios da Governança Corporativa Tributária e deve ser aplicado em sua acepção jurídico-econômica.

Por fim, importante notar que todos os princípios se relacionam e interagem formando uma cadeia que deve ser observada em seu conjunto para que os seus objetivos⁷⁹ sejam plenamente atingidos.

3.4. QUESTÕES CENTRAIS DA GOVERNANÇA CORPORATIVA TRIBUTÁRIA

Segundo Andrade e Rosseti (2004, p. 98) os modelos de governança se alternam em função de influências culturais e institucionais das nações, de seu estágio de desenvolvimento empresarial, entre outros elementos. O mesmo se aplica à Governança Corporativa Tributária.

As questões centrais da Governança Corporativa são descritas pelos autores (ANDRADE; ROSSETI, 2004, p. 103-141) como (i) conflitos de agência, (ii) custos de agência, (iii) direitos assimétricos entre acionistas, (iv) equilíbrio de interesses dos *stakeholders* e (v) forças de controle.

⁷⁸ Ibid.; Id. p. 224.

⁷⁹ Relembrando, os objetivos são a conversão dos princípios em recomendações objetivas e em ações que corroborem a política de Governança Corporativa Tributária.

Para as reflexões sobre as questões centrais da Governança Corporativa Tributária foram adotadas, como ponto de partida, as questões centrais gerais acima mencionadas, fazendo exceção à questão de direitos assimétricos entre acionistas, a qual se refere à matéria societária propriamente dita e, portanto, não tem uma relação imediata que possibilite seja traçado um paralelo com a espécie de governança em estudo.

3.4.1. CONFLITOS E CUSTOS DE AGÊNCIA

Tomando o conceito referido no **CAPÍTULO 2.1**, o relacionamento de agência pode ser entendido como um contrato no qual o principal (acionista) engaja outra pessoa, o agente (gestor), para atuar em seu favor, delegando autoridade para a tomada de decisões, em determinados limites. O equilíbrio entre riscos e retornos decorrentes de postura mais conservadora ou arrojada, que gerem retornos mais imediatos ou em mais longo prazo, maiores ou menores, é o objetivo das políticas de governança que buscam definir regras de condutas gerenciais e prevenir desvios.

As razões para os conflitos de agência serem praticamente inevitáveis e estarem, portanto, presentes em todas as organizações, decorrem das explicações resumidas nos axiomas⁸⁰ de Klein, segundo o qual não existe contrato completo (que preveja e regule todas as situações de conflito possíveis), e de Jensen-Mecking, segundo o qual não existe agente perfeito⁸¹. Em síntese, os dois axiomas constatam que a imprevisibilidade de todos os riscos e oportunidades nos negócios planejados, a multiplicidade de reações às contingências geradas pelas transações, a frequência com que tais contingências imprevisíveis passaram a ocorrer, além do nexo entre operações diversas desenvolvidas pela sociedade em função de fatores também diversos, tornam mais desafiadora a tarefa de definição de todas as condições e posições *ex-ante*, exigindo dos gestores a tomada de decisões não previstas pelos principais, o que é chamado por Andrade e Rosseti de juízo gerencial (*managerial discretion*). Considerando que o juízo gerencial adentra o campo do livre arbítrio dos agentes (gestores), o seu comportamento passa a interferir no processo, devendo ser levado em consideração que

⁸⁰ Axiomático é algo evidente incontestável e possui significado em diversas ciências, como lógica, matemática, engenharia, todas com teorias sobre os axiomas. “Em lógica, existe o sistema axiomático, que é uma forma de **teoria dedutiva**, construída a partir de termos iniciais, e que foi desenvolvida por meio de regras de definição. Em matemática, existe também um sistema axiomático, que é um conjunto de axiomas, que podem ser usados para a derivação lógica de teoremas.” Disponível em: <<http://www.significados.com.br/axiomático/>>. Acesso em: 15 mar. 2015).

⁸¹ Para mais detalhes sobre os axiomas recomenda-se (ANDRADE; ROSSETI (2004, p. 101-103).

seus próprios objetivos podem interferir nas suas decisões, em detrimento dos objetivos dos acionistas ou outros *stakeholders*.

A minimização desse tipo de conflito se dá por meio da criação de estrutura de controles e monitoramento das atividades de gestão. Estes conflitos e suas estruturas de controle geram, por sua vez, os chamados custos de agência que podem ser, conforme explicam Andrade e Rossetti (2004, p. 103), incorridos conscientemente pelos acionistas para implementação de controles e estrutura de monitoramento ou atribuíveis ao oportunismo ou outro tipo de comportamento dos gestores em função do juízo gerencial. Um exemplo desse último pode ser a preferência do gestor por segurança em detrimento de oportunidades (postura mais conservadora) ou, decisões arrojadas visando à maximização de resultados de curto prazo, o que pode trazer benefícios imediatos voltados a seus próprios interesses (maximização de bônus ou remuneração variável, por exemplo), com riscos e custos futuros não mensurados e/ou não desejados.

O conflito de agência e os custos decorrentes envolvem todas as áreas da atividade empresarial e, obviamente, também podem surgir nas decisões relativas à matéria tributária. A adesão a programas de parcelamento de débitos fiscais, os planejamentos de negócios, a estruturação de organizações ou reorganizações societárias, a eleição de localização para instalação de parque industrial, a definição de logística de operações são apenas alguns exemplos de situações nas quais as repercussões tributárias podem ser relevantes ou até determinantes, passando pelo processo de decisão gerencial com potencial para geração de conflitos de agência no primeiro momento ou nos desdobramentos que poderão decorrer das primeiras decisões. Outro acontecimento com potencial para a geração de conflito de agência é a inclusão de administradores (sócios ou executivos) no polo passivo de autuações fiscais, o que se denomina “Termo de Sujeição Passiva Solidária”, sob a alegação de respaldo nos arts. 124 e 135, inciso III, do CTN. Independentemente do mérito acerca da adequação da ação da autoridade com vistas a imputar responsabilidade aos gestores⁸², a situação *per si* gera potencial conflito na medida em que contrapõe o interesse pessoal (consistente no exaurimento do litígio com o Fisco) e a decisão sobre a melhor estratégia a adotar no seguimento da lide, considerando única e exclusivamente, os interesses da companhia.

As boas práticas de governança demonstram que temas estratégicos e relevantes devem ter as soluções aprovadas pelo Conselho de Administração, órgão que, nas palavras do

⁸² A justificativa normalmente constante nessa situação é o fato de o auto de infração ter sido lavrado com multa qualificada, indicando a ocorrência de fraude no entendimento da fiscalização. As questões específicas sobre a responsabilidade de terceiros estão analisadas no Capítulo 5.6.

IBGC, tem por papel ser o elo entre a propriedade e a gestão, sendo o guardião do objeto social e do sistema de governança, além de ter a atribuição de decidir sobre os rumos estratégicos do negócio, conforme o melhor interesse da organização (IBGC, 2009, p. 29). No processo de tomada de decisão, portanto, é relevante que os aspectos tributários sejam discutidos e definidos pela administração e que decisões estratégicas ou acima de determinadas alçadas pré-definidas, inclusive quanto às medidas para minimização do conflito de agência, sejam submetidas ao Conselho de Administração, ou outro órgão competente, considerando os níveis adequados da estrutura empresarial.

3.4.2. ALINHAMENTO DE INTERESSES

Estudos mais atuais acerca da Governança Corporativa demonstram que os interesses para os quais a governança deve estar atenta compreendem os aplicados aos sócios (*shareholders*) e também os mais abrangentes, aplicados a outros interessados (*stakeholders*).

Em um primeiro estágio, a governança estava voltada ao alinhamento dos interesses entre os proprietários e os gestores (os conflitos de agência já mencionados), posteriormente entraram em cena outros públicos internos que também têm interesse direto no desempenho e resultado de uma corporação como, por exemplo, os seus empregados. Em um terceiro estágio, outras forças passaram a fazer parte dessa questão-chave. Diante das crescentes necessidades de financiamento por outros meios que não apenas o capital e da relevância atribuída ao direito do consumidor, credores, fornecedores, clientes e consumidores passaram a ser parte do público sujeito a alinhamento de interesses. Mais recentemente, tomou-se consciência de que fatores sociais e ambientais também devem ser considerados. É o que Andrade e Rosseti (2004, p. 111) chamam de “entorno” composto pela comunidade, sociedade, governo e meio ambiente. As corporações elaboram balanços sociais, prestam contas sobre as suas ações em prol da comunidade onde atuam e compensações ambientais e assim procuram alinhar os diversos interesses, maximizando seus resultados, sem negligenciar sua função social.

Este novo conjunto de *stakeholders*, que ampliou o campo de alinhamento de interesses e tornou a sociedade mais atenta ao cumprimento das funções sociais, impacta também na Governança Corporativa Tributária por meio, por exemplo, da observância da capacidade contributiva de cada entidade que, do ponto de vista social, representa a contrapartida da função distributiva do Estado (o tema tem sido discutido como um aspecto de

“justiça fiscal”). O próprio Balanço Social publicado por algumas empresas no Brasil contém a informação sobre o valor pago em tributos dentre os indicadores sociais externos. Em âmbito internacional este interesse pode ser percebido pelos esforços da OCDE com dedicação especial aos temas transparência e preservação da arrecadação tributária, sendo um bom exemplo disso a criação do Projeto sobre Erosão de Base de Cálculo e Deslocamento de Lucro (*Project on Base Erosion and Profit Shifting*), conhecido pela sigla BEPS⁸³. Cita-se, novamente também, a recente inclusão de questões relacionadas à condução da estratégia tributária das empresas como forma de avaliação de sua responsabilidade social e sustentabilidade mensurada no Índice Dow Jones de Sustentabilidade.

Ainda que o objetivo central das instituições siga sendo a geração de valor para seus acionistas, a tendência ao reconhecimento do avanço das fronteiras que incluíram outros *stakeholders* no seu campo de atenção exige que a Governança Corporativa se preocupe com esta questão. As relações sociais e governamentais são também tangenciadas pela medida da criação de valor de uma empresa para a sociedade na qual se insere, e também por meio do pagamento de seus tributos, além de outras formas.

3.4.3. FORÇAS DE CONTROLE

Esta questão-chave decorre diretamente das questões anteriores. As forças de controle, na visão de Andrade e Rosseti (2004, p. 113) existem “para que o processo de governança se estabeleça de forma a harmonizar os interesses das partes envolvidas com as operações do mundo corporativo” e sintetizam todas as formas de ativismo por boas práticas de governança.

Segundo os autores, as forças de controle podem ser externas (mecanismos regulatórios, padrões contábeis, ativismo de investidores institucionais) e internas (monitoramento e estrutura de controle, definição de modelo de remuneração, conselhos guardiões e *gatekeepers*⁸⁴).

Voltando-se ao tema da Governança Corporativa Tributária, esta questão-chave também apresenta as duas faces. As forças externas podem ser entendidas como o poder de

⁸³ Para informações sobre a agenda BEPS ver www.oecd.org/tax/beps-about.htm. Acesso em: 13 set. 2014.

⁸⁴ Na doutrina norte-americana, o termo *gatekeepers* é utilizado para designar terceiros que podem impedir a realização de condutas irregulares, funcionando como intermediários reputacionais que têm capacidade de inibir condutas irregulares.

fiscalização das autoridades competentes nas três esferas (federal, estadual e municipal), o que inclui a possibilidade legal de aplicação de sanções pecuniárias, mas também a exigência de prestação de diversas informações por parte das empresas (obrigações acessórias e atendimento à fiscalização). Enfatiza Elidie Bifano (2014, p. 120) que o *stakeholder* que tem o interesse mais relevante, nas questões tributárias, é o Estado (ou o ente tributante), por ser quem tem o poder legal de exigir tributos, contudo outras forças externas podem ser exercidas por partes interessadas na observância e cumprimento de regras tributárias como forma de mitigação de riscos e obtenção de maior eficiência.

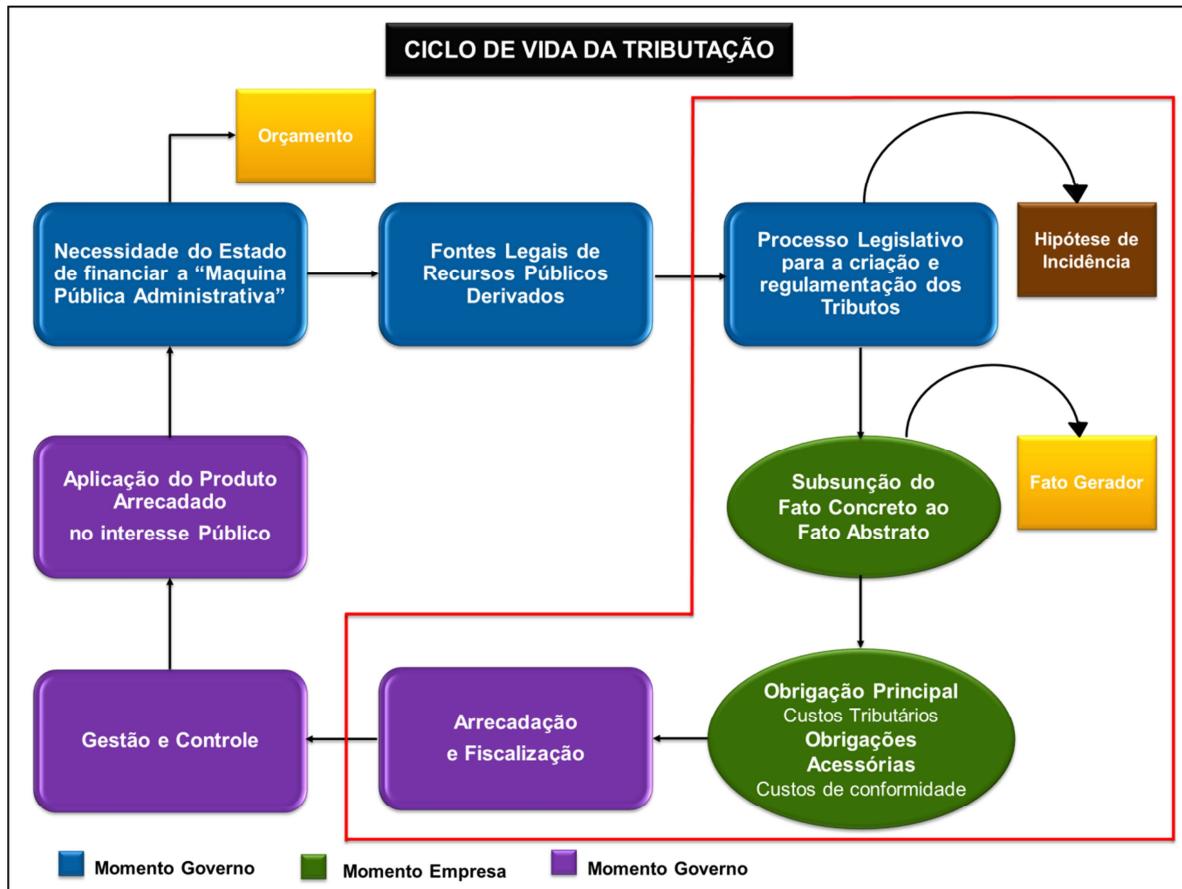
Quanto às forças internas de controles, estas devem ser entendidas de forma similar à comentada em relação à Governança Corporativa de forma geral, ou seja, compreendendo órgãos de controles, atividades de monitoramento e *compliance*, tendo como foco as questões de natureza tributária em seu escopo.

3.5. GESTÃO DOS TRIBUTOS E SUAS ETAPAS

Adaptando o conceito, gestão pode ser definida como a atividade de gerenciamento estratégico de recursos (humanos, tecnológicos, informacionais e outros), em regra, escassos, e de processos visando atender a determinadas necessidades de qualidade, tempo e custo, compatibilizando esta finalidade com a necessidade de eficiência no uso dos recursos que os objetivos estratégicos da organização requerem (CORRÊA, H.; CORRÊA, C., 2006, p. 24).

A partir do exposto nos **CAPÍTULOS 3.1 a 3.4** (conceito, elementos da relação jurídica tributária, princípios e questões centrais) foi possível traçar o campo de atuação da Governança Corporativa Tributária. Para que ela possa ser eficaz em toda a sua extensão, proporcionando os resultados esperados, o seu escopo deve abranger também todas as etapas necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias, ou seja, deve considerar as etapas da gestão dos tributos, em sua tríplice dimensão temporal.

Gil et. al, (2011) desenvolveram o conceito de ciclo de vida da tributação, a seguir representado, que capta todas as etapas desse ciclo, desde o momento em que se vislumbra a necessidade de financiamento de uma atividade do Estado e, portanto a criação de uma nova fonte de recursos, até o ponto da aplicação desses recursos, passando pela necessária interação entre ente tributante e ente tributado:



ESQUEMA 5: Ciclo de Vida da Tributação

Fonte: Gil e Galvão, 2012. (destaque em vermelho da autora)

A tríplice dimensão temporal compreende as etapas de gestão corporativa dos tributos destacadas no **ESQUEMA 5** pela linha vermelha, demonstrando que a eficaz gestão tributária deve ter início no monitoramento do processo legislativo, permitindo um melhor planejamento, e contemplando o período posterior ao cumprimento das obrigações no qual o contribuinte ainda pode estar sujeito à interação com o Fisco em função de questionamentos, fiscalizações, retificações de obrigações entre outras atividades. Essas mesmas etapas que compreendem o processo de cumprimento da obrigação acessória e que formam o ciclo de vida da gestão corporativa dos tributos, isoladas do ciclo de vida da tributação, podem ser assim demonstradas:



ESQUEMA 6: Etapas Necessárias ao Cumprimento da Obrigações Tributária
Fonte: Elaborado pela Autora

A compreensão dos aspectos mais relevantes em cada uma dessas etapas e a consequente definição de práticas de governança tem por principal objetivo garantir maior eficiência em termos de gestão dos tributos e das questões centrais mencionadas no **CAPÍTULO 3.4**, além de mitigar ou reduzir custos desnecessários.

A seguir, são analisadas as três dimensões temporais que formam o ciclo de vida da gestão corporativa tributária, bem como seus aspectos considerados mais relevantes para o estudo da Governança Corporativa Tributária.

3.5.1. PLANEJAR: O QUE É?

De acordo com o Dicionário Aurélio online “O ato de planejar significa traçar, fazer plano, projetar, programar”. Trata-se de uma ação preparatória que visa definir e programar adequadamente as etapas e recursos necessários à consecução de determinado objetivo. Como em todas as atividades empresariais, a gestão tributária deve ser iniciada pela etapa do planejamento.

O planejamento de aspectos tributários se insere em todas as atividades empresariais que trazem consigo potenciais repercussões dessa natureza e não se limita a mensurar os custos tributários, mas envolve também a definição de recursos materiais, tecnológicos e humanos necessários para que o cumprimento da obrigação seja eficaz.

Planejar, neste contexto, também significa definir estratégia, na qual a matéria tributária se insere como parte de um todo: o negócio.

Porter (2002, p. 29-30) afirma que estratégia é sinônimo de escolha que resulta em uma posição única por meio da qual são feitas as adaptações das atividades à proposta de

valor específica da empresa. O autor menciona que a estratégia impõe limites, os quais, ao contrário do que se pode pensar, aceleram o crescimento sustentável de uma sociedade porque lhe dão foco no tipo de valor que se deseja criar. O autor ressalta também que, para chegar a uma boa estratégia, é necessário ter por o ponto de partida um objetivo correto, definido por ele como “simplesmente um excelente retorno sobre o investimento no longo prazo”, o que, por mais simples que pareça, não é percebido por muitas empresas que “contentam-se com objetivos de curto prazo, mais fáceis de alcançar, embora não permita ver além do amanhã”.

Karayan e Swenson explicam a ligação entre estratégia e tributação da seguinte forma:

Um importante ingrediente para o sucesso de qualquer organização é a implementação bem-sucedida e sólida de suas estratégias. O gerenciamento de tributos deve trabalhar no sentido de melhorar a estratégia da empresa e não levá-la a envolver-se em transações para a redução de impostos que irão desviá-la de seu plano estratégico. Como exemplo extremo, a empresa pode auferir zero de lucros e não ter que pagar impostos, mas isso seria inconsistente com uma sólida estratégica⁸⁵ (KARAYAN; SWENSON, 2007, tradução de CALIJURI, 2009, p. 76).

O conceito de gerenciamento de tributos para TANG⁸⁶ (2007, p. 28, tradução nossa) consiste na exploração de incertezas ou ambiguidades nas leis tributárias para, licitamente, influenciar, de maneira favorável, a carga tributária a ser enfrentada.

Calijuri (2009, p. 8), por sua vez, afirma que a busca pela redução de carga tributária e a gestão tributária representam conceitos diferentes, tendo em vista que reduzir custos tributários, principal objetivo do planejamento tributário no conceito mais tradicional, pode não conduzir à maximização do valor da empresa. Calijuri e Lopes (2011, p. 76) concluem que a chave para planejar o aspecto tributário de forma bem-sucedida é inclui-lo como parte no processo de decisão estratégica de negócios da empresa. A Governança Corporativa Tributária deve, portanto, alinhar este conceito mais abrangente do ato de planejar aos ensinamentos de Porter que ressaltam a importância da estratégia empresarial mirar resultados de longo prazo, buscando a perenidade da sociedade.

⁸⁵ No original: *A key ingredient on any successful organization is a sound and successfully implemented strategy. Tax management should work to enhance the firm's strategy and should not cause the firm to engage in tax-minimizing transactions that deter it from its strategic plan. As an extreme example, a firm could earn zero profits and pay no taxes, but this would be inconsistent with sound strategy.*

⁸⁶ No original: *We define tax management, tax planning, tax avoidance or tax shelter as taxpayers exploiting uncertainty in tax law to choose an advantageous method in tax reporting that influences their tax liabilities.”*

3.5.2. CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES

Como já mencionado no **CAPÍTULO 3.1**, o ordenamento legal tributário tem o condão de estabelecer uma relação jurídica entre o Estado e o particular a qual é denominada relação jurídica tributária, que não se limita ao recolhimento do tributo já que “o particular está sujeito a deveres como escriturar livros, preencher formulários, atender à fiscalização, etc” (SCHOUERI, 2013, p. 459).

Tratando-se do cumprimento de uma obrigação, afasta-se de pronto a prerrogativa da escolha sobre cumpri-la ou não. É que por se tratar de uma relação obrigacional, uma vez formado o vínculo entre as partes, este fato não mais se altera até que a obrigação seja satisfeita ou, nas palavras do CTN (Capítulo IV), “extinta por qualquer um dos meios previstos neste Código”.

A obrigação tributária está definida no CTN, em seu art. 113 e tem duas faces bem definidas: a obrigação principal, que consiste no pagamento do tributo e a obrigação acessória, que consiste na prestação de informações, na forma exigida na lei, conforme abaixo se transcreve:

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

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

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

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (BRASIL, 1988, grifo nosso).

A observância de boas práticas de governança tributária tem como objetivo central cumprir as obrigações tributárias, buscando sempre uma maneira que seja satisfatória ou adequada.

O cumprimento satisfatório ou adequado de uma obrigação passa pelos seguintes procedimentos prévios: (i) entendimento da obrigação a ser cumprida, (ii) entendimento dos requisitos necessários para qualificar este cumprimento como satisfatório, (iii) definição dos recursos e processos necessários para tanto. Considerando o disposto no art. 113 do CTN, os requisitos mencionados são analisados de forma segregada para a obrigação principal e a acessória.

3.5.2.1. DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

Para o cumprimento de uma obrigação tributária principal é necessário que sejam observados os requisitos previstos na lei que a ordena, ou seja: que o tributo seja pago pelo valor correto e de forma tempestiva.

Para que isso ocorra, os elementos dispostos na sequência do art. 113 do CTN e que compõem a relação jurídica tributária são indispensáveis e devem ser apurados com precisão. Estes elementos já foram introduzidos no **CAPÍTULO 3.1.2**. Considerando os conceitos que lhes são próprios, para definir práticas diferenciadas de governança, alguns aspectos são essenciais:

- a) Quanto ao fato gerador: fazem parte das atividades de monitoramento próprias das boas práticas de governança conhecer e avaliar os aspectos material, espacial e temporal dos fatos geradores relativos aos negócios desenvolvidos pela empresa, bem como simular sua ocorrência durante o “planejar” ou a fase de estudo de viabilidade de uma nova atividade (ex. venda de um novo produto, início de novas operações, definição de logística para um novo destino);
- b) Quanto aos sujeitos da obrigação (elemento pessoal da hipótese de incidência): diante de situações ou circunstâncias a que a sociedade pode estar exposta, verificar se estas são suficientes para enquadrá-la como contribuinte ou responsável tributário de uma determinada obrigação é requisito das práticas diferenciadas de Governança Corporativa Tributária. Citam-se, apenas para ilustrar, as dificuldades vislumbradas pelos então pioneiros em atividades em ambiente virtual (ex. serviço de provimento de acesso, veiculação de publicidade) em que a definição da sociedade como sujeito ou não de obrigação tributária (ICMS ou ISS) foi o desafio enfrentado para o devido cumprimento das obrigações tributárias⁸⁷;
- c) Quanto à aferição da base de cálculo e alíquotas (elemento quantitativo) da obrigação: analisada a ocorrência do fato gerador e o devido enquadramento da sociedade como contribuinte ou responsável tributário, é fundamental verificar o elemento quantitativo da obrigação tributária, bem como simular a carga tributária total, impacto na margem dos

⁸⁷ Cita-se, a título de exemplo das discussões judiciais travadas a Apelação Cível AC 3159371 TJ-PR -PR 0315937-1 (TJ-PR), de 22 nov. 2005.

negócios e no fluxo de caixa, possíveis dúvidas quanto à apuração das bases de cálculo, ainda durante a fase de estudo de viabilidade de uma nova atividade ou mesmo em decorrência de uma nova legislação aplicável a negócios correntes. Esta cautela é uma prática recomendada independentemente do tributo ter seu lançamento por homologação⁸⁸ ou declaração, mas se mostra ainda mais importante no caso dos tributos por homologação posto que estão mais sujeitos a controvérsias futuras. Importante ressaltar que frequentemente a aferição da base de cálculo envolve questões complexas relativas à possibilidade legal de aproveitamento de créditos que podem impactar diretamente no fluxo de caixa, mesmo em situações que a despesa tributária não se demonstre tão relevante;

- d) Quanto ao vencimento das obrigações: conhecer e observar o calendário de vencimentos periódicos das obrigações é elementar e garante que a sociedade evite inadimplências por problemas de controle.

Ao analisar os aspectos acima, observa-se que os instrumentos de governança devem monitorar a prévia existência da norma aplicável (hipótese de incidência), verificar, a partir da interpretação da norma e do conhecimento da atividade empresarial desenvolvida, a concretização do fato gerador (subsunção do fato à norma), assim como o consequente nascimento da obrigação tributária principal, para então mensurá-la e tempestivamente liquidá-la, junto ao correto ente tributante. O resultado conjunto da observância de todos os elementos ensejará o cumprimento adequado da obrigação principal, fazendo parte do escopo e da definição das boas práticas de Governança Corporativa Tributária.

O cumprimento das obrigações tributárias pode ter complexidades variadas a depender, basicamente, da complexidade das operações e estruturas empresariais. Os tributos têm como fato gerador e base de cálculo, eventos que decorrem dos negócios desenvolvidos. Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) incide sobre o acréscimo patrimonial disponível (art. 43 e seguintes do CTN) que, nas sociedades, é representado pelo lucro líquido ajustado (“lucro real”). O Imposto sobre Serviços (ISS) incide sobre a receita de prestação de serviços auferida (Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003) e assim por diante.

⁸⁸ Conforme o art. 150 do CTN, lançamento por homologação é aquele cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. O lançamento opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, a homologa (expressa ou tacitamente). O pagamento antecipado pelo obrigado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

O Brasil optou por simplificar o processo de cumprimento de obrigação tributária de pequenas empresas, por meio do chamado “SIMPLES NACIONAL”, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para empresas com faturamento até determinado limite. O método denominado “lucro presumido”, também simplificado para o cálculo dos tributos sobre o lucro e sobre as receitas, prescreve requisitos comparativamente mais simples do que o formato exigido das sociedades obrigadas à adoção do método do Lucro Real. Este último é obrigatório para as pessoas jurídicas indicadas no art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, reproduzido no art. 246 do Regulamento do Imposto sobre a Renda⁸⁹ (RIR/99), e traz consigo uma série de exigências que, para serem adequadamente cumpridas, requerem planejamento mais sofisticado e recursos apropriados.

Neste particular deve-se ressaltar que o ponto de partida para a base de cálculo dos tributos sobre o lucro é o lucro contábil, apurado nos termos da LSA. Para o cumprimento dessa obrigação tributária, portanto, a escrituração societária deve se dar nos moldes previstos pelas normas legais, bem como pelos normativos infralegais emitidos pelo CPC, com base em atribuição a ele delegada pelo art. 10-A da Lei 6.385/76, nos moldes da alteração promovida pela Lei 11.638/07.

3.5.2.2. DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Ataliba (1975, p. 142-144) adverte que os deveres acessórios foram indevidamente categorizados como obrigações, apesar de não terem cunho patrimonial ou caráter transitório na maioria das vezes. A sanção pela não observância dos deveres acessórios se dá por meio de aplicação de multas o que, segundo o autor, é feito porque o legislador recorre à “técnica milenar de compelir à obediência, mediante cominação de medida que sacrifica bens mais caros aos destinatários das normas jurídicas. Nada mais.” (Ataliba, 1975, p. 142). O discernimento entre dever e obrigação, neste caso, é relevante para o estudo científico, segundo o autor, porque os vínculos obrigacionais se extinguem a partir do cumprimento da obrigação, libertando o contribuinte de qualquer sujeição ou responsabilidade, de forma definitiva. Tal situação não se configura no caso dos deveres acessórios, já que as prestações (positivas ou negativas) objeto dos deveres administrativos não os fazem desaparecer. Dessa forma, contribuintes e terceiros que de alguma forma

⁸⁹ Aprovado pelo Decreto no. 3.000, de 26 de março de 1999.

possam colaborar para o processo de fiscalização são compelidos por lei a prestarem informações, manterem livros, enviarem declarações, tudo em função da comprovação do adequado cumprimento da lei.

Em defesa da terminologia consignada no CTN, no relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa e aprovado pela Comissão Especial para elaboração do projeto de Código Tributário Nacional, nomeada pelo Ministro da Fazenda, há passagem que permite a inferência de que o termo obrigação foi utilizado no texto do CTN para designar “dever legal”. Segundo este relatório (1954, p. 191) “a obrigação acessória não depende, como a principal, da ocorrência de fato gerador, por isso mesmo que seu objeto é definido pela própria lei que a estabelece.” Segue o relatório explicando que

Quanto à sua extinção, é certo que a obrigação acessória, individualmente considerada, extingue-se pelo seu cumprimento; mas entendida como simples encargo genérico de observância da lei, subsiste enquanto esta não seja modificada ou revogada (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p. 191).

Mesmo sem consenso quanto à terminologia adequada⁹⁰ (obrigação ou dever), a importante lição que pode ser extraída das citações acima é que a obrigação acessória (i) sempre decorre da legislação tributária, o que pode compreender, além da própria lei, outros dispositivos⁹¹, conforme previsto no art. 96 do CTN, (ii) tem por finalidade contribuir para a fiscalização que a Administração Tributária tem por dever fazer, (iii) é um dever que se encaixa na rotina da sociedade, porquanto se repete enquanto perdurar lei que o exija, (iv) mesmo não sendo uma obrigação pecuniária, como é o caso da obrigação principal, o seu não cumprimento pode gerar penalidades pecuniárias (multas), entre outras sanções.

Para o cumprimento de uma obrigação tributária acessória é necessário que sejam observados os requisitos previstos na lei que a ordena, ou seja, (i) que as obrigações acessórias contenham as informações requeridas, consistentes e fidedignas com os demais registros (contábeis e societários) da sociedade, (ii) que sejam prestadas tempestivamente e (iii) que sejam disponibilizadas na forma prevista pela legislação.

Por sua característica de prestação continuada de informações ou de “vínculo contínuo” que lhe atribui contornos mais próprios de dever, conforme defendem Geraldo

⁹⁰ Schoueri (2013, p.463-464) detalha a polêmica doutrinária acerca da expressão “obrigação” utilizada pelo CTN demonstrando se alinhar aos pensamentos de Geraldo Ataliba e mencionado ser este também o pensamento de Paulo de Barros Carvalho.

⁹¹ O termo legislação comprehende inclusive decretos e normas complementares como instruções normativas, por exemplo.

Ataliba e Luís Schoueri, as obrigações acessórias exigem que sejam estabelecidos processos que garantam uniformidade e consistência no cumprimento dessa tarefa instrumental.

O cumprimento de obrigações acessórias é uma atividade usualmente delegada aos níveis operacionais e que se encaixa na rotina empresarial, mas que deve ser supervisionada e bem gerenciada pelos níveis superiores das organizações inclusive em função das consequências relevantes que podem decorrer dessas obrigações.

Vicente Falconi Campos (2004, p. 34) ensina que “é muito difícil que as funções gerenciais possam ser conduzidas de forma eficaz, se as funções operacionais não funcionam bem”. Nas análises sobre o gerenciamento da rotina, o autor explica que se a padronização das funções operacionais fosse perfeita, não existiriam anomalias, definidas como todos os eventos que fogem ao normal, como erros, defeitos ou quebras. No caso das obrigações acessórias, a perda de prazos, o lapso de informações, a inconsistência entre informações prestadas às autoridades são exemplos de anomalias frequentemente observadas.

Por essa razão a busca pela padronização deve ser uma meta estabelecida no gerenciamento do cumprimento das obrigações acessórias, o que pode ser alcançado a partir de diversas iniciativas como elaboração de manuais, treinamento contínuo, atividades de controle e verificação, criação e monitoramento de indicadores, análise de anomalias e planos de correção e melhorias contínuas. Assim como os deveres instrumentais, o gerenciamento de seu cumprimento deve ser uma atividade contínua para que seja tempestiva e eficaz.

As relações interdisciplinares e interdepartamentais, envolvendo notadamente a tecnologia da informação e as áreas contábil e fiscal (além de áreas de apoio como expedição e logística), são outros fatores necessários às boas práticas para a observância das obrigações acessórias porque atribui maior confiabilidade na geração de informações e colabora para o processo de compartilhamento de conhecimento. Nesse sentido é necessário considerar os requisitos normativos, a possibilidade de sujeição ao escrutínio em períodos futuros, o uso de tecnologia, o nível adequado de controles internos, a segurança da informação e a capacidade de adaptação às novas exigências que podem surgir.

3.5.3. DO ACOMPANHAMENTO DAS CONTROVÉRSIAS

Um planejamento adequado dos impactos tributários que podem surgir a partir do desenvolvimento de uma atividade econômica, assim como a aplicação dos procedimentos de governança e controle durante o cumprimento das obrigações tributárias são fatores que contribuem para a redução das controvérsias entre Fisco e contribuinte, que apesar de todos os cuidados nas etapas anteriores, ainda podem surgir.

Gil et. al. (2011, p. 28) observam que as “contingências são eventos futuros favoráveis ou desfavoráveis, que podem ou não ocorrer”, portanto, no ciclo da gestão tributária, a existência da controvérsia pode ou não existir, mesmo assim, diante do perfil do contencioso tributário atualmente existente no Brasil, uma sociedade deve prever os mecanismos e os recursos necessários para viabilizar o acompanhamento tempestivo de litígios que poderão surgir e a adoção de medidas que visem minimizar a materialização desses litígios.

Este acompanhamento deve considerar os seguintes aspectos: (i) monitoramento das situações fáticas que possam representar incertezas tributárias (controvérsias em fase potencial), (ii) monitoramento da jurisprudência aplicável às situações de incerteza identificadas, bem como outras fontes de Direito, que possam contribuir para o processo de tomada de decisão, (iii) mensuração dos riscos tributários conhecidos, (iv) definição de estratégia de defesa, o que inclui desde a escolha do patrocinador das causas (advogado interno ou externo) até os argumentos de defesa e a possibilidade de utilização das prerrogativas legais para pagamento de débitos tributários com redução de penalidades (conforme art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com redação dada pelo art. 28 da Lei 11.941/09), (v) verificação da necessidade de reconhecer estes riscos nas demonstrações contábeis da sociedade ou de divulgá-los em notas explicativas, (vi) monitoramento das controvérsias relevantes pelos órgãos de administração.

Faz parte também do processo de acompanhamento de controvérsias a manutenção de profissionais preparados e controles suficientes para o fornecimento de eventuais esclarecimentos solicitados pelas autoridades fiscais, quando da revisão de dados consignados ou em processos de fiscalização *in loco*. O Decreto-lei nº 5844, de 23 de setembro de 1943 prevê, por exemplo, que as declarações de rendimentos estarão sujeitas à revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários e que esta revisão pode ser feita a partir de outros elementos como esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes. Definir processo de atendimento à fiscalização, alocando

profissionais habilitados para esta função, por exemplo, pode minimizar a materialização de lançamentos por questões decorrentes da forma como os esclarecimentos requeridos são fornecidos. Nesse momento já devem estar monitorados os riscos e eventuais estratégias de defesa em caso de autuação do objeto fiscalizado, para que a ação da sociedade seja coerente durante todo o seu processo. Em situações mais complexas ou sensíveis deve-se avaliar a necessidade de envolvimento, ainda na fase pre-processual, de advogados externos prováveis patrocinadores da causa, além de outros profissionais da própria empresa que possam contribuir com evidências, provas ou esclarecimentos, visando sempre a dirimir questões, evitando o lançamento de créditos tributários ou sanções.

Muitos litígios tributários decorrem de matéria de prova e a possibilidade de apresentação de provas robustas reduz o risco de materialização de punições. Por isso, determinar a forma de arquivamento de documentos (físicos e virtuais) necessários para instrução de processos e garantir a sua boa ordem é outro tópico essencial do escopo da Governança Corporativa Tributária na etapa “acompanhamento das controvérsias”, sendo um aspecto que deve ser observado por quem tem a responsabilidade de bem guardar essa documentação.

Considerando o volume de transações nas atividades empresariais, a descentralização de arquivos ou de unidades produtivas de uma mesma sociedade, além do envolvimento de um grande número de profissionais, muitas vezes terceiros (por exemplo, na guarda de documentos, nas atividades de cobrança de crédito e até em etapas do processo produtivo), alguns procedimentos podem se mostrar úteis para a prevenção e/ou correção tempestiva de eventuais inconsistências ou anomalias observadas. A título de exemplo cita-se a descrição formal de políticas e fluxos de informações e guarda de documentos, a execução periódica de testes amostrais, visando avaliar o devido cumprimento das políticas, dos fluxos e dos procedimentos estabelecidos, bem como arquivamento da documentação hábil comprobatória (contratos, relatórios de cadastramento, documentos fiscais, entre outros) e a implementação tempestiva de ações corretivas sempre que necessário.

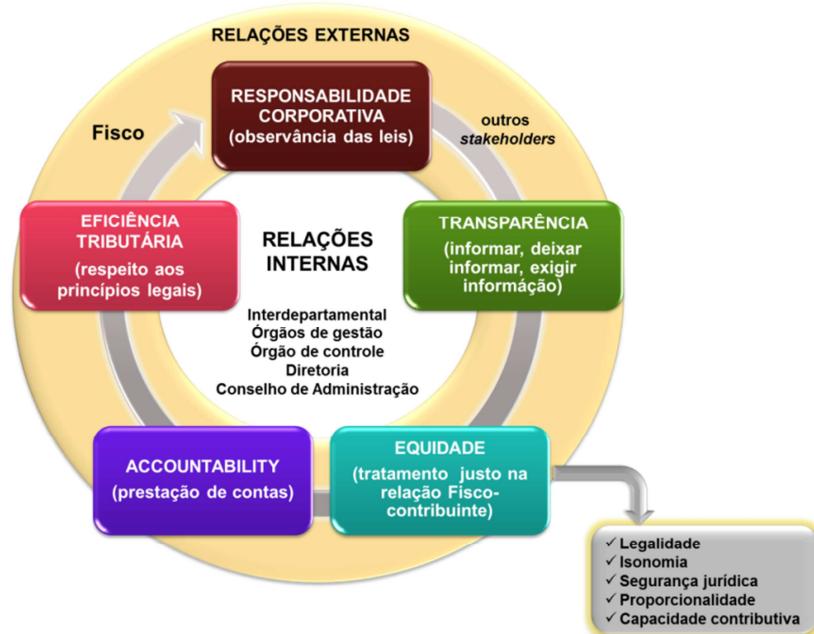
Nesse sentido, os resultados de verificações e testes de controles e *compliance* efetuados acerca da guarda e organização de documentos, bem como os resultados de demandas (administrativas e/ou judiciais) que tiveram as defesas prejudicadas pela insuficiência de tais procedimentos, devem ser compartilhados e analisados pelas áreas envolvidas, normalmente contabilidade e jurídico, considerando eventual envolvimento dos parceiros terceiros que participam do processo, para que sejam envidados esforços conjuntos e direcionados no sentido de reduzir custos tributários desnecessários.

No que tange às questões de prova, cabe a observação final de que “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”, conforme determina o art. 9º do Decreto-lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977 (DL 1598/77), cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto nesta regra. Portanto, registros contábeis que observem as normas vigentes, suportados em documentos hábeis e adequadamente arquivados podem ser decisivos para a mitigação de autuações por meio de elucidação dos fatos ainda durante a fiscalização ou mesmo para tornar o desfecho da demanda favorável à empresa.

3.6. RESUMO ESQUEMÁTICO

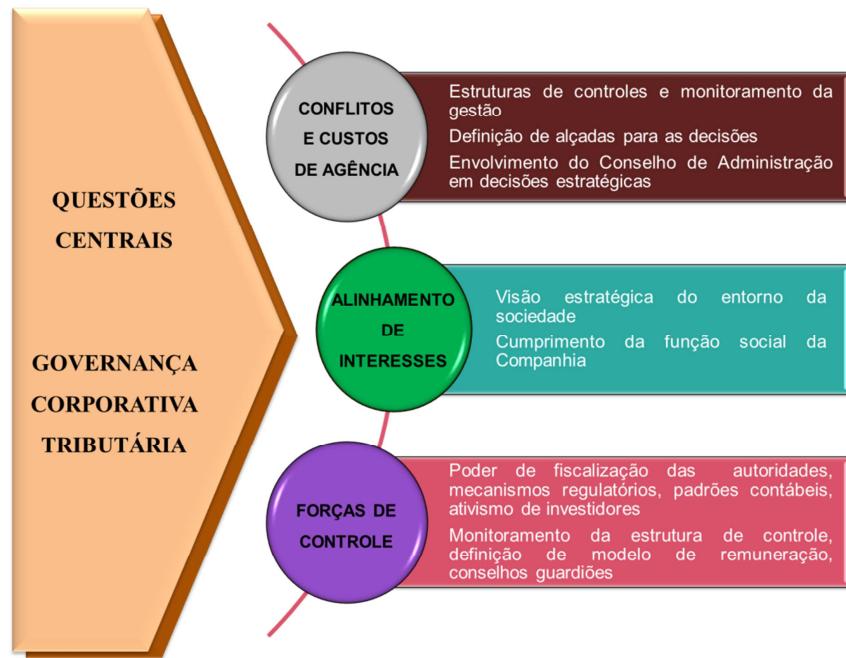
As etapas da gestão dos tributos já foram sintetizadas de forma esquemática na **ESQUEMA 6**.

Abaixo, o **ESQUEMA 7** resume os princípios aplicáveis à Governança Corporativa Tributária, bem como as relações internas e externas que a Governança Corporativa Tributária deve permear.



ESQUEMA 7: Governança Corporativa Tributária: Definição e Princípios
Fonte: Elaborado pela Autora

O **ESQUEMA 8**, por sua vez, sintetiza as questões centrais da Governança Corpoativa Tributária, seguindo as lições de Andrade e Rosseti, incorporadas a partir do estudo da Governança Corporativa:



ESQUEMA 8: Questões Centrais da Governança Corporativa Tributária
Fonte: Elaborado pela autora

4. ASPECTOS RELEVANTES DA GOVERNANÇA CORPORATIVA TRIBUTÁRIA LIGADOS À GESTÃO EMPRESARIAL

A estrutura tributária de uma sociedade deve combinar todos os elementos necessários para gestão tributária, em sua tríplice dimensão temporal, conforme referido no **CAPÍTULO 3.5** retro. Esses elementos podem ser assim representados:



ESQUEMA 9: Elementos Necessários para a Gestão Tributária
Fonte: Gil et. al., 2011, p. 27 (adaptado pela autora).

As ferramentas mencionadas no **ESQUEMA 9** dizem respeito aos recursos para a atividade tributária e sua gestão tais como processos, atividades, sistemas informacionais, controles e outros. Os instrumentos são os relatórios, informes, declarações e outros conteúdos que informam os resultados da atividade tributária da empresa. Quanto ao conhecimento especializado, merecem destaque: (a) a questão da interdisciplinaridade imprescindível ao sucesso da gestão, (b) a manutenção de treinamento contínuo visando atualizações técnicas e (c) o compartilhamento adequado de informações que viabilizam um processo mais seguro de tomada de decisão. Observa-se que, normalmente, em grandes companhias ou grupos econômicos, o compartilhamento de conhecimento e informações pode ser a chave de uma prática diferenciada de Governança Corporativa Tributária e deve

envolver todos os departamentos que lidem com os aspectos tributários como controladoria, jurídico, auditoria interna⁹², controles internos, *compliance*, entre outros.

Dadas todas as características já comentadas do sistema tributário brasileiro, a Governança Corporativa Tributária deve contemplar uma estrutura de gerenciamento de riscos compatível, além de controles internos e atividades de *compliance*, bem como outros aspectos fundamentais que garantam a observância e cumprimento dos princípios da Governança Corporativa.

4.1. ESTRUTURA DE GERENCIAMENTO E GESTÃO

A Governança Corporativa indica a necessidade de estrutura que tenha por finalidade específica antever e minimizar as falhas ou riscos a que a sociedade se sujeita em função de diversos diferentes motivos, entre eles as características de seu próprio negócio. Para analisar a estrutura de gerenciamento de riscos, faz-se necessária uma breve digressão acerca do conceito de “risco corporativo” e suas principais características, de acordo com os organismos internacionais e brasileiros dedicados ao tema.

a) Conceito de risco corporativo

Risco é o efeito da incerteza nos objetivos. Esta simples definição é repetida em políticas de riscos de diversas companhias⁹³ e tem origem nas normas técnicas nacionais e internacionais. A palavra risco deriva do termo italiano *risicare* que, por sua vez, significa ousar e, no sentido de incerteza, é oriunda do latim *risicu* e *riscu* (SALLES; CORREA, 2010, p. 19).

Penha (2005, p. 27) conceitua risco como “a probabilidade de perda relacionada ao processo de decisão, ou à falta de ação, sobre um evento interno ou externo, ao qual está

⁹² Segundo apresentação feita pelo Itaú-Unibanco as áreas de gestão de risco, controles internos e compliance seriam responsáveis por definir “métodos para identificação, avaliação e monitoramento do grau de exposição a riscos e aderência e Compliance (interna e externa) dos processos realizados pelas áreas de Gestão de Riscos e Compliance”. Já a auditoria interna seria responsável pela “avaliação independente e periódica quanto à eficiência e eficácia dos processos e procedimentos estabelecidos para controle e gestão dos riscos, incluindo grau de exposição e adequação da estrutura”. (BALDIN, Ricardo, 2010, p.8)

⁹³ Cita-se a título de exemplo a Política da Fibria Celulose S.A. Disponível em: <http://fibria.infoinvest.com.br/ptb/5822/Pol%EDtica%20de%20Gest%E3o%20de%20Riscos_Final_Web.pdf>. Acesso em: 9 jan. 2015) e do Grupo Eletrobrás. Disponível em: <http://www.eletronorte.gov.br/opencms/export/sites/eletronorte/publicacoes/publicacoes/Politica_de_Gestao_Riscos.pdf>. Acesso em: 9 jan. 2015), entre outros.

associado um certo grau de incerteza e afirma que “risco, em uma visão mais tradicional, está associado a ameaças e perdas. Em um ambiente empresarial, representa uma situação que pode impedir o alcance dos objetivos traçados, traduzida por prejuízo ou lucro menor.” (PENHA, 2005, p. 26).

A Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) (2009, p. 1) por meio do ISA:Guia 73:2009, pontua a diferença entre risco e incerteza, definindo esta última como o “estado, mesmo que parcial, da deficiência das informações relacionadas a um evento, sua compreensão, seu conhecimento, sua consequência ou sua probabilidade.” Souza (2011, p. 26) explica que “risco seria um caso particular de incerteza onde, além de haver uma probabilidade de ocorrência de eventos, também é possível estabelecer-se os impactos deles decorrentes”.

Assim, de acordo com as definições pontuadas pelos estudiosos da área de gestão de negócios, e sem pretender tratar profundamente das questões próprias dos conceitos de risco e incerteza⁹⁴, importa distinguir risco como algo sujeito a avaliação, estimativa e cálculo de probabilidades, a partir de modelos matemático-estatísticos, o que não se pode fazer em relação a incertezas, para as quais só se pode associar uma “distribuição de probabilidades subjetiva” (SOUZA, 2011, p. 24).

O tema tem relevância para a Governança Corporativa Tributária, pois o processo de tomada de decisão, inerente à atividade empresarial, envolve frequente necessidade de avaliação de riscos ou incertezas, inclusive oriundos de questões tributárias. Muitas vezes o termo risco é utilizado nesse processo como sinônimo de incerteza, mas a rigor, em questões de natureza tributária e tendo em vista as definições de Joana Siqueira Souza, acima citadas, na maioria das vezes as questões envolvem incertezas, cuja avaliação depende de um alto grau de subjetividade, e não propriamente riscos passíveis de avaliação de probabilidades por modelos matemáticos ou estatísticos. Feitas essas ponderações, alerta-se que exceto quando necessário para pontuar algum aspecto específico, nesse trabalho os termos “risco e incerteza” são mencionados para designar situações sujeitas à avaliação, independentemente de sua subjetividade.

O conjunto de problemas e falhas inerentes ou potenciais a que determinada sociedade se sujeita é denominado “matriz de risco” (BIFANO, 2014, p. 122). Neste aspecto, em matéria de práticas de governança deve-se delimitar a “matriz de risco” aplicada a

⁹⁴ Segundo as referências bibliográficas pesquisadas, Frank H. Knight foi um dos primeiros estudiosos sobre o tema, sendo sua obra “Risk, Uncertainty & Profit” (*KNIGHT, Frank, 1921. Risk, uncertainty and profit. Londres: Houghton Mifflin.*) uma referência na distinção dos conceitos de risco e incerteza.

determinada área, sociedade ou atividade e para tanto é preciso conhecer quais são os riscos a que se pode estar sujeita, o que se faz por meio de monitoramentos que devem contemplar todas as etapas da gestão de tributos (planejamento, cumprimento de obrigações e acompanhamento de controvérsias), bem como as diversas áreas que devem interagir e compartilhar as informações.

b) Classificação de risco/incerteza

O risco pode ser classificado quanto às suas consequências como risco negativo, aquele que gera uma ameaça, ou risco positivo, aquele que é capaz de promover também uma oportunidade. Conhecer essas características é importante para a definição da matriz de risco e dos correspondentes controles.

Quanto à sua origem, os riscos podem ser classificados como externos, ou seja, que vêm de fora da organização (ex. riscos legais ou regulamentares) ou internos, que decorrem de aspectos inerentes ao funcionamento ou organização da entidade, conforme a classificação feita pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*⁹⁵ (COSO). A metodologia COSO (2013) sub-classifica os riscos externos e internos da seguinte forma:

| FATORES EXTERNOS | FATORES INTERNOS |
|---|---|
| Riscos Econômicos: (desemprego, concorrência) | Riscos de infraestrutura (acesso ao capital, capacidade dos bens de produção) |
| Riscos Ambientais: (emissões, desastres) | Riscos de processo (<i>design</i> , execução) |
| Riscos Políticos (legislações, regulamentos) | Riscos tecnológicos (integridade, integração e disponibilidade de dados, manutenção, desenvolvimento) |
| Riscos Sociais (demografia, terrorismo) | |
| Riscos tecnológicos (interrupções dados externos) | |

Quadro 2: Classificação e Subclassificação dos Fatores de Risco
Fonte: Souza, 2011, p. 29-30 (adaptado pela autora).

⁹⁵ O COSO é uma iniciativa do setor privado, patrocinado por conceituadas entidades profissionais ligadas aos mercados norte-americanos, com grande influência das grandes empresas de auditoria, que se dedica a fornecer liderança de pensamento em relação a gerenciamento de riscos corporativos, controles internos e de prevenção à fraude, busca guiar a administração e entidades de governança em direção ao estabelecimento mais efetivo, eficiente e ético de operações de negócio. Para mais referências ver a página da entidade <http://www.coso.org/>. Acesso em: 5 mar. 2015.

No primeiro grupo de fatores de risco externos identificados pelo COSO, em matéria tributária destacam-se os riscos denominados políticos que englobam as alterações legislativas e regulamentares. Independentemente do conteúdo das alterações legislativas promovidas, o seu monitoramento representa um fator de risco inerente que precisa ser adequadamente gerenciado. Os riscos tecnológicos também devem ser considerados, já que muitas obrigações tributárias devem ser cumpridas por meio da transmissão de dados aos órgãos de administração, a partir da utilização de redes de comunicação, como é o caso do SPED.

No segundo grupo de fatores de riscos internos, em matéria tributária, podem ser novamente destacados os riscos tecnológicos, neste caso, relacionados à integração de sistemas, integridade de dados, riscos de processos, riscos decorrentes da atuação humana (guarda de documentos, interação necessária para o processo de transmissão da informação), entre outros.

c) Gestão de riscos: Finalidade

William E. Deming⁹⁶, acertadamente, sentenciou a celebre frase “não se gerencia o que não se mede, não se mede o que não se define, não se define o que não se entende, não há sucesso no que não se gerencia”.

Qualquer que seja o foco dos negócios da organização, sempre há riscos que precisam ser gerenciados. A gestão de riscos é um componente fundamental da governança e tem por finalidade estabelecer um conjunto de processos através dos quais os gestores identificam, analisam, avaliam e respondem aos riscos que podem afetar os objetivos da organização.

A gestão de risco⁹⁷ é uma área de conhecimento que vem sendo desenvolvida há relativamente pouco tempo. Mostrando o pioneirismo na matéria, em conjunto Nova Zelândia e Austrália editaram e 1999 uma das primeiras normas com foco em gestão de riscos (AS/NZS 4360, de 1999). Esta norma (já alterada) serviu de inspiração para a norma

⁹⁶ William E. Deming foi autor de diversas obras e desenvolveu uma teoria de gerência conhecida como o sistema do conhecimento profundo que proporciona o pensamento de que todo e qualquer aspecto da vida pode ser melhorado. Sua atuação no Japão transformou totalmente o sistema produtivo daquele país após a 2ª Guerra Mundial, fato que ficou conhecido como o milagre industrial japonês. A frase em referência está reproduzida em diversas diferentes fontes, inclusive no Programa de Modernização Integrada do Ministério da Fazenda de 2014.

Disponível em: <http://www.pmf.fazenda.gov.br/frentes-de-atacao-do-pmf/riscos/arquivos_para_download/pmf-11092014-v1-2.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2015.

⁹⁷ Em 1950 a Harvard Business Review começou a utilizar o termo *risk manager* ou gerente de risco (MACHADO, 2013).

brasileira NBR ISO 31000⁹⁸ (ABNT, 2009, p. 2) que define gestão de riscos como atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização no que se refere a riscos. Em sua introdução, a norma brasileira assim ressalta a importância dessa atividade:

Todas as atividades de uma organização envolvem risco. As organizações gerenciam o risco, identificando-o, analisando-o e, em seguida, avaliando se o risco deve ser modificado pelo tratamento do risco a fim de atender a seus critérios de risco. Ao longo de todo este processo, elas comunicam e consultam as partes interessadas e monitoram e analisam criticamente o risco e os controles que o modificam, a fim de assegurar que nenhum tratamento de risco adicional seja requerido. Esta Norma descreve este processo sistemático e lógico em detalhes.

Embora todas as organizações gerenciem os riscos em algum grau, esta Norma estabelece um número de princípios que precisam ser atendidos para tornar a gestão de riscos eficaz. Esta Norma recomenda que as organizações desenvolvam, implementem e melhorem continuamente uma estrutura cuja finalidade é integrar o processo para gerenciar riscos na governança, estratégia e planejamento, gestão, processos de reportar dados e resultados, políticas, valores e cultura em toda a organização.

A gestão de riscos pode ser aplicada a **toda uma organização, em suas várias áreas e níveis, a qualquer momento, bem como a funções, atividades e projetos específicos.**

Embora a prática de gestão de riscos tenha sido desenvolvida ao longo do tempo e em muitos setores a fim de atender às necessidades diversas, a adoção de processos consistentes em uma estrutura abrangente pode ajudar a assegurar que o risco seja gerenciado de forma eficaz, eficiente e coerentemente ao longo de uma organização.

A abordagem genérica descrita nesta Norma fornece os princípios e diretrizes para gerenciar qualquer forma de risco de uma maneira sistemática, transparente e confiável, dentro de qualquer escopo e contexto. (ABNT, 2009, p. 5)

A gestão de riscos tem como principal objetivo a geração sustentável de valor para os acionistas, o que pode ser interpretado de uma forma mais objetiva e pragmática (geração de dividendos ou mais valia na participação), mas também de forma subjetiva como a melhoria na avaliação reputacional (aspectos relacionados à responsabilidade social e ambiental, por exemplo) ou nas classificações efetuadas por agências de riscos, o que envolve diversos fatores e pode, em última análise, contribuir para que a sociedade tenha melhores condições na captação de recursos para financiamento de suas atividades.

Os gestores, por imposição da própria LSA, devem ser diligentes e cautelosos visando não expor a sociedade para qual trabalham a riscos desnecessários. Segundo o COSO (2013, p. 7), a avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e interativo para identificar

⁹⁸ A ABNT NBR ISO 31000 foi elaborada pela Comissão de Estudo Especial de Gestão de Riscos (CEE-63). O Projeto circulou em Consulta Nacional conforme Edital nº 08, de 07.08.2009 a 08.09.2009, com o número de Projeto 63:000.01-001. A norma é idêntica, em conteúdo técnico, estrutura e redação, à ISO 31000:2009, que foi elaborada pelo ISO Technical Management Board Working Group on risk management (ISO/TMB/WG), conforme ISO/IEC Guide 21-1:2005.

e avaliar os riscos envolvidos na consecução dos objetivos previamente definidos (operacionais, divulgação e conformidade) por parte da administração de uma sociedade.

d) Gestão de riscos: benefícios, princípios, estrutura e características

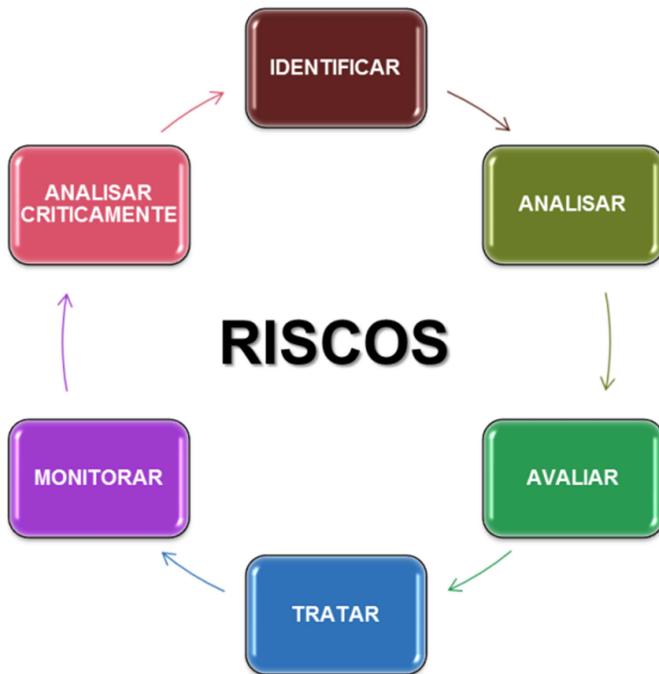
A gestão de riscos, como regra geral, propicia benefícios diversos para a Governança Corporativa e isso não é diferente na Governança Corporativa Tributária.

Além de aumentar a resiliência da organização, ou seja, a resistência a eventos adversos, a gestão de riscos contribui para a prevenção de perdas e aproveitamento das oportunidades, para a reunião de informações necessárias à tomada de decisão, para melhorar a confiança das partes interessadas, para atender às normas e requisitos legais e regulatórios pertinentes, entre outros benefícios.

O gerenciamento de riscos deve ser uma parte integrante de todos os processos organizacionais e não uma atividade segregada das demais atividades da organização. Esse processo auxilia os tomadores de decisão a fazerem escolhas conscientes, priorizar ações e distinguir entre formas alternativas de ação, abordando explicitamente a incerteza, a natureza da incerteza, e como ela pode ser tratada (ABNT, 2009, p. 7). Estruturada de forma sistemática, organizada e oportuna a gestão de riscos tributários contribui para a eficiência e para resultados consistentes e confiáveis.

A gestão de riscos tributários visa gerar melhorias do desempenho empresarial, principalmente, em relação à conformidade legal e regulatória e à eficiência nas operações, bem como zela pela reputação corporativa, sempre a partir de uma visão sustentável a longo prazo.

Por isso, esta não deve ser uma atividade estanque, mas sim um processo constante e incorporado à cultura corporativa para que não se restrinja ao campo dos manuais e integre a rotina empresarial. A dinâmica da gestão de riscos é assim representada na norma NBR ISO 31000:



ESQUEMA 10: Ciclo da Gestão de Risco
Fonte: Machado, 2013, Slide 23.

O ciclo representado pelo **ESQUEMA 10** demonstra que a gestão de riscos requer mais do que apenas a sua identificação. Exige, isto sim, que riscos sejam avaliados, tratados, monitorados e para que tudo isso funcione em harmonia com a agilidade que os negócios demandam, o comprometimento da administração é essencial, assim como a definição de responsabilidade pela estratégia do risco.

A estrutura e as políticas devem ser definidas e aprovadas, o treinamento técnico e da cultura de risco deve ser permanente e direcionado aos colaboradores nos diversos níveis, deve-se assegurar que a cultura da organização e a política de gestão de riscos estejam alinhadas aos interesses estratégicos da sociedade e para isso a comunicação corporativa deve ser eficaz. A política de gestão de riscos da Fibria Celulose S.A.⁹⁹, instituída em 2010, por exemplo, descreve seu processo da seguinte forma:

O processo de gestão de riscos da Fibria foi definido com base no Processo de Gestão de Riscos sugerido pela norma ISO 31000:2009 – Princípios e Diretrizes da Gestão de Riscos e possui os seguintes objetivos:

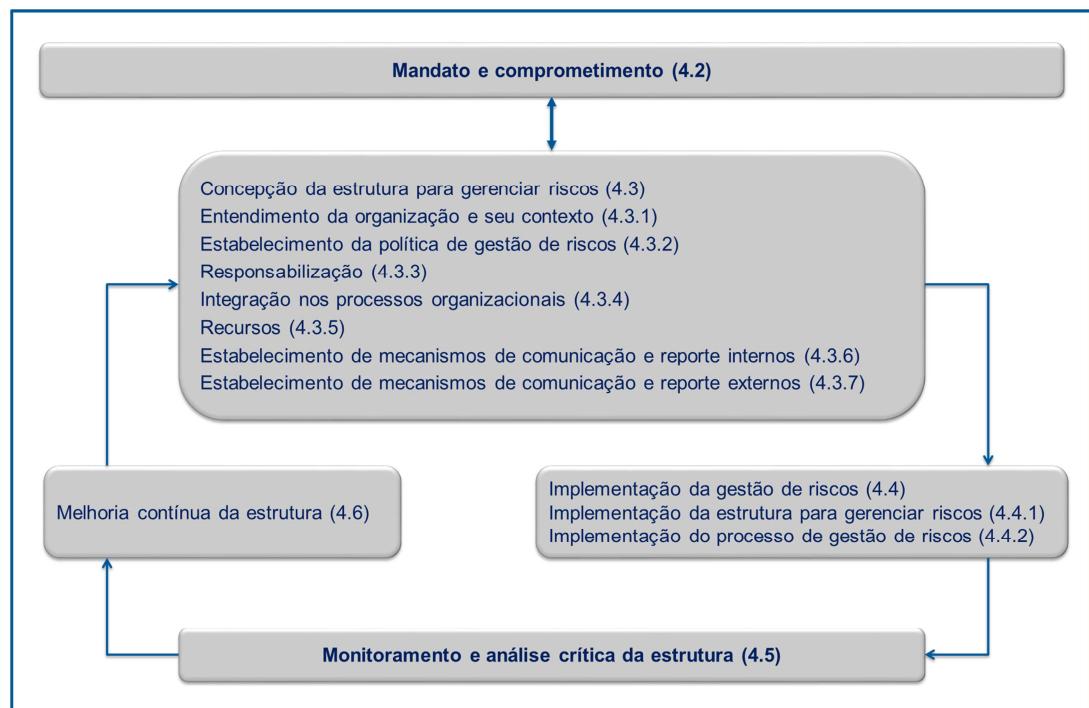
- Envolver todos os agentes da estrutura em alguma etapa;
- Padronizar conceitos e práticas;
- Influenciar na tomada de decisão;
- Assegurar que a Governança Corporativa da Fibria seja seguida e criticamente analisada;
- Fornecer um fluxo dinâmico e eficiente de informação;

⁹⁹ Disponível

em:<http://fibria.infoinvest.com.br/fck_temp/13_58/file/Pol%C3%ADtica%20de%20Gest%C3%A3o%20de%20Riscos_Final_Web.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2015.

Aumentar a transparéncia da Fibria para os stakeholders, analistas de mercado e agências de crédito; (FIBRIA, s.d., p. 3)

O **ESQUEMA 11** a seguir tem por finalidade demonstrar graficamente a estrutura de gestão de riscos e seu funcionamento:



ESQUEMA 11: Relacionamento entre os Componentes da Estrutura para Gerenciar Riscos
Fonte: Associação Brasileira de Normas Técnicas, 2009, p. 9.

A gestão de riscos pode ser implementada de forma voluntária, ou seja, sem qualquer exigência regulatória ou legal representando um elemento inserido no escopo das boas práticas recomendadas. Em alguns casos, no entanto, a gestão de riscos é compulsória porquanto é regulamentada, como é o caso das instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

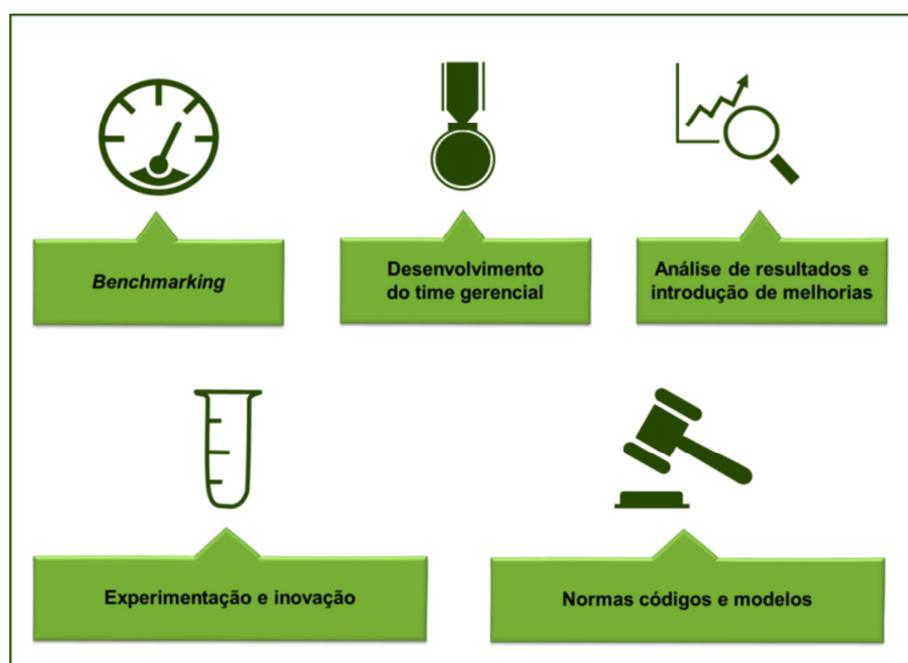
A Resolução CMN nº 3.380¹⁰⁰, de 29 de junho de 2006, dispõe sobre a implementação de estrutura de gerenciamento do risco operacional e determina que as instituições financeiras implementem uma estrutura de gerenciamento do risco compatível com a natureza e a complexidade dos produtos, serviços, atividades, processos e sistemas da instituição. Essa Resolução define como risco operacional a possibilidade de ocorrência de perdas resultantes de falha, deficiência ou inadequação de processos internos, pessoas e sistemas, ou de eventos externos, o que inclui o risco legal associado à inadequação ou

¹⁰⁰ Alterada por diversas normas supervenientes, mas ainda em vigor.

deficiência em contratos firmados pela instituição, bem como a sanções em razão de descumprimento de dispositivos legais e a indenizações por danos a terceiros decorrentes das atividades desenvolvidas pela instituição. Também são requisitos estabelecidos pelo normativo a definição de uma política formal de gerenciamento do risco operacional e estrutura mínima para o seu gerenciamento.

Em função da antiga compulsoriedade da estrutura de gerenciamento de riscos, a Governança Corporativa das instituições financeiras costuma ser mais sofisticada, acompanhando as tendências mundiais em termos de rigor e estrutura. As companhias sujeitas a normas rígidas sobre estruturas de controles internos em função das normas americanas (SOX) também mantêm políticas formais e divulgadas publicamente sobre a gestão do risco. A Ultramar, por exemplo, indica que implantou, em 2009, um modelo de matriz de riscos¹⁰¹ diferenciado para monitorar seus controles internos, alinhando de maneira eficaz as atividades de auditoria interna e externa às necessidades dos administradores e dos acionistas.

Para as sociedades que não necessitam observar essa mesma regulamentação, mas têm intenção de desenvolver sistema de gestão eficaz, a Fundação Nacional de Qualidade aconselha a sua implementação por meio das seguintes etapas:



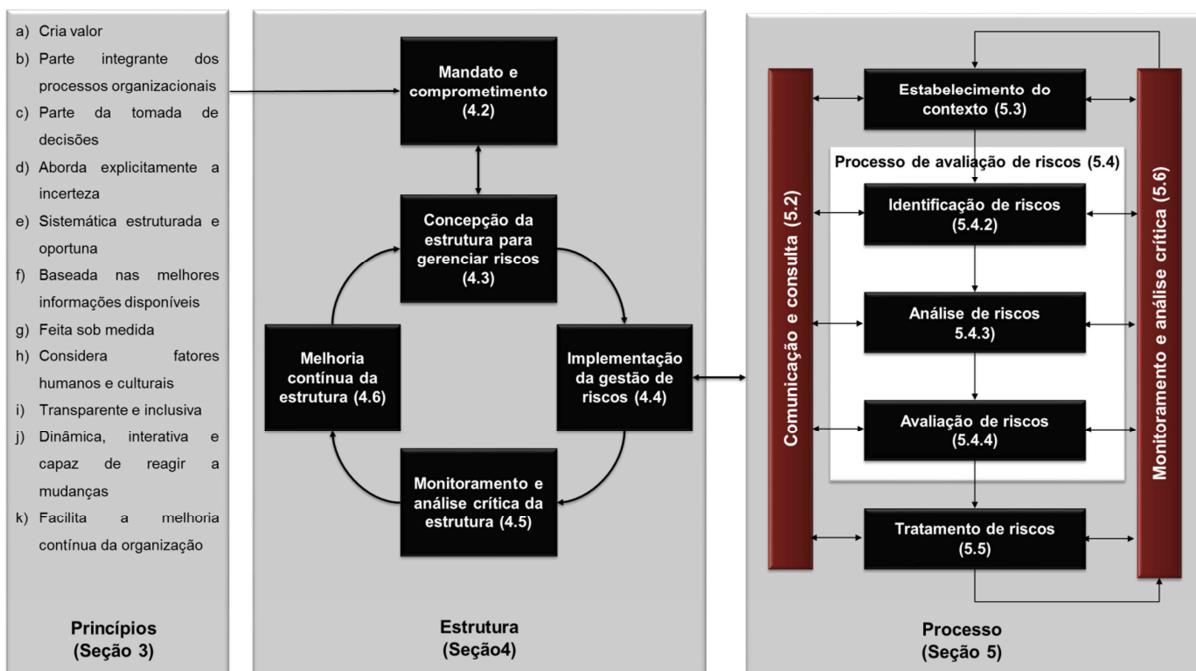
ESQUEMA 12: Desenvolvimento de Sistema de Gestão
Fonte: Fundação Nacional de Qualidade, [s.d.].

¹⁰¹ Esse sistema foi premiado pelo IBGC na categoria Inovação do Prêmio IBGC de Governança Corporativa 2009.

Construída a estrutura de gestão de riscos é importante definir indicadores de desempenho, comunicar aos *stakeholders* os benefícios concretos decorrentes dessa gestão, devidamente aferidos pelos referidos indicadores e assegurar que a estrutura para gerenciar riscos continue a ser apropriada.

Mensurar o desempenho da gestão significa analisar os indicadores predefinidos de forma periódica, para garantir sua adequação, avaliar periodicamente o progresso obtido, ou o desvio em relação ao planejamento e analisar, criticamente, se a política, o plano e a estrutura da gestão de riscos permanecem apropriados. Todos esses fatores somados possibilitarão a conclusão sobre a eficácia da estrutura da gestão de riscos.

Resumindo todo esse processo, a NBR ISO 31000 demonstra a relação necessária entre os princípios, estrutura e processos de gestão de riscos e pode ser uma forma útil para a compreensão dessa dinâmica pelo profissional responsável por desenhar a estrutura, o sistema, o processo e os princípios da gestão de riscos tributários:



ESQUEMA 13: Relacionamentos entre os Princípios da Gestão de Riscos, Estrutura e Processo
Fonte: Associação Brasileira de Normas Técnicas, 2009, p. VII.

(i) Avaliação de riscos tributários: FIN48

Não há no Brasil regra específica para avaliação de riscos tributários. A NBR ISO 31000 explica que a finalidade da avaliação de riscos é auxiliar o processo de tomada de decisão com base nos resultados de sua análise, bem como escolhas de prioridade para a

implementação de medidas corretivas. A avaliação de riscos requer considerar a tolerância aos riscos e a comparação do nível de risco verificado nas situações concretas com os critérios estabelecidos nas políticas e planejamento estratégico da sociedade. Essa comparação irá determinar a necessidade de alterações de procedimentos, bem como tomada de outras decisões relevantes para a vida empresarial.

Nos Estados Unidos a regra¹⁰² denominada “FASB *Interpretation no. 48 - accounting for uncertainty in income taxes*”, também conhecida como *Financial Interpretation* ou, simplesmente, FIN48 aplicável, especificamente, para tributos sobre o lucro, determina uma matriz de avaliação de riscos (na verdade, incertezas) com base em probabilidade de ocorrência, gerando a necessidade de registro contábil de passivo correspondente aos riscos entendidos como mais prováveis de materialização do que de não ocorrência (*more likely than not*).

O FIN48 foi editado em 2006 em linha com o maior rigor nas exigências relacionadas à governança, após a edição da SOX, e prevê um modelo abrangente de reconhecimento, mensuração e divulgação, nas demonstrações contábeis, de incertezas decorrentes de procedimentos fiscais adotados e consignados em declarações às autoridades fiscais (incluindo a decisão de enviar ou não a própria Declaração de Imposto sobre a Renda – DIPJ ou equivalente).

De acordo com a referida norma, as demonstrações contábeis devem refletir as consequências esperadas em função da adoção dos procedimentos que geram as incertezas, abstraindo-se o risco de detecção (ou seja, presumindo pleno conhecimento da posição e todos os fatos relevantes pelas autoridades fiscais).

Além de ter alterado o modelo de contabilidade aplicável, susceptível de causar uma maior volatilidade nas demonstrações contábeis, a norma também revisou os requisitos de divulgação e introduziu uma visão anual e tabulada, de forma prospectiva, de benefícios tributários (incertos) não reconhecidos. Isto porque, conforme a PwC (2006, p.3) observa, apesar de uma posição de incerteza tributária ser comumente associada a uma contingência (reserva fiscal ou a diminuição de um ativo de natureza tributária), ela pode também envolver oportunidades, por exemplo, ativos contingentes que a sociedade tenha a intenção de recuperar por meio do reconhecimento futuro. Portanto, seguindo os conceitos gerais de avaliação de riscos, a norma específica para identificação de riscos de natureza tributária

¹⁰² A norma em referência afeta as empresas brasileiras listadas em Bolsa de Valores nos Estados Unidos como também as subsidiárias de empresas norte-americanas localizadas fora dos Estados Unidos.

abrange as incertezas que podem gerar perdas (riscos negativos) e também oportunidades (riscos positivos).

Mesmo se tratando de uma regra contábil, a matéria tributária e a análise jurídica de todos os riscos tributários (materializados via autuação fiscal ou não) são imprescindíveis para a sua aplicação.

Pelo sítio eletrônico do órgão de administração fazendária americano (*Internal Revenue Services – IRS*) é possível identificar mensagem atualizada em fevereiro de 2014 alertando que os documentos produzidos em cumprimento ao FIN 48 tanto pela companhia, quanto por seus auditores podem ser considerados/consultados para fins das análises e atividades desenvolvidas pela IRS. O órgão norte-americano também edita orientações¹⁰³ para auxiliar os contribuintes a resolverem situações de incertezas antes do momento de avaliação de riscos de acordo com o FIN48.

Para fins de identificação das posições tributárias que podem gerar riscos (*uncertain tax positions*) a PwC¹⁰⁴ assim se manifestou:

Geralmente, as empresas procuram reduzir legitimamente sua carga fiscal global e minimizar ou retardar as saídas de caixa para os impostos, por exemplo, por meio da implementação de estruturas tributárias e de negócios eficientes, entrando em transações com vantagem fiscal, e buscando operações fiscalmente ideais com suas partes relacionadas. Contudo, mesmo sem motivações tributárias, os informes e declarações tributárias das empresas, em geral, incluem várias posições tomadas no curso normal dos negócios, que estão sujeitas a interpretação significativa e variada (por exemplo, leasing comum e modalidades de financiamento ou de compensação de incentivo).

O escopo do FIN 48 inclui qualquer posição tomada (ou que poderá ainda ser formalizada) na Declaração de Imposto sobre a Renda, incluindo a decisão de omitir certas rendas ou transações da referida Declaração. O FIN48 deixa claro que sua orientação também se aplica a posições, tais como (1) exclusão de fluxos de renda que possam ser consideradas tributáveis pelas autoridades fiscais, (2) entendimento de que determinada reestruturação (por exemplo, uma operação de cisão) é livre de tributação, sempre que esse entendimento possa estar sujeito a questionamentos ou a interpretação divergente, ou (3) a decisão de não apresentar uma declaração fiscal quando exigida (PwC, 2006, p. 3).

¹⁰³ Nesse sentido ver: <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Expedited-Resolution-of-Uncertain-Tax-Positions---LMSB-Initiative-to-Address-Certain-Implications-of-FIN-48>.

¹⁰⁴ No original: *Generally, companies seek to legitimately reduce their overall tax burden and minimize or delay cash outflows for taxes by, for example, implementing tax-efficient business structures, entering into tax-advantaged transactions, and seeking tax-optimal transactions with affiliates. But even without these tax-motivated activities, the average corporate tax return will include numerous positions taken in the ordinary course of business that are subject to significant and varied interpretation (e.g., common leasing and financing arrangements or incentive compensation). The scope of the Interpretation includes any position taken (or expected to be taken) on a tax return, including the decision to exclude from the return certain income or transactions. The Interpretation makes clear that its guidance also applies to positions such as (1) excluding income streams that might be deemed taxable by the taxing authorities, (2) asserting that a particular equity restructuring (e.g., a spin-off transaction) is tax-free when that position might be uncertain, or (3) the decision to not file a tax return in a particular jurisdiction for which such a return might be required.*

Analisando a manifestação acima, observa-se que fazem parte do escopo da gestão de riscos tributários as situações já informadas às autoridades fiscais por meio das declarações formais dos contribuintes (ex. DIPJ, DCTF), bem como aquelas que ainda não foram formalizadas nesses documentos, mas já foram adotadas pela sociedade, como as que excluem uma renda potencialmente tributável, ou que possam ser classificadas como não tributáveis, bem como incertezas que decorram de combinações de negócios¹⁰⁵.

A norma americana relativa a controles internos (*Section 404*) requer que as sociedades formalizem processos e controles específicos que identifiquem todas as *uncertain tax positions*, os princípios de mensuração e avaliação de posições tributárias incertas, efeitos adicionais que possam decorrer dos riscos tributários identificados (ex. efeitos de posições tributárias assumidas em uma jurisdição que possam impactar outras unidades ou sociedades do grupo em jurisdições distintas), cálculo de juros e multa e, por fim, a classificação dos riscos.

O FIN48 adota um processo composto por duas etapas: o reconhecimento e a mensuração de uma incerteza tributária. O processo de reconhecimento, avaliação e classificação de riscos tributários deve levar em consideração os seguintes aspectos:

- a) Ser mais provável que sim do que não a sustentação das decisões tomadas após o exame, por parte das autoridades competentes e o encerramento do litígio, o que deve ser feito com base em méritos e posicionamentos técnicos. Um evento será mais provável de ser sustentado perante as autoridades quando a sociedade o classificar com probabilidade maior que 50%, ou seja, a avaliação é, em sua essência, binária;
- b) Desconsiderar a probabilidade de detecção, por parte das autoridades, do procedimento que gerou o risco, ou seja, considerar que todos os procedimentos adotados e que possam gerar riscos ou incertezas tributárias serão identificados pelas autoridades e avaliar os riscos tributários a partir dessa premissa; e
- c) Levar em consideração os precedentes nas posições e práticas das autoridades.

¹⁰⁵ Combinação de negócios ou *business combination* é um conceito utilizado na Ciência Contábil para uma transação ou outro evento no qual uma entidade, o adquirente obtém o controle sobre um ou mais negócios. No Brasil o conceito está contido no Pronunciamento Contábil (CPC) 15, aprovado pela Deliberação CVM 665/11, e equivalente ao IFRS 3.

Assumindo que os requisitos para reconhecimento de uma incerteza tributária se materializem, passa-se para o próximo passo que envolve mensurar o risco ou benefício que decorre da situação de incerteza. Nessa segunda etapa, os seguintes aspectos devem ser considerados:

- a) A incerteza deve ser mensurada pela melhor estimativa e levando em conta o maior montante que pode vir a ser desembolsado, considerando a probabilidade de materialização do desembolso ser maior que 50%; e
- b) Devem ser considerados os montantes e as probabilidades dos vários resultados possíveis da incerteza a partir dos fatos e circunstâncias conhecidas na data da avaliação. Dentre as circunstâncias devem ser contempladas, por exemplo, a denúncia espontânea com base no art. 138 do CTN, o pagamento do débito após todas as instâncias (administrativa e judicial), a adesão a programas especiais de pagamento de débitos, entre outras previstas em nossa legislação.

No cenário brasileiro, a norma americana FIN 48 é aplicável apenas às sociedades brasileiras que negociam valores mobiliários nas bolsas de valores daquele país¹⁰⁶, contudo, compreender a referida norma e seus principais conceitos pode representar uma medida útil para a implementação de estrutura de matriz de riscos de natureza tributária, tendo em vista o seu alinhamento com o que há de mais rigoroso e objetivo em termos de práticas de governança nessa matéria.

Esta pode ser uma referência interessante para a definição de políticas de avaliação de riscos tributários também no Brasil. Nesse sentido, é possível extrair como aprendizado a necessidade de considerar na avaliação dos riscos ou incertezas a tendência jurisprudencial (administrativa e judicial) em situações semelhantes e precedentes que podem vir a ser decisivos para o desfecho final da incerteza e materialização do risco por meio de desembolso de caixa futuro ou confirmação de oportunidades (ativos tributários).

Desconsiderar o risco de detecção faz parte da adequada governança que pressupõe a firme intenção de cumprir a lei, portanto, correr o risco de ser flagrado cometendo atos que sabidamente sejam infrações à lei, em tese, não deve ser uma hipótese aceitável na

¹⁰⁶ Conforme relacionado no **Anexo I** há aproximadamente vinte e cinco (25) empresas brasileiras que negociam títulos na Bolsa de Valores de Nova Iorque.

avaliação de risco de uma sociedade que prima por melhores práticas de Governança Corporativa Tributária.

4.2. COMPLIANCE E CONTROLES INTERNOS

A Governança Corporativa Tributária deve ser um conceito associado a todas as atividades, processos e rotinas que envolvam o aspecto tributário e a Governança Corporativa. O termo *compliance*, bastante utilizado no meio tributário, muitas vezes é associado ao cumprimento de obrigações acessórias e apuração de tributos, atividade delegada ao setor contábil, na maior parte das vezes. O conceito de *compliance*, contudo, é bem mais amplo. Ele está relacionado a cumprir e fazer cumprir leis, regulamentos, normativos e diretrizes de padrões de conduta estabelecidos pelas corporações, da forma adequada ao nível de governança por elas almejados, bem como evitar, detectar e tratar qualquer desvio ou inconformidade que possa ocorrer.

Candeloro; Rizzo; Pinho (2012, p. 30) explicam que “a instituição se utiliza de mecanismos para conduzir seus negócios (Missão) e para traçar um caminho estratégico no tempo (Visão), tudo de acordo com seus ideais (Valores)”, sendo, o *compliance*, uma ferramenta utilizada neste contexto para nortear a condução dos negócios e salvaguardar a reputação das sociedades. Com mecanismos estruturados de *compliance*, portanto, os acionistas têm segurança que seus interesses serão geridos, seguindo as diretrizes por eles estabelecidas.

Sociedades com estruturas avançadas de governança, notadamente as instituições financeiras, mantêm organização e estrutura formal de *compliance*, o que nem sempre se justifica em organizações empresariais menores ou mais simples que alocam a responsabilidade pelo monitoramento da conformidade legal tributária a outras estruturas como, por exemplo, as responsáveis pelos controles internos.

Controle interno foi um termo conceituado em 1971 pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) como:

[...] o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela entidade, para proteger o seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração. (MACHADO, 2011, p.13).

O conceito definido pelo AICPA prevaleceu até 1992, quando foi revisto e aprimorado pelos pronunciamentos do COSO que assim o definiu:

Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade (COSO, 2013. p. 6).

O COSO (2013, p. 6-11), a partir da definição do *Internal Control – Integrated Framework* ressalta conceitos já mencionados em relação à estrutura de gestão de riscos, a saber:

- a) Os controles devem ser conduzidos para que atinjam os objetivos para os quais foram propostos, não devendo ser vistos como estruturas burocratizantes, ou que representem um fim em si mesmo, mais sim que sejam implementados como um processo contínuo e um meio para que a missão e os objetivos empresariais possam ser adequadamente perseguidos;
- b) Os objetivos de uma estrutura de controles podem ser segregados em três categorias: operacional, divulgação e conformidade;
- c) Os controles internos são compostos pelos seguintes componentes, que devem ser harmoniosamente integrados: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controles, informação e comunicação e atividades de monitoramento;
- d) Os controles internos proporcionam uma segurança razoável, mas não absoluta, acerca da realização dos objetivos de uma sociedade;
- e) Um sistema de controle interno eficaz reduz, a um nível aceitável, o risco de não se atingir o objetivo de uma entidade e pode ser relacionado a uma, duas ou três categorias de objetivos e requer a presença (existência) e o funcionamento (determinação de que os componentes e princípios continuem a existir) de cada um dos cinco componentes e princípios relacionados e a operação em conjunto e de forma integrada.

As atividades de controle funcionam como mecanismos de gestão visando à realização dos objetivos de uma entidade e representam uma parte importante do processo pelo qual esses objetivos são atingidos. Eles não existem simplesmente para seu próprio bem ou porque têm-lhos é a coisa certa a fazer, mas contribuem para garantir que as respostas aos riscos avaliados, bem como outras diretivas de gestão sejam realizadas corretamente e em tempo hábil.

Os controles internos podem ser classificados em preventivos (projetados para prevenir a ocorrência de um erro ou falha), detectivos (visam detectar e reportar a ocorrência de um erro ou falha, após o fato) ou corretivos (visam minimizar o impacto de um erro ou falha quando o risco se materializa).

O sistema de controles internos de uma sociedade deve ser dinamicamente revisto de forma a acompanhar as mudanças na rotina empresarial da sociedade. Os objetivos da entidade e os componentes dos controles também podem mudar ao longo do tempo. Procedimentos podem se tornar menos eficazes ou até obsoletos, as atividades de monitoramento devem verificar se cada componente continua presente e funcionando de forma adequada aos objetivos ou se mudanças mostram-se necessárias. Essas atividades contínuas são fundamentais, pois contribuem para a avaliação sobre a relevância e eficácia dos componentes do sistema de controle interno e do próprio sistema como um todo.

Para a implementação de estrutura de controles, muitas lições podem ser extraídas de experiências internacionais. A publicação “Lei Sarbanes-Oxley: Guia para melhorar a Governança Corporativa através de eficazes controles internos” (DELOITTE, 2003) avalia o potencial da lei americana (SOX) de aprimorar regras de governança corporativa, buscando prevenir fraudes contábeis, por meio da intensificação de controles internos e atribuição expressa de responsabilidade dos executivos pelo monitoramento e eficácia dos controles internos sobre relatórios financeiros e divulgações. Na Seção 302, a SOX determina que os administradores responsáveis firmem assertiva de que avaliaram a eficácia dos referidos controles e que divulgaram as deficiências significativas (*significative deficiency*) e fraquezas materiais (*material weakness*), por ventura identificadas. Em sua Seção 404 esta lei determina a avaliação anual dos controles internos e a emissão de relatório específico, por parte do auditor independente, atestando a assertiva da administração sobre a eficácia dos referidos controles. Conforme estabelecido pela Seção 404 da SOX as empresas estrangeiras devem arquivar a certificação dos controles internos anualmente, e anexar tanto as assertivas quanto o parecer dos auditores no Formulário 20-F,

um relatório anual requerido nos termos da Seção 13 ou 15(d) da Lei de Mercado de Capitais dos Estados Unidos, e que deve ser arquivado na SEC (equivalente ao Formulário de Referência exigido pela CVM no Brasil).

Andrade e Rosseti (2004, p. 87) explicam que a SOX inspirou mudanças na legislação de outros países e vem definindo um novo cenário para a Governança Corporativa que passou a ser um requisito legal para as sociedades que negociam valores mobiliários na Bolsa de Valores Americana.

A metodologia definida na SOX pode ser de grande valia para a implementação de uma efetiva Governança Corporativa Tributária, seja para análise do desenho dos controles internos, seja pela criação de controles não existentes e necessários, teste de efetividade dos controles e documentação e evidenciações úteis não apenas para o processo de decisão, mas também contribuindo para a segurança da elaboração tempestiva e robusta de provas em caso de eventuais questionamentos, por parte das autoridades fiscais.

4.2.1. PRÁTICAS SALUTARES

No que tange ao planejamento de novas operações, organizações ou reorganizações de negócios ou mesmo no acompanhamento de temas relevantes que não representem novas operações, é importante que as práticas e procedimentos que visam garantir a conformidade na aplicação das regras tributárias sejam compendiadas em manuais que descrevam, pelo menos:

- a) Os procedimentos de avaliação das repercussões tributárias;
- b) Os responsáveis (níveis dentro da organização) pelo gerenciamento de riscos, elaboração de políticas, sua execução e revisão, observando a essencial segregação de funções;
- c) As alçadas de aprovação que, sugere-se, sejam progressivas, reservando, aos altos níveis das organizações, as decisões mais estratégicas e que envolvam montantes mais significativos¹⁰⁷;
- d) As formas de asseguração da observância dos fatores críticos como atualização e acompanhamento da legislação e jurisprudência, visando diminuir riscos e não expor a

¹⁰⁷ Para essa finalidade devem ser considerados o valor individual de cada operação ou o valor estimado a partir de sua recorrência.

sociedade a contingências por desobediência decorrente do desconhecimento dos preceitos vigentes;

e) O processo de captura e avaliação de eventuais situações de incertezas.

Em matéria de gestão tributária, instrumentos de controles como rol de pontos chave, usualmente designados por *check lists* para análise do cumprimento das obrigações e apuração de indicadores (dados estatísticos) e métricas de desempenho (carga tributária, obrigações entregues tempestivamente versus totais de obrigações, inconsistências verificadas, etc.) costumam contribuir de forma positiva para o alcance da conformidade (GIL et.al., 2011, p.30-31).

Segundo Attie (2011, p. 195-196), quanto à estrutura do sistema de controles internos visando salvaguardar os interesses corporativos, sugere-se as seguintes características destacadas:

- a) Segregação de funções: estabelecimento de plano que proporcione independência para as funções que complementem as fases inerentes à gestão tributária (planejamento, cumprimento da obrigação), porquanto, segundo as melhores práticas de gestão ninguém deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes a um mesmo processo;
- b) Sistema de autorização e aprovação: objetiva o controle das operações através de métodos de aprovação de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos;
- c) Determinação de funções e responsabilidades: muito utilizado no mundo corporativo atual, a descrição das atribuições e responsabilidades profissionais (*job description*) correspondentes a uma determinada função ou cargo deve ser clara e preferencialmente formalizada, para que cada colaborador tenha consciência de suas responsabilidades e conheça perfeitamente sua linha hierárquica dentro da organização, sabendo recorrer aos níveis mais altos, sempre que necessário;
- d) Rotação de funções: consiste no rodízio programado dos colaboradores para que todos possam conhecer as atividades necessárias ao cumprimento das tarefas compreendidas na gestão tributária. Essa rotação, além de ampliar a visão de cada colaborador e possibilitar a sua compreensão sobre as fases e a dinâmica da gestão tributária, ainda

pode resultar em novas ideias de trabalho e dificultar fraudes ou outras práticas inadequadas;

- e) Manutenção de contas de controle: indica a exatidão dos saldos de contas detalhadas e permite a confrontação permanente entre saldos detalhados e saldos sintéticos. Para o universo tributário, sugere-se que este conceito seja ampliado para além das contas contábeis, sendo determinado um controle gerencial de conferência (i) do universo tributário contingente (contabilizado e não contabilizado), conciliando as informações sintéticas e analíticas mantidas em controles internos do departamento jurídico, alimentados pelas informações processuais e prognósticos de êxito/perda para as causas sob litígio e (ii) dos ativos tributários passíveis de restituição ou compensação no futuro, com informações sobre a idade (*aging list*), natureza capacidade de realização, entre outras características consideradas relevantes de cada ativo ou passivo.

4.3. INDICADORES E MÉTRICAS

Em matéria de gestão de tributos é essencial conhecer e avaliar os problemas de “natureza falha versus desempenho”. Segundo GIL et.al (2011, p. 26) quanto maior o desempenho e menores as falhas no processo e na gestão da operação tributária, maiores serão as possibilidades de sustentabilidade empresarial. A avaliação de desempenho passa pela definição de métricas e indicadores considerados chave.

Métrica pode ser entendida como a relação entre duas medidas de grandeza iguais ou diferentes. De acordo com o BPM CBOK¹⁰⁸ (versão 3.0), “*medida é a quantificação de dados em um padrão e qualidade aceitáveis (exatidão, completude, consistência, temporalidade)*”. Um exemplo de métrica seria o número de atrasos no pagamento de tributos em um determinado período (atrasos [número] / total de pagamentos do período [número]).

Os indicadores são representações de métricas que visam facilitar a sua interpretação quando comparados a um parâmetro. Eles representam, portanto, informações a partir das quais é possível avaliar uma situação e sua evolução histórica. Para que esse acompanhamento tenha utilidade na rotina empresarial, parâmetros devem ser estabelecidos a

¹⁰⁸ BPM CBOK é um guia para gerenciamento de processos de negócio de propriedade autoral da Association of Business Process Professionals.

fim de possibilitar a comparação da eficácia da gestão com as diretrizes e estratégias aprovadas pela administração.

A definição de indicadores e métricas de desempenho e de falhas da gestão dos tributos pode variar de acordo com a atividade, o porte de cada tipo de sociedade e a complexidade de suas respectivas obrigações tributárias. São citados, a seguir, exemplos de aspectos para os quais se recomenda o desenvolvimento de parâmetros, métricas e indicadores para acompanhamento e verificação da eficácia da gestão:

- a) Carga tributária suportada pela entidade (individualmente e pelo grupo, quando se tratar de um grupo econômico composto por mais de uma sociedade);
- b) Representatividade de cada tipo de tributo na carga tributária suportada pela entidade ou pelo grupo econômico consolidado;
- c) Não cumprimento ou cumprimento extemporâneo de obrigações acessórias, ensejando o pagamento de multas ou outras penalidades;
- d) Não cumprimento ou cumprimento extemporâneo de obrigações principais, ensejando o pagamento de multas, juros ou outras penalidades;
- e) Frequência de fiscalização e questionamentos e eficácia no fornecimento das informações e documentos requeridos (mensuração da eficácia de produção de provas a favor da empresa, acompanhamento estatístico de pedidos de prorrogação de prazos para fornecimento de esclarecimentos e documentos, avaliação da qualidade dos serviços de guarda de documentos, por exemplo);
- f) Autuações (entradas de novos autos, classificação ou agrupamento por tipos de causas/tributos/teses, índices de êxito ao final dos processos);
- g) Monitoramento do universo tributário em discussão (mensuração de valores, fases, percentuais de êxito, passivos contabilizados, etc.);
- h) Restituição/compensação de ativos tributários em relação ao total de ativos dessa natureza.

A transformação desses aspectos em métricas e em indicadores pode significar a criação de fórmulas para mensuração de desempenho.

O monitoramento do universo tributário em discussão pode gerar as seguintes métricas, expostas, a seguir, a título exemplificativo:

$$\text{Relação de materialidade} = \frac{\text{Valor Universo de Litígios Tributário}}{\text{Patrimônio Líquido}}$$

$$\text{Relação de Êxito} = \frac{\text{Valor Correspondente aos Processos Ganhos}}{\text{Valor Correspondente aos Processos Julgados}}$$

Em relação aos custos pelas não conformidades, podem ser criadas outras métricas, como se exemplifica:

$$\text{Penalidades Obrigações} = \frac{\text{Valor de Multas Mantidas/Pagas}}{\text{Valor total correspondente às multas lançadas}}$$

Essas são métricas hipotéticas ou exemplificativas, outras também podem fazer sentido em determinadas situações. Em casos de sociedades instaladas em diversas localidades, por exemplo, indicadores específicos para verificação de benefícios fiscais e carga tributária de ICMS, por Estado, podem ser relevantes para a definição de logística de produção, distribuição e para a comparação de desempenho. Em caso de grupos multinacionais com origem brasileira, por sua vez, indicadores da carga tributária e do custo de conformidade por país podem ser úteis para processos futuros de tomada de decisão.

Os indicadores e métricas na gestão tributária têm por finalidade mensurar e avaliar os acertos e equívocos no planejamento e execução da gestão tributária, possibilitando compreender a gravidade de cada problema e determinar a intensidade de recursos necessários e prioridade para sua correção ou aprimoramento.

O monitoramento tempestivo permite ajustes nos planejamentos e foco nas medidas preventivas, detectivas e corretivas por parte dos próprios gestores das áreas

envolvidas, do departamento de *compliance* ou ainda da auditoria interna. Por isso, sugere-se que os indicadores eleitos como chave (*Key Performance Indicators - KPI*) para a gestão tributária sejam organizados em painel de informação (*dashboard*¹⁰⁹), possibilitando maior agilidade no monitoramento, visualização e análise dos KPI, tudo sempre visando fundamentar adequadamente o processo de tomada de decisão e detectar desvios ou oportunidades.

Por fim, ao definir os indicadores ideais para a gestão tributária, bem como a ferramenta de apresentação e comunicação desses índices e métricas, deve-se tentar combinar diferentes variáveis sobre diferentes perspectivas de modo a expor relações que seriam difíceis de identificar a partir da análise individualizada dos mesmos dados, bem como procurar permitir a interação entre o analista e os dados, de modo que seja possível segmentar, selecionar ou aprofundar as análises.

4.4. OUTROS ASPECTOS FUNDAMENTAIS

Além dos aspectos de gestão já comentados, algumas qualificações subjetivas para que a Governança Corporativa Tributária atinja seus objetivos devem ser levadas em consideração. Essas qualificações são descritas a seguir.

4.4.1. PRECISÃO E CONFIABILIDADE

A governança corporativa tributária prima pela precisão do cumprimento das obrigações e confiabilidade das informações transmitidas nos informes dirigidos ao público externo (demonstrações contábeis e declarações feitas ao Fisco), bem como daquelas transmitidas ao público interno (relatórios gerenciais, indicadores de desempenho, etc.).

Adaptando os ensinamentos de Attie (2011, p. 197), podem ser citados como principais meios que atribuem precisão e confiabilidade às atividades empresariais:

¹⁰⁹ De acordo com os manuais de gestão, *dashboards* são representações gráficas, visualmente organizadas e uniformizadas que servem, essencialmente, como instrumento de apoio à decisão. Os *dashboards* devem ser simples e objetivos, expondo rapidamente os principais indicadores. Além disso, é comum o uso de técnicas de *design* em busca da redução de "poluição visual" e para dar maior eficácia na transmissão da informação.

- (a) Documentação confiável: utilização de documentos hábeis ao registro das transações. No caso do preenchimento da DIPJ, por exemplo, as informações sobre os rendimentos de dirigentes, requeridas na Ficha 61 da DIPJ 2014, devem ser obtidas a partir dos informes de rendimentos fornecidos a estes dirigentes pela empresa e não por outros relatórios, o que possivelmente evitará divergência no cruzamento de dados que as autoridades tributárias poderão fazer entre a DIPJ da sociedade e a Declaração de Rendimentos (DIPF) dos administradores;
- (b) Conciliação: processo de conferência ou exame minucioso entre diferentes fontes de informação visando à detecção e eliminação tempestiva de possíveis pendências ou divergências que correspondam a erros. Para que esse procedimento seja efetivo é importante conhecer a fonte das informações consignadas nos diferentes documentos. Isso evita que duas informações transcritas em diferentes relatórios, mas que tenham por origem a mesma fonte, sejam cruzadas entre si, induzindo a uma conclusão equivocada sobre a segurança do dado. Dessa forma, sugere-se que os relatórios, planilhas e controles mantenham a indicação da fonte de informação e que os procedimentos de conciliação sejam previamente definidos e formalizados nos manuais de procedimentos;
- (c) Análise: processo que visa identificar a composição detalhada de itens em exame buscando averiguar a consistência e integridade das informações. Em Ciências Contábeis (análise de balanços) são muito utilizadas as análises horizontais e verticais que também podem ser usadas para o processo de Governança Corporativa Tributária. A análise horizontal é obtida pela comparação das mesmas informações (ex. carga tributária efetiva sobre o lucro) em relação a diversos períodos diferentes, por meio do que se averigua a variação percentual de uma data-base em relação à outra. A análise vertical, por sua vez, é um processo comparativo que produz relacionamentos percentuais entre itens verificados em uma mesma data-base e tem por finalidade proporcionar informação sobre a representatividade de um item em relação a outro (ex. impostos sobre vendas em relação à receita bruta). Em matéria de gestão tributária essas análises podem contemplar informações contábeis e gerenciais, incluindo os KPIs definidos e comentados no **CAPÍTULO 4.3**;

- (d) Tempo hábil: determina o registro das transações dentro do período de competência adequado e no menor espaço de tempo possível, sem que se perca a qualidade da informação. O estabelecimento de cronogramas de cumprimento de obrigações acessórias e principais e o contínuo monitoramento de sua observância garantem precisão na conformidade e mitigam custos com pagamento de multas e outras penalidades. A tempestividade é um fator cada vez mais relevante, tendo em consideração a característica atual dos sistemas informacionais que exigem a transmissão ou o fornecimento de informações por meio digital às autoridades fiscais, algumas vezes em tempo real (é o caso da nota fiscal eletrônica, por exemplo);
- (e) Recursos adequados: a utilização de equipamentos ou sistemas eletrônicos agiliza e facilita o processamento e o registro das transações. Novamente considerando as exigências atuais quanto ao fornecimento de informações por via digital (SPED, SINTEGRA, SISCOSEURV, entre outras obrigações), manter recursos capazes de gerar, armazenar e transmitir dados e conteúdos íntegros é um requisito essencial da Governança Corporativa Tributária.

4.4.2. TRANSPARÊNCIA E QUALIDADE DE DECISÃO

Segundo OWENS¹¹⁰ (2008, p. 1) a Governança Corporativa Tributária deve assegurar (i) a transparência e qualidade nas decisões gerenciais relativas à matéria tributária e (ii) o desencorajamento de comportamentos contrários ao interesse da sociedade ou de seus acionistas, em função dos resultados tributários. Adicionalmente, é importante garantir que a direção, os acionistas e outros interessados estejam suficientemente informados sobre as decisões envolvendo os aspectos tributários.

Cada sociedade deve ter a sua estrutura de governança bem definida de acordo com o seu porte, seus princípios e cultura de modo a evitar decisões impensadas que exponham acionistas, administradores e a própria sociedade a riscos não conhecidos ou avaliados. A administração pode se valer de diversos mecanismos para a tomada de decisão, entre eles a obtenção de opiniões legais externas.

¹¹⁰ No original: *Tax and corporate governance issues can intersect in several different contexts. One set of issues is how to ensure that tax does not encourage behaviour that is contrary to the interest of the company and/or of its shareholders. Another set of issues is how to ensure transparency and quality of management decisions in the tax area. In particular, it is important to ensure that the board, shareholders and other stakeholders are aware of the stakes that are involved in the management of taxes.*

Todos estes mecanismos devem ser utilizados de forma consistente e devem ser devidamente documentados, buscando garantir qualidade e transparência ao processo. Tão importante quanto estabelecer tais mecanismos é definir procedimentos uniformes que contribuam para decisões consistentes com a gestão de riscos determinada pela administração e aprovada pelo Conselho de Administração. Uma importante recomendação nesse sentido é a construção de “árvore de decisão”, devidamente formalizadas em manuais ou normas internas, que orientem os profissionais na conduta a ser adotada diante de um novo problema ou situação, aumentando as possibilidades de adesão às diretrizes da administração e reduzindo as hipóteses em que será exigido o julgamento gerencial (*managerial discretion*).

4.4.3. ESTRUTURA DE GOVERNANÇA CORPORATIVA TRIBUTÁRIA: ÓRGÃOS DE CONTROLE E ENVOLVIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO

Como já exposto, os aspectos tributários são peculiares por serem complexos, guardarem certo nível de risco e incerteza, envolvendo contingências relevantes, demandando soluções próprias de gerenciamento de riscos (“*risk management*”) com a implementação de políticas e práticas condizentes com os aspectos e propósitos que, preferencialmente, devem estar manualizadas para serem disseminadas pela organização de forma clara e uniforme.

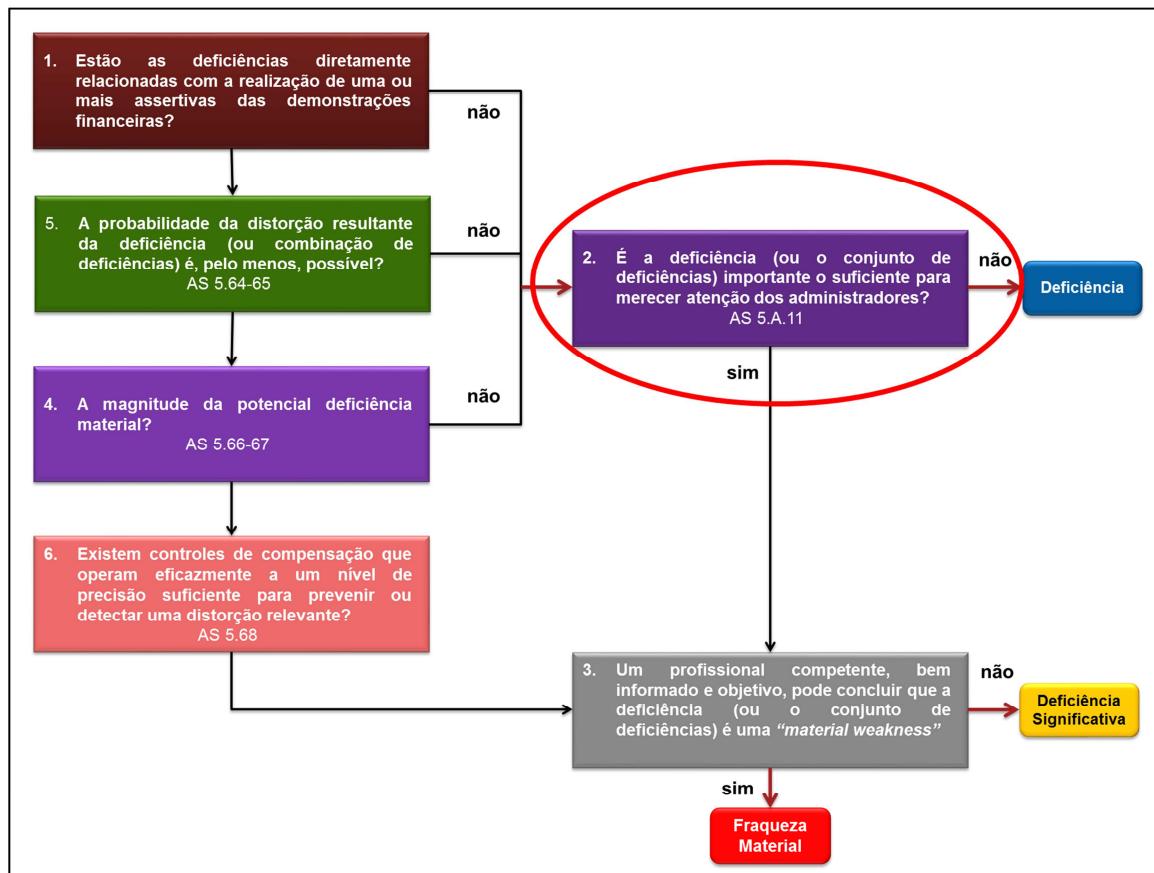
Em cumprimento ao dever de diligência, é recomendável o envolvimento, na aprovação de políticas de planejamento, da administração que tem a responsabilidade legal de tomar as decisões empresariais. Este envolvimento, de acordo com Clayton Utz (firma de advocacia australiana), deve estar focado, principalmente, em dois objetivos¹¹¹: (i) a definição das circunstâncias em que um risco ou incerteza fiscal deve ser levado ao seu conhecimento (incluindo o Conselho de Administração) e (ii) o estabelecimento de canais e procedimentos que sejam capazes de garantir comunicação eficaz e efetiva desses riscos ou incertezas quando aplicável.

Nesse sentido, o *Audit Standard* n. 5 (parágrafos 62-70), emitido pelo PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*), órgão que emite normas relacionadas ao trabalho de auditoria externa e fiscaliza as empresas de auditoria independente responsáveis por emitirem pareceres de auditoria para companhias listadas nas Bolsas de Valores Americanas, considera para fins de avaliação de deficiência de controles, a relevância do

¹¹¹Disponível em:

<http://www.claytonutz.com/publications/videos/corporate_governance_tax_niv_tadmore.page>. Acesso em: 7 jun. 2014.

envolvimento da administração no processo de classificação do grau de deficiência de controle. É o que se depreende a partir do **ESQUEMA 14** que resume as diretrizes da referida norma:



ESQUEMA 14: Árvore de Decisão para Avaliação de Deficiências de Controles

Fonte: Elaborado pela Autora, com base em Willis & Adams, CPAS Audit Manual Excerpt: Reporting On Internal Control Guidelines¹¹²

Considerando que a maioria dos membros de administração não é especialista na matéria tributária, ou mesmo, pode não ter familiaridade com o tema, a comunicação deve observar este aspecto e utilizar linguagem adequada para que seja possível prover as melhores condições para o processo de tomada de decisão.

É possível, ainda, que a estrutura empresarial, por sua complexidade ou tamanho, justifique a formação de comitês tributários que acompanhem periodicamente a evolução desses aspectos. A LSA não proíbe que seja criado esse tipo de organização, desde que sejam

¹¹² Disponível em: <http://highered.mheducation.com/sites/dl/free/0078025435/928516/WA_ICFR_Guidelines_8e.pdf>. Acesso em: 25. Fev. 2015.

respeitadas as responsabilidades legais dos órgãos de administração (artigos 139 e 160 da LSA). Ou seja, o comitê tributário deve ser um órgão auxiliar da administração ou do conselho de administração, não substituindo suas responsabilidades ou atribuições. O Conglomerado Bradesco, por exemplo, em seu Relatório Anual anuncia ter criado em 2014 alguns comitês que assessoram a sua diretoria executiva, entre eles, o Comitê Tributário¹¹³.

Alguns aspectos relativos à formação de um comitê tributário devem ser discutidos para que a sua atuação seja mais efetiva: (i) como deve ser formado? (ii) a quem deve se reportar? (iii) qual o nível de independência do comitê em relação às decisões operacionais? (iv) qual é a periodicidade de suas reuniões? (v) que matérias devem fazer parte de sua pauta?

Esse comitês devem ser formados por especialistas na matéria, bem como por outros especialistas ou administradores que analisem as questões sob outros enfoques, buscando a visão estratégica e interdisciplinar requerida. Dessa forma, pode ser importante a presença, eventual ou constante, do contador, de agentes de *compliance* (auditoria interna ou controles internos), responsáveis por relações institucionais ou do próprio diretor financeiro, além, obviamente, dos advogados atuantes na área tributária (jurídico interno). Não há uma estrutura única que possa ser aplicável a todas as sociedades ou grupos, devendo, em cada caso, ser buscada a formação mais conveniente de acordo com a realidade, cultura e estrutura de administração e controle de cada organização, o mais usual¹¹⁴, no entanto é que este seja um comitê não estatutário com participação de profissionais de diferentes departamentos, sendo um fórum propício para alinhamento de informações necessárias à tomada de decisão.

É importante, ainda, que o comitê disponha de estrutura adequada, canais de comunicação efetivos, além de permanente atualização técnica. Este comitê pode acumular a função de assessorar os órgãos de administração revisando e sugerindo diretrizes documentadas sobre condutas e procedimentos que orientem as decisões relativas a temas tributários, com vistas a sua homogeneização, lembrando sempre da necessidade de segregação de funções.

Em relação a outros comitês previstos na estrutura de governança de uma corporação, é desejável que haja interação de um especialista na matéria tributária com profissionais de outras áreas, de modo a propiciar a troca de conhecimentos e o entendimento do negócio pretendido. Instituições Financeiras e companhias com estruturas robustas de

¹¹³ Relatório Anual 2014, p. 64. Disponível em: <https://www.bradesco.com.br/site/conteudo/informacoes-financeiras/relatorios-anuais.aspx?secaoId=811>. Acesso em: 28 mar. 2015.

¹¹⁴ Observação detectada a partir do procedimento de entrevistas realizado.

governança, por exemplo, costumam manter comitês de produtos (especializados em estruturar novos serviços ou produtos financeiros), os quais, usualmente, são formados por profissionais das áreas de negócios e também por um especialista na área tributária que acompanha as discussões e avalia (e muitas vezes também secretaria estes comitês) as possíveis inferências tributárias para a própria entidade, assim como para seus potenciais clientes ou parceiros. Muitas vezes a correta avaliação tributária pode ser o diferencial competitivo de um produto que, se bem estruturado, em seu nascimento já conta com a mitigação de riscos e otimização de sua carga tributária.

Cabe observar que nas organizações em que há Comitê de Auditoria, Conselho Fiscal, departamentos de controles internos, auditoria interna e estrutura de *compliance*, os assuntos tributários voltados ao planejamento de novas operações, reorganizações ou outros que possam ter repercussões relevantes, devem ser devidamente contemplados, reportados e avaliados nestes fóruns, sempre de forma coordenada e alinhada à estrutura de Governança Corporativa de cada sociedade. Para tanto é necessário garantir, na composição de cada Comitê, a existência de pelo menos um profissional habilitado para essa avaliação.

Conforme as informações disponíveis no relatório 20-F relativo a 2013, o Comitê de Auditoria do Grupo Ultra, por exemplo, entende essa *expertise* como um requisito necessário:

Descrição do Comitê de Auditoria:

Nosso estatuto estabelece o comitê de auditoria como um órgão auxiliar ao Conselho de Administração. O comitê de auditoria deve ser composto por três membros independentes, dos quais pelo menos dois sejam membros externos, todos eleitos pelo Conselho de Administração para um mandato de um ano, com direito à reeleição para sucessivos mandatos. Os membros externos do comitê de auditoria não devem ser membros do Conselho de Administração da empresa ou de suas controladas e **devem dispor de conhecimentos ou experiência em auditoria, controles, contabilidade, tributação ou regras aplicáveis às companhias abertas**, na medida em que se referem a uma preparação adequada das demonstrações contábeis. (ULTRAPAR, 20-F, 2013, p. 130, grifo nosso)¹¹⁵.

4.4.4. PÚBLICO DE INTERESSE

Dentre outros aspectos, cabe refletir sobre o nível de confiança que a estrutura de governança pode gerar tanto para o público interno de uma corporação (administração),

¹¹⁵ Disponível em: <<http://www.ultra.com.br/ri>ShowSEC.aspx?IdCanal=S1ntsaCgkmXkmocgA7/+GQ>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

quanto para o público externo representado por outras partes que interagem com as sociedades. No caso tributário, pensa-se especialmente nas autoridades fiscais, mas além delas outros podem ser os interessados, notadamente na atualidade, em que a valorização do *compliance* tem sido ressaltada como forma de demonstração de responsabilidade social e sustentabilidade.

De acordo com Rocha e Goldschmidt (2010, p. 13), no cenário atual, a gestão dos *stakeholders* pode representar a construção de vantagem competitiva mediante um olhar para fora, ou seja, para um público de interesse que gravita ou pode gravitar circunstancialmente no entorno da sociedade. Nessa visão propõe-se que a empresa se veja como no centro de uma rede de públicos interessados e a vantagem competitiva decorra da definição de estratégia de relacionamento com esse público, promovendo relações pautadas em seus valores, na confiança e na boa vontade. Compreender o interesse e o poder de influência dos diversos *stakeholders* é um diferencial que se mostra útil também na governança corporativa tributária.

Nesse sentido é possível citar as relações da empresa com os poderes do Estado, por meio de seus diversos órgãos, como a administração tributária, os tribunais administrativos e judiciais. Além dessas relações externas mais óbvias, quando se trata do assunto tributário, também devem ser foco de atenção as relações com a sociedade em geral, com as entidades representativas de classe (sindicatos), com as confederações e entidades setoriais posto que informações úteis para o processo de tomada de decisão podem ser obtidas e informações úteis para a composição e comunicação da imagem institucional podem ser transmitidas entre a entidade e esses organismos que muitas vezes atuam como interlocutores nos processos de discussão de projetos de lei.

Nos tempos atuais a tributação tem sido cada vez mais tratada como uma questão relacionada ao enfraquecimento ou fortalecimento da integridade do sistema tributário mundial, com potencial para influenciar (positiva ou negativamente) questões sociais como a geração de empregos e o ambiente de negócios como um todo em função da redução desleal de custos decorrente da erosão da base tributária. No exterior, tiveram grande repercussão os casos conhecidos como Apple¹¹⁶ e Starbucks¹¹⁷ em que o baixo nível da carga tributária efetivamente enfrentada por essas sociedades a partir do recolhimento de tributos aos cofres

¹¹⁶ Nesse sentido citam-se as reportagens veiculadas pelo The New York Times. Disponível em: <<http://www.nytimes.com/2013/05/24/business/making-companies-pay-taxes-the-mccain-way.html?pagewanted=all&r=0>> e Bloomberg <<http://www.bloomberg.com/news/2013-05-23/explaining-apple-s-irish-tax-dodge.html>>. Acesso em: 20 dez. 2014.

¹¹⁷ Nesse sentido recomenda-se <http://www.economist.com/news/business/21568432-starbucks-tax-troubles-are-sign-things-come-multinationals-wake-up-and-smell>. Acesso em: 20 dez. 2014.

públicos acabou por gerar manifestações populares e de líderes governamentais¹¹⁸, causando prejuízos reputacionais às empresas. Assim como questões ambientais e de condições de trabalho, as questões tributárias têm assumido um papel mais central na imagem institucional, dado o foco no “bem estar social”, muito presente nas preocupações contemporâneas. Portanto, destaca-se a sociedade ou o público em geral dentre os interessados que gravitam em torno das organizações empresariais, em relação à postura frente ao cumprimento de obrigações tributárias de forma responsável e cidadã.

4.4.5. CONTRATAÇÃO EXTERNA DE SERVIÇOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS

Durante muito tempo as empresas mativeram departamentos jurídicos formados por corpo próprio de advogados. Isso começou a mudar nas duas últimas décadas do século passado juntamente com o movimento de terceirização de atividades não plenamente vinculadas à atividade principal de uma sociedade, o que se fez visando otimização de recursos e redução de custos em geral.

Giosa (2003, p. 21) define terceirização como “um processo de gestão pelo qual se repassam algumas atividades para terceiros, com os quais se estabelecem relações de parceria, ficando a empresa concentrada apenas em tarefas essencialmente ligadas ao negócio em que atua”.

Usualmente a área jurídica é desvinculada da atividade fim das empresas, sendo, portanto, viável, sob o aspecto legal, terceirizar¹¹⁹ essa atividade. A contratação externa de assessores jurídicos em substituição a um corpo próprio de advogados tem sido um caminho adotado por muitas sociedades e é nesse contexto que o termo terceirização está sendo utilizado neste estudo.

Assim como outros processos de terceirização, a contratação externa de assessores jurídicos pode gerar vantagens e desvantagens que precisam ser conhecidas e consideradas pelos gestores da sociedade juntamente com outros aspectos de gestão, notadamente a questão estratégica inerente aos principais temas jurídicos contemplados na vida corporativa.

¹¹⁸ Nesse sentido recomenda-se <http://www.telegraph.co.uk/news/politics/david-cameron/9779983/David-Cameron-Tax-avoiding-foreign-firms-like-Starbucks-and-Amazon-lack-moral-scruples.html>. Acesso em: 20 dez. 2014.

¹¹⁹ Entende-se como terceirização lícita a contratação de trabalhadores por empresa interposta para prestação de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador dos serviços, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

Mecanismos de governança devem ser utilizados, quer seja no momento da contratação (*ex ante*), quer seja no gerenciamento (*ex post*) dos prestadores de serviços credenciados ou já contratados.

O planejamento da contratação é fundamental para que esta opção efetivamente agregue valor, para que os riscos vislumbrados possam ser gerenciados, e para que a contratação esteja alinhada com o planejamento estratégico da companhia/sociedade e os recursos (financeiros e humanos) envolvidos sejam bem utilizados.

Os serviços jurídicos tributários são, em regra, serviços que exigem (i) conhecimento especializado e permanente atualização em relação a leis, jurisprudência e outras fontes de direito, como também do negócio desenvolvido pela sociedade e (ii) capacidade de entrega tempestiva, em função dos prazos processuais. Além disso, o intercâmbio de informações entre o assessor e a sociedade deve ser perfeito, sem que se perca a qualidade e consistência dos dados e informações em função da estrutura externa.

Por isso, a seleção dos fornecedores (escritórios externos credenciados), o acompanhamento ou a gestão dos contratos, a transferência de conhecimento sobre a cultura e os valores corporativos, bem como sobre as estratégias de governança, além do alinhamento às métricas do departamento jurídico, são fatores que podem contribuir de forma decisiva para o êxito na contratação externa de serviços jurídicos tributários.

Algumas cautelas são também recomendadas para que possam ser mantidas boas práticas de governança do departamento. Exigência de informações customizadas oriundas dos escritórios externos prestadores de serviços, definição e acompanhamento de indicadores que demonstrem o desempenho do prestador por meio de resultados mensuráveis, bem como a definição de critérios uniformes para avaliação de prognósticos de êxito/perda em processos fazem parte dessas cautelas. Nesse aspecto, a tecnologia (*software*), pode ser um fator fundamental na governança, pois contribui diretamente para a gestão do fluxo de informações e dados, além de viabilizar a integração sistêmica entre a sociedade e os escritórios de advocacia parceiros que patrocinam os processos judiciais.

Não foram localizadas pesquisas acadêmicas desenvolvidas no Brasil acerca desse tema, especificamente. Em 2010, entretanto, foi publicada pesquisa¹²⁰ quantitativa, pontuada por questões abertas e realizada entre os meses de agosto e outubro de 2009 junto aos departamentos jurídicos de empresas em operação no Brasil, acerca do relacionamento entre

¹²⁰ O estudo foi viabilizado através de uma parceria entre LexisNexis Martindale-Hubbell, responsável por vários estudos semelhantes realizados em outras jurisdições, o Fórum de Departamentos Jurídicos (FDJUR) e a empresa Gonçalves & Gonçalves Marketing Jurídico.

departamentos jurídicos e escritórios de advocacia. A pesquisa denominada “Estudo brasileiro sobre o relacionamento entre departamentos jurídicos e escritórios de advocacia” embasou-se em entrevistas realizadas com mais de cem empresas. Por meio desse processo, as seguintes respostas foram obtidas¹²¹ (LexisNexis Martindale-Hubbell, 2010, p. 6-7):

- As empresas preferem trabalhar com um número reduzido de escritórios;
- Os departamentos jurídicos detêm cada vez mais autonomia no processo de contratação. Para uma parcela expressiva das empresas (75%), a autoridade para contratar escritórios de advocacia reside no departamento jurídico. O grau de autonomia tende a tornar-se mais intenso quanto maior a empresa;
- Modalidades alternativas de cobrança são preferidas ao tradicional preço por hora. As modalidades de preferência das empresas são aquelas que buscam equilibrar a relação de valor estabelecida entre departamentos jurídicos e os escritórios de advocacia;
- Os assuntos jurídicos mais terceirizados são os complexos e idealmente não recorrentes. Os assuntos rotineiros são desenvolvidos quase que completamente pelo corpo interno de advogados. Para assuntos de maior complexidade e não recorrentes, 47% das empresas disseram preferir realizar um trabalho conjunto com escritórios e 48% afirmaram que os escritórios deveriam ser em grande parte os responsáveis por enfrentá-los;
- Dentre as várias áreas do Direito mais terceirizadas, destacaram-se nessa pesquisa: as áreas tributária (88%) e trabalhista (85%), além do contencioso (82%);
- A principal preocupação de longo prazo destacada pelos participantes do estudo foi a gestão do contencioso e a gestão de risco, apresentando-se como um desafio relevante e permanente na relação com os prestadores externos de serviços jurídicos;
- As empresas indicaram que os escritórios contratados devem ter a atuação pautada pelas orientações prestadas pelos representantes da sociedade contratante.

Em relação aos critérios de contratação, diversos aspectos foram considerados importantes, sendo que os seguintes mereceram maior grau de qualificação: conhecimento jurídico (99%); disponibilidade ou serviço ao cliente (98%) e experiência em setores de mercado (97%). Outros aspectos mencionados foram a identificação de soluções criativas e o

¹²¹ Os resultados completos podem ser encontrados em:

<<http://www.marketingjuridico.com.br/Arquivos/Estudobrasileiro-sobre-o-relacionamento-entre-departamentos-juridicos-e-escritorios-de-advocacia.pdf>>. Acesso em: 22 fev. 2015.

aconselhamento preventivo. Os mesmos critérios são considerados para fins de manutenção dos contratados e dispensa de escritórios credenciados.

4.5. RESUMO ESQUEMÁTICO

Este Capítulo se dedicou a analisar os aspectos não jurídicos que foram reputados como relevantes para o tema da pesquisa. Abaixo o **ESQUEMA 15** arremata o **CAPÍTULO 4**, resumindo estes aspectos e as práticas salutares a eles relacionados.



ESQUEMA 15: Aspectos e as Práticas Salutares de Gestão Tributária
Fonte: Elaborado pela autora

5. GOVERNANÇA CORPORATIVA TRIBUTÁRIA: ASPECTOS JURÍDICOS

Este capítulo é dedicado ao estudo dos principais aspectos jurídicos relacionados à Governança Corporativa Tributária, os quais são fundamentais e têm aplicações práticas nos processos de tomada de decisão empresarial.

O **CAPÍTULO 5.1** tem por objetivo analisar a legitimidade do planejamento tributário e seus requisitos, conforme a legislação e a jurisprudência atual. A seção seguinte trata da importância de bem conhecer as peculiaridades do sistema tributário brasileiro. O **CAPÍTULO 5.3** analisa, especificamente, a delicada ponderação dos princípios constitucionais e a forma como este processo interfere no entendimento do direito positivado. São também abordados outros aspectos fundamentais como o dever de observância de dispositivos legais ou normativos de natureza não tributária, bem como a responsabilidade tributária.

5.1. ESTRUTURAÇÃO E REESTRUTURAÇÃO DE NEGÓCIOS: ASPECTOS TRIBUTÁRIOS

São muitos os motivos pelos quais uma sociedade organiza novos negócios, reorganiza ou revisa negócios correntes. As principais razões que justificam mudanças estratégicas na condução das atividades empresariais são a necessidade de acompanhar novas tendências e novas tecnologias, ganhos de escala e competitividade (local ou internacional), redução de custos e aumento de eficiência, captura de sinergias, inovação de produtos e processos, entre outros. Todos os motivos convergem para um mesmo fim: perenizar a sociedade mantendo-a competitiva e lucrativa, tanto quanto possível, para que possa gerar os retornos que dela se esperam.

O planejamento tributário, no contexto da presente análise, insere-se em todas as atividades empresariais que trazem consigo potenciais repercussões tributárias, precedendo (ou fazendo parte), portanto, a (i) estruturação de um negócio, primeira modelagem de um novo negócio ou produto que se pretende desenvolver, ou a (ii) reestruturação de um negócio, situação que pressupõe estrutura anterior objeto de revisão e possível mudança. As organizações e reorganizações de negócios encontram respaldo no direito brasileiro que opera

sob o conceito constitucional do livre exercício da atividade empresarial do princípio da liberdade de contratar e da livre concorrência¹²².

O Código Civil, por sua vez, em seu art. 421¹²³, desenha o limite à liberdade de contratar, afirmando que ela deve ser “exercida em razão e nos limites da função social do contrato”, que se vincula aos princípios constitucionais citados¹²⁴. Assim a função social de um contrato está vinculada à finalidade usualmente pretendida a partir de sua celebração. Se realizado com a intenção de fraudar direitos de outrem, o contrato não cumpre sua função. Aqui se extrai a primeira importante conclusão na Governança Corporativa Tributária: a forma jurídica eleita para a organização ou reorganização dos negócios, deve estar alinhada à causa jurídica do negócio, bem como às razões pelas quais os instrumentos são celebrados, de modo a respeitar os princípios retro mencionados. Do ponto de vista tributário, portanto, é essencial que as operações desenvolvidas atendam a reais necessidades da sociedade, que sejam suportadas em modelos contratuais adequados e que os negócios sejam desenvolvidos de fato e de direito de maneira consistente.

É pertinente, portanto, considerar que a organização ou reorganização de negócios deve, antes de tudo, estar inserida na estratégia empresarial e alinhada ao objeto social de uma entidade, de modo que se descortine facilmente o “propósito”¹²⁵ que move a sociedade para determinada direção.

Cabe a ressalva que, embora a teoria do “propósito negocial” (*business purpose*) não encontre amparo legal específico ou expresso, no direito tributário brasileiro, para qualificar a economia tributária como válida ou inválida, a jurisprudência administrativa tem levado essa circunstância em conta, como se depreende, por exemplo, das seguintes passagens contidas no Acórdão nº 1402-001.404, julgado em 9 de julho de 2013 e publicado em 23 de janeiro de 2014:

¹²² Os arts. 5º, XXII e 170, parágrafo único da CF/88 asseguram o direito de propriedade e livre exercício de atividade econômica.

¹²³ Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.”

¹²⁴ GÓMES-ALLER explica que “*Esa libertad de organización empresarial trae como necessário correlato el deber de velar por que la actividad de la empresa no dane bienes jurídicos ajenos.* GÓMEZ- ALLER, Jacob Dopico. *Posición de garante del compliance officer por infracción del deber de control: una aproximación tópica.* In ARROYO ZAPATERO, Luis, NIETP Martin, Adán (dir). *El derecho penal económico en la era compliance.* Valencia: Tirnant lo Blanc, 2013, p.191-201.

¹²⁵ Explica SCHOUERI que propósito negocial ou “business purpose” é um conceito importado da jurisprudência americana como fenômeno decorrente da nossa evolução jurisprudencial, sem inovação legislativa pontual que o defina. Assim o conceito de propósito negocial não é uma exigência que decorre de um dispositivo legal isolado, mas da atual leitura do arcabouço legal por parte dos tribunais brasileiros, notadamente o CARF. (SCHOUERI, 2010. p. 18). A expressão cunhada por uma expressiva corrente de tributaristas e bastante utilizada nos debates contemporâneos é aqui utilizada para designar os objetivos corporativos, alinhados e suportados por decisões empresariais.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ANTECIPAÇÃO DE EXCLUSÕES DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A operação levada a termo nesses moldes deve ser desconsiderada para fins tributários

SIMULAÇÃO. SUBSTANCIA DOS ATOS

Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

(BRASIL, CARF, 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, 2013).

A despeito da vigorosa controvérsia acerca do tema “planejamento tributário”, não se pode perder de vista que minimizar custos, inclusive os tributários, faz parte do processo de planejamento dos negócios, e deve ser um objetivo de todo administrador probo, que zela por seu dever de diligência, por isso, prescindir do planejamento tributário quando da organização da vida empresarial é uma forma de ignorar os princípios da boa Governança Corporativa. Fazê-lo de forma responsável e diligente, por outro lado, corresponde a aplicar a governança e seus princípios, contribuindo para os objetivos estratégicos das corporações e para que isso seja feito é preciso compreender os parâmetros que legitimam este planejamento.

Mariz de Oliveira observa que a consequência do sistema constitucional tributário brasileiro, aliado às garantias constitucionais e ao direito de propriedade

é a garantia, conferida à pessoa, que ainda não é contribuinte ou responsável tributário, da possibilidade de não pagar tributo ou de pagar menos tributo, desde que, antes da ocorrência do respectivo fato gerador, faça algo ou deixe de fazer algo que não acarrete ou evite a ocorrência do mesmo, ou que reduza o respectivo ônus. (OLIVEIRA, 2004, p. 256).

E continua o autor:

Em síntese, o direito de elidir a ocorrência do fato gerador deste ou daquele tributo é direito que advém da Constituição Republicana, onde encontra fundamentos adequados, expressos e sistemáticos, vale dizer, direito e fundamentos que são inafastáveis por lei ordinária e mesmo por lei complementar, ainda que lei complementar promulgada como norma geral nos termos do art. 146 da Magna Carta (OLIVEIRA, 2004, p. 256).

Alberto Xavier segue nessa mesma linha quando analisa o planejamento tributário no contexto internacional:

Trata-se, em suma, de evitar a aplicação de certa norma ou conjunto de normas através de atos ou conjuntos de atos que visem impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica (menos favorável) ou produzam a ocorrência desse fato noutra ordem jurídica (mais favorável) (XAVIER, 2010, p. 235).

A legítima elisão fiscal¹²⁶ deve respeitar certos limites sendo um deles a sua ocorrência em momento anterior à materialização do fato gerador, como explicaram Mariz de Oliveira e Xavier. Esse entendimento também encontra eco na jurisprudência do STJ que no REsp. 946.707-RS (2004.71.10.003965-9/RS) assim se manifestou:

Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos, o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária [...]. (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2009).

A organização de negócios sob o aspecto tributário (ou o conhecido “planejamento tributário”) consiste, portanto, na tarefa de planejar previamente novas operações, visando organizá-las de tal forma que resultem no menor encargo tributário dentro das possibilidades legais, assim como em menores custos de outras naturezas, mostrando-se uma relevante, se não necessária, ferramenta para o desenvolvimento das atividades empresariais. Essa tarefa deve, contudo, encontrar seus limites em estruturas legítimas e operações lícitas e oponíveis ao Fisco. Além da questão temporal, bem pontuada por Ricardo Mariz e Alberto Xavier, a análise desses limites passa pela verificação dos institutos jurídicos¹²⁷ colocados à disposição da administração tributária para desqualificar os atos ou negócios jurídicos praticados pelos particulares, sendo o principal respaldo legal para tanto o art. 149 do CTN que assim dispõe:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com **dolo, fraude ou simulação** (BRASIL, 1988, grifo nosso).

¹²⁶ HUCK, Hermes Marcelo . Evasão e elisão no direito tributário internacional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). Planejamento Fiscal: Teoria e Prática, v. 2. São Paulo: Dialética, 1998.

¹²⁷ Ruy Barbosa Nogueira (1965, p. 3) define instituto jurídico como “a disciplina integral da relação de fato, pelas normas objetivas do Direito.”

A rigor, os vícios indicados no art. 149 do CTN são extraídos da legislação civil (a simulação está prevista no art. 167, a fraude à lei no art. 166 e o abuso de direito ampara-se no art. 188, todos do Código Civil) e constituem os únicos instrumentos que podem ser invocados pelo Fisco para a desqualificação de determinado negócio jurídico. Heleno Taveira Torres (2003, p. 260) resume este entendimento afirmando que “o regime constitucional vigente só permite reconhecer a aplicação de uma norma geral antielusiva limitadamente às hipóteses de negócios jurídicos carentes de ‘causa’, ou promovidos com simulação ou fraude à lei”.

Em termos gerais, a simulação é entendida como a desconformidade entre a vontade subjetiva das partes e a vontade declarada externamente nos instrumentos pelos quais o ato ou negócio jurídico se formaliza. Além disso, o conceito de simulação também surge quando há incongruência entre a causa do negócio jurídico (a sua função econômico-social típica) e o objetivo final perseguido pelas partes, o que se infere mediante a análise dos efeitos que decorrem do negócio praticado em determinada situação concreta. A chave para que seja configurada simulação em atos ou negócios jurídicos, reside, portanto, em um elemento objetivo: a causa do referido ato ou negócio jurídico.

Nas palavras de Torres, H. é importante observar a diferença entre a causa jurídica e o motivo ou motivação:

A causa é um dos elementos essenciais (gerais) do negócio jurídico, ou, nas palavras de Antonio Junqueira de Azevedo, uma das circunstâncias negociais que, juntamente com o objeto e a forma, constituem a existência do negócio. [...] Causa é finalidade, a função, o fim que as partes pretendem alcançar com o ato que põem em execução, sob forma de contrato, para adquirir relevância jurídica. Por isso a causa é elemento essencial do negócio, como fim de realizar uma operação apreciável economicamente, devendo ser sempre lícita e passível de tutela pelo direito positivo. (TORRES, H., 2003,141-142).

Causa é, portanto, a função do negócio aceita pelas partes para atingirem a finalidade pretendida. O motivo ou a motivação, por outro lado, está relacionado a fatores psicológicos, pertencentes à reserva mental de seus idealizadores ou a outros aspectos subjetivos não necessariamente capturados ou expressos nos documentos que formalizam os negócios jurídicos por serem “pré-jurídicos” (TORRES, 2003, 143-144).

Alves (2004, p. 11) considera a causa como sendo a “função prática” do ato ou negócio jurídico, ou seja, aquela função socialmente relevante e, por isso mesmo, protegida e regida pela lei. Para exemplificar, ele cita o contrato de compra e venda cuja função é a

transmissão da propriedade de um bem contra pagamento do preço avençado, e também menciona a doação, cuja função é a transferência da propriedade por liberalidade.

Segundo Gomes (1999, p. 372-373), a causa desempenha a dupla função de tipificação dos negócios e de definição das vicissitudes da relação jurídica oriunda do negócio, sendo que “todo instrumento jurídico esquematizado na lei tem função peculiar determinada por sua finalidade”. O doutrinador exemplifica seu raciocínio com o contrato de locação, um contrato típico, cujas disposições legais são ordenadas para permitir que quem precise morar, e não tenha casa própria, possa adquirir o direito de usar determinado imóvel para esse fim, mediante contraprestação em dinheiro. E acrescenta: “tipificam-se, desse modo, os negócios jurídicos, caracterizados por sua função econômica”.

Para que os limites lícitos que tornam os planejamentos legítimos sejam respeitados e evidenciados, além dos aspectos fundamentais acima mencionados, alguns outros cuidados precisam ser observados e é neste ponto que o tema governança ganha relevância, notadamente em sociedades que se comprometem com a adoção das melhores práticas. Como explica Bifano (2007. p. 74), esta situação exige, por parte do administrador, a análise de “aspectos que envolvem desde a legalidade da operação até a adoção das referidas boas práticas”, por esta razão, além de contemplar os referidos institutos jurídicos oriundos do direito civil, as avaliações jurídicas que respaldam os processos de gestão corporativa devem levar em conta a tendência doutrinária e jurisprudencial observada em relação a operações objeto de planejamento, bem como os fundamentos que as sustentam sob o ponto de vista jurídico.

Cabe observar, por exemplo, que parte da doutrina brasileira, capitaneada principalmente por Greco¹²⁸, tem defendido que o direito do particular de se organizar com o intuito de pagar menos tributos deve ser analisado à luz dos princípios da solidariedade social, da igualdade e da capacidade contributiva. Trata-se de uma controvérsia jurídica, recorrente na atualidade, que tangencia a questão da noção de justiça tributária, a partir da análise de determinados princípios¹²⁹ e que precisa ser conhecida e ponderada no processo de avaliação das decisões.

No que tange à jurisprudência tributária, deve-se alertar para o fato de não ser possível identificar evolução linear em relação às questões de planejamento, tema ainda controvertido nos tribunais, notadamente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

¹²⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

¹²⁹ A obra *Solidariedade Social e Tributação* contém diversos artigos sobre o tema e é uma referência para o estudo dos princípios e entendimento da posição doutrinária e jurisprudencial sobre o princípio da solidariedade social e sua aplicação nas questões tributárias.

(CARF). Também não é possível identificar a aplicação de critérios precisos e uniformes a respeito da caracterização de cada um dos vícios previstos no art. 149 do CTN, sendo observado um espectro de variação quando da análise dos diversos casos já julgados, o que impede que seja traçada uma fórmula de circunstâncias ou parâmetros que possam delimitar com precisão absoluta as bordas do planejamento oponível ao Fisco¹³⁰ de acordo com o tribunal administrativo. Segundo Schoueri (2015, p. 109) o conceito de simulação tem sido “profundamente distorcido na jurisprudência do Conselho Administrativo”.

Embora não seja possível definir, de forma absolutamente clara, os limites do “planejamento tributário” sob a perspectiva da jurisprudência, é possível notar, ainda que em caráter incipiente, algum temperamento nas decisões administrativas, revelando a busca de amadurecimento do tema. Neste cenário, é possível notar que a teoria do “propósito negocial” tem sido empregada com maior parcimônia por parte das autoridades julgadoras. A título de ilustração, menciona-se o Acórdão n. 2202-002187, de 20 de fevereiro de 2013, no qual restou consignado que o lançamento tributário é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob a alegação subjetiva de abuso de direito. Também merece registro o Acórdão nº 1302-001150, de 7 de agosto de 2013, no qual restou consignado que:

os julgadores do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e a sociedade brasileira se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, ‘falta de propósito negocial’, que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio.

Se a jurisprudência não permite que sejam delimitadas com absoluta segurança as margens do planejamento oponível ao Fisco, por outro lado, os precedentes indicam que o planejamento pode ser considerado abusivo (presença de vícios) quando as seguintes características são observadas: (i) desalinhamento entre a forma jurídica eleita para a organização ou reorganização dos negócios, e a sua causa jurídica, bem como fundamentação do negócio jurídico, (ii) definição de modelos de negócios incompatíveis com as operações praticadas, (iii) existência de operações incongruentes entre si, (iv) prática de operações que conduzem a um estado de coisas igual ao que existia antes da sua implementação, neutralização de efeitos indesejáveis e inexecução material das estipulações contratuais celebradas ao longo do caminho percorrido pelo contribuinte.

¹³⁰ Nesse sentido é o trabalho desenvolvido por Valter Pedrosa em sua dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção de grau de Mestre pela FGV. **Planejamento Tributário na Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica.** Biblioteca FGV. São Paulo, 2010 (não publicado).

Seja como for, o tema do planejamento tributário e de seus limites deve ser sempre analisado com cautela, tanto porque a jurisprudência sobre o tema ainda não se solidificou, gerando, de conseqüente, inseguranças e incertezas, como também porque as autoridades administrativas têm atuado com muito rigor em fiscalizações, impondo, não raro, na esfera federal, multas qualificadas¹³¹, acompanhadas de representações fiscais para fins penais¹³², reportando o cometimento de crime contra a ordem tributária.

Em tese, o planejamento tributário que tenha observado os princípios da Governança Corporativa Tributária deve ter maior probabilidade de ser também oponível ao Fisco. Em cumprimento à diligência requerida, os aspectos jurídicos analisados nos tópicos a seguir devem também ser enfrentados quando do planejamento de uma operação e análise de suas repercussões tributárias, incluindo riscos e incertezas.

5.2. ENTENDIMENTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Ruy Barbosa Nogueira (1965, p. 9) ensinou que “além do estudo científico e técnico generalizado, é da maior relevância que o interprete examine e alcance ainda as peculiaridades do sistema jurídico, dentro do qual deverá interpretar e aplicar a lei”.

Seguindo esta lição, para que as normas legais sejam interpretadas de forma adequada é preciso compreender o funcionamento do sistema tributário brasileiro, regido pela CF/88, em seu Título VI (da tributação e do orçamento), Capítulo I (do sistema tributário nacional). O direito constitucional tributário brasileiro se diferencia em função de seu nível de detalhamento.

Conceitos utilizados em muitos países do mundo também podem ser objeto de adaptações pela legislação ordinária interna do País. Métodos de preço de transferência¹³³, regras de subcapitalização¹³⁴, definição de renda ativa¹³⁵ são alguns exemplos das

¹³¹ Na prática empresarial tem sido mais comum, notadamente na esfera federal, a lavratura de autos de infração combatendo o que a Receita Federal do Brasil denomina “planejamentos tributários abusivos”, em que o agente fiscal imputa ao sujeito passivo a prática de sonegação, conluio ou fraude, impondo-lhe multa de ofício agravada de 150% do valor do crédito tributário lançado, com fundamento no art. 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9430, de 27.12.1996.

¹³² A representação fiscal somente é encaminhada ao Ministério Público Federal após proferida decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente, na forma do art. 83 da Lei 9430/96.

¹³³ Definidos pela Lei 9430/96 e alterações posteriores.

¹³⁴ Lei 12.249/10

¹³⁵ Conforme Lei 12.973/14 não são rendas ativas as receitas decorrentes de: royalties; juros; dividendos; participações societárias; aluguéis; ganhos de capital, salvo na alienação de participações societárias ou ativos de caráter permanente adquiridos há mais de 2 (dois) anos; aplicações financeiras; e intermediação financeira.

peculiaridades nacionais em relação a conceitos também adotados em legislação de diversos países, mas de formas diferentes da brasileira. A importação de conceitos alienígenas, sem a devida compreensão de sua harmonização com o sistema jurídico brasileiro, pode gerar equívocos de interpretação e de avaliação de riscos. Com maestria, o Prof. Reale deixou a seguinte lição:

O Direito Comparado, que é sem dúvida o vanguarda das Ciências Jurídicas, só passou a realizar obra de fecundos resultados quando os comparatistas se precavieram contra os riscos de justapor ou de comparar textos legais em si mesmos, com abstração dos fatores morais, econômicos, históricos, psicológicos, etc., em que os mesmos textos possuem vigência e eficácia. O que importa, em verdade, é colher ao vivo a experiência jurídica na plenitude de seus significados (*omissis*). (apud NOGUEIRA, 1965, p. 10).

A interpretação sistemática, com observância da hierarquia das normas e contextualização nos princípios dispostos na CF/88 e nas normas gerais contidas no CTN, tende a resultar em um entendimento mais seguro de normas infraconstitucionais como leis ordinárias e regulamentos. Isso é o que se pode extrair de vários precedentes jurisprudenciais¹³⁶. Um exemplo prático disso decorre da mensuração de riscos decorrentes da fruição de benefícios fiscais concedidos pelos Fiscos estaduais, em relação ao ICMS, e que não sejam objeto de ratificação por convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Políticas Fazendárias – CONFAZ, como preconiza o art. 155, inc. XII, letra g, da CF/88 e a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. O olhar para a lei estadual pura e simplesmente pode induzir a uma conclusão errada sobre a ausência de incertezas, as quais vêm da análise sistematizada do arcabouço legal aplicável à matéria.

Compreender as fontes do direito e as técnicas de interpretação e integração da legislação tributária faz parte desse aspecto jurídico. No segundo livro do CTN (Normas Gerais de Direito Tributário) estão dispostas as regras acerca da legislação tributária, termo que comprehende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. O art. 98 do CTN trata especificamente dos tratados e das convenções

Já a OCDE define renda passiva de uma forma não exaustiva como segue: “*Income in respect of which, broadly speaking, the recipient does not participate in the business activity giving rise to the income, e.g. dividends, interest, rental income, royalties, etc.*”

¹³⁶ A título de exemplo, cita-se o Recurso Extraordinário 562.276, de 3 de novembro de 2010 de relatoria da Ministra Ellen Gracie.

internacionais determinando que tais normas sejam observadas, de acordo com o princípio da especialidade¹³⁷, revogando ou modificando a legislação tributária interna.

Como determina o CTN, em seu art. 100, além das leis, devem ser também observadas as normas complementares, *in verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Hierarquicamente, abaixo das leis, estão os decretos que são atos do poder executivo e que têm por objetivo propiciar a fiel execução das leis, restringindo-se ao conteúdo e alcance das leis, em função das quais são expedidos. Isso é o que determina o art. 99 do CTN, amparado no art. 81, III, da CF/88, *in verbis*:

Artigo 81. Compete privativamente ao Presidente da República:

- III - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução"

O mesmo se aplica a atos normativos ou interpretativos. Os Pareceres Normativos emitidos pela Receita Federal do Brasil ou pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ou, ainda, por ambas em conjunto, tem por principal objetivo apresentar o entendimento do Fisco sobre determinada disposição legal. O parecer deve apenas tornar explícito o que a lei determina e assim tornar mais fácil o processo de interpretação e entendimento das disposições legais. O Parecer Normativo COSIT nº 5¹³⁸, de 25 de maio de 1994, esclarece a função dos atos normativos da seguinte forma:

11. Indubitavelmente, o Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo possuem em comum, essencialmente, a característica de serem, ambos, instrumentos através dos quais se veicula a interpretação adotada pela Secretaria da Receita Federal no tocante a matéria atinente aos tributos por ela administrados.

¹³⁷ Nesse sentido cita-se o mais recente julgado sobre o assunto, conhecido como “Caso Vale” REsp 1.325.709 (STJ, 2013).

¹³⁸ Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30897>>. Acesso em: 5 mar. 2015.

12. Por serem de caráter interpretativo, reportam-se a normas integrantes da legislação tributária a eles preexistentes, limitando-se a explicitar-lhes o sentido e a fixar, em relação a elas, o entendimento da administração tributária.

13. Muito embora se incluam entre os atos normativos, o Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo não possuem, todavia, natureza de ato constitutivo, uma vez que não se revestem do poder de criar, modificar ou extinguir relações jurídico-tributárias, em razão, precisamente, de seu caráter meramente interpretativo. (COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO - COSIT, 1994)

Dentro desses limites, os atos normativos representam uma iniciativa favorável à governança tributária, pois contribuem para a correta aplicação da legislação, representando uma fonte de informação disponível e que deve ser considerada quando da avaliação de riscos e processo de tomada de decisão, inclusive para que a sociedade possa estar preparada para enfrentar eventuais discussões por discordar do posicionamento expresso pela autoridade, agindo proativamente ou preventivamente.

Os processos de consultas, regidos atualmente pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, também podem ser um meio de confirmação prévia da interpretação de determinado dispositivo. Contudo, para utilizá-lo com segurança, a entidade deve atentar-se para os efeitos que este tipo de processo produz. Estes efeitos estão descritos na referida Instrução Normativa, em seu art. 9º, abaixo transscrito, e seguintes:

Art. 9º - A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.434, de 30 de dezembro de 2013 (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2013).

A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, também impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta (Art. 10, IN RFB 1396), além de outros efeitos. Em suma, essa pode ser uma ferramenta a ser utilizada a favor das boas práticas de governança em situações de incerteza que a sociedade deseja mitigar riscos de penalidades pecuniárias, mas a decisão por esse processo deve levar em consideração todas as consequências legais geradas para a consulente.

A aplicação da legislação tributária depende também da utilização correta das técnicas de interpretação. Interpretar significa identificar o sentido e o alcance de um texto. A interpretação de norma jurídica é um requisito à aplicação das normas tributárias. As regras de

interpretação das normas tributárias em nada se diferem das técnicas e regras aplicáveis ao Direito em geral¹³⁹, mas os artigos 107 a 112 do Código Tributário Nacional trazem orientações ou “preceitos”, nos dizerem de Luciano Amaro (AMARO, 2009, p. 208) que “não esgotam a matéria, deixando extenso campo para aplicação dos instrumentos fornecidos pela hermenêutica”. Segundo o autor, as boas práticas em termos de interpretação devem seguir algumas etapas:

[...] o intérprete deve partir do exame do texto legal, perquerindo o sentido das palavras utilizadas pelo legislador (na chamada interpretação literal ou gramatical); cumpre-lhe, todavia, buscar uma inteligência do texto que não descambe para o absurdo, ou seja, deve preocupar-se com dar à norma um sentido lógico (interpretação lógica), que harmonize com o sistema normativo em que ela se insere (interpretação sistemática), socorrendo-se da análise das circunstâncias históricas que cercaram a edição da lei (interpretação histórica), sem descurar das finalidades a que a lei visa (interpretação finalística ou teleológica) (AMARO, 2009, p. 208-209).

A integração, mencionada nas disposições do CTN, nada mais é do que o preenchimento de lacunas da lei. Como resumem Ricardo Mariz, Gustavo Martini e Fabio Piovesan (2010. p. 363), a integração é parte inerente ao processo interpretativo, ou seja, a interpretação seria o todo, do qual a integração seria a parte responsável por vedar as lacunas eventualmente existentes na lei. Luciano Amaro (2009. p. 206), no mesmo sentido, explica que integração é o processo pelo qual, diante da omissão ou lacuna, se busca preencher o vácuo da lei. A distinção entre interpretação e integração, para este autor, consiste no fato de que a primeira, se preocupa em identificar o que determinado preceito quer dizer, presumindo-se a existência de uma norma a ser interpretada; a segunda, “após se esgotar o trabalho de interpretação sem que se descubra preceito no qual determinado caso deva subsumir-se, utilizam-se os processos de integração, a fim de dar solução à espécie”.

Por fim, as boas práticas indicam que não se deve abrir mão de nenhum recurso interpretativo disponível, por isso, entre outros métodos de interpretação jurídica, o método histórico é uma ferramenta bastante útil que auxilia no resgate do momento em que a norma foi introduzida no ordenamento e na investigação dos motivos que levaram o legislador a editá-la, inclusive como forma de contextualizá-la no tempo e no espaço e verificar o fenômeno do “envelhecimento da lei” ou o seu “rejuvenescimento” em função da realidade social e econômica do momento de sua aplicação¹⁴⁰.

¹³⁹ No entendimento de Schoueri (2013, p. 667) não é possível negar a “visão unitária do ordenamento jurídico” e aplicação das regras gerais de interpretação.

¹⁴⁰ Nesse sentido cita-se a passagem transcrita no Acórdão CSRF 01-0.790, da Sessão de 23 de outubro de 1987: “há um outro aspecto, que foi utilizado pelo Relator do voto vencedor na câmara recorrida. Trata-se do fenômeno do envelhecimento da lei. Em vários de seus escritos SAVIGNY ressaltou o fato de se ter que

Deve-se ter em mente ainda que, não obstante não serem parte das normas complementares previstas no art. 100 do CTN, as exposições de motivos e demais elementos que documentam as etapas dos trabalhos legislativos (e, por vezes, do Poder Executivo) desenvolvidos para a confecção de uma lei, podem contribuir para o processo de interpretação de dispositivos legais, pois desvendam os caminhos percorridos, expondo as discussões, emendas apresentadas até a edição final de um novo dispositivo. Por fim, a comparação sistemática das novas regras com as precedentes permite a avaliação mais completa das novas consequências no sistema legal vigente a partir da sua introdução.

Um contraponto relevante nesse aspecto consiste em entender a realidade que se faz presente nesses novos tempos que valorizam mais a transparência e a conectividade. O processo de produção de novos dispositivos legais tem cada vez mais contado com a participação da sociedade por meio de interlocuções institucionais com os órgãos da administração pública. Estar preparado para incluir as questões tributárias nos temas conduzidos pelos responsáveis por relações institucionais faz parte das boas práticas de governança corporativa tributária e contribuem para que o processo de compreensão das mutações legislativas ocorra de forma tempestiva. O Grupo de Estudos Tributários Aplicados (GETAP¹⁴¹) é um exemplo de entidade sem fins lucrativos dedicada a contribuir para o aperfeiçoamento da legislação tributária, por meio de sugestões que visem sua simplificação e racionalização. Outras associações como a Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), além de Federações como as das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) ou das Instituições Financeiras (FEBRABAN) também fazem esse papel por meio de suas comissões temáticas. As organizações empresariais podem participar desses processos por meio de entidades como essas ou por iniciativas individuais, não havendo uma regra específica e única válida para todas as situações. O que não se pode prescindir é do direito de participar dos processos de mudanças que possam impactar a vida tributária da sociedade.

interpretar a lei de acordo com o tempo em que esta tiver que ser aplicada.” Câmara Superior de Recursos Fiscal – Imposto de Renda Jurisprudência. Ed. Resenha Tributária, São Paulo, Maio de 1992.

¹⁴¹ Em seu sítio eletrônico estão relacionados os seguintes objetivos da entidade: contribuir para a melhoria da legislação tributária do País, nas esferas federal, estadual, distrital e municipal, visando a sua justiça, simplicidade, neutralidade, eficiência e racionalidade; promover estudos sobre a legislação tributária brasileira; produzir material de pesquisa sobre a legislação tributária brasileira; apresentar sugestões de aprimoramento da legislação tributária brasileira, perante o Executivo e o Legislativo, em todas as esferas, inclusive em audiências públicas promovidas por órgãos pertinentes; apresentar, ao Judiciário, estudos e pesquisas sobre matéria tributária; monitorar permanentemente os projetos de normas tributárias no País, em todas as esferas, de forma a contribuir com sugestões, sempre que possível; promover a troca de experiências com outras entidades dedicadas ao estudo e aprimoramento da legislação tributária, inclusive estrangeiras.

Nesse sentido, a Receita Federal do Brasil publicou a Portaria RFB nº 35, de 8 de janeiro de 2015¹⁴² que determina que o órgão fazendário poderá “disponibilizar consulta pública sobre minutas de Instruções Normativas para que sejam apresentadas sugestões visando ao seu aperfeiçoamento, antes de sua edição.” Juntamente com a divulgação da minuta de ato normativo, será divulgada a exposição de motivos, indicando os objetivos institucionais pretendidos com a emissão da referida regulamentação. A iniciativa de 2015 denota a possibilidade de a RFB pretender imprimir maior transparência e interação ao processo de regulação de leis, a exemplo do que já é feito pela CVM, o que só poderá ser confirmado a partir da observação prática da medida.

5.3. PONDERAÇÕES DOS PRINCÍPIOS BÁSICOS CONSTITUCIONAIS

5.3.1. DIREITOS INDIVIDUAIS (ESTADO DE DIREITO) E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (ESTADO SOCIAL)

Paulo de Barros Carvalho explica que:

No campo das significações, o uso do signo princípio oferece farta variedade conotativa, de tal sorte que alcança todas as circunscrições de objetos, atuando nas quatro regiões ônticas. É uma palavra que frequenta com intensidade o discurso filosófico, expressando “início”, o “ponto de origem”, o “ponto de partida”, a “hipótese-limite” escolhida como proposta de trabalho (CARVALHO, 2014, p. 543).

E segue o autor adiante informando que “cada princípio, seja ele um simples termo ou um enunciado mais complexo, é sempre passível de expressão em forma proposicional, descritiva ou prescritiva” (CARVALHO, 2014, p.543). Segundo Paulo de Barros, o vocábulo que mais se aproxima de princípio, na ordem das significações, é “lei”. Ruy Barbosa Nogueira (1965, p. 126) nos lembra que temos uma Constituição Federal das mais pormenorizadas do globo no que se refere à disciplina tributária, sendo “inúmeros os princípios e normas gerais escritos ou implícitos e que são a base não só da criação mas também da interpretação e da aplicação das leis tributárias”.

Os princípios integram, portanto, o sistema jurídico, sendo normas das quais outras normas jurídicas nascem e se organizam. Estes princípios podem ser gerais ou

¹⁴² Essa Portaria revogou a Portaria RFB 689, de 20 de abril de 2008, que já previa o procedimento de divulgação de minutas de atos normativos relativos a regimes e procedimentos aduaneiros.

fundamentais, como são dos prescritos no art. 5º da CF/88 ou direcionais e específicos, como os previstos no capítulo tributário da Lei Maior (legalidade, capacidade contributiva, anterioridade, entre outros).

Há uma relevante discussão doutrinária sobre o papel dos princípios, iniciada a partir da teoria de Kelsen sobre o positivismo jurídico. Essa teoria foi criticada por Ronald Dworkin que defendeu que a análise adequada dos princípios seria prejudicada pela “concepção positivista do fenômeno jurídico” (apud CARVALHO, 2014, p. 549), retirando deles – os princípios – o papel central que devem ter na aplicação do Direito.

Dworkin e Hart travaram embate sobre algumas das questões mais profundas da filosofia do direito. Nesse contexto, Hart defendeu que a característica distintiva do Direito, se não sua característica principal, é a “fusão de tipos diferentes de regras”, não apenas em seu conteúdo, mas também no modo de origem¹⁴³ e campo de aplicação. Evoluindo em sua teoria, e aceitando algumas críticas, Dworkin acabou por concluir que a maneira pela qual a norma pede aplicação ao interprete é o que diferencia os princípios das demais normas. O princípio não manda que seja de uma determinada forma, mas requer que ele – princípio – seja considerado quando da análise e aplicação de uma norma para que se encontre o real direito, traduzido por um resultado justo. Miguel Reale, ao batizar a “Teoria Tridimensional do Direito”, explicou-a da seguinte forma:

Uma análise em profundidade dos diversos sentidos da palavra “Direito” veio demonstrar que eles correspondem a três aspectos básicos, discerníveis em todo e qualquer momento da vida jurídica: um aspecto normativo (o Direito como ordenamento e sua respectiva ciência), um aspecto fático (o Direito como fato, ou em sua efetividade social e histórica) e um aspecto axiológico (o Direito como valor de justiça) (REALE, 1991, p. 64-65).

Da teoria do direito estudada desde Kelsen e aplicada ao tema governança, importa para o presente estudo concluir que os princípios, no caso brasileiro notadamente os constitucionais e mais especialmente os princípios constitucionais tributários, são normas jurídicas que introduzem valores de grande importância e que o conjunto de princípios deve ser ponderado e aplicado às situações fáticas de forma harmoniosa, em respeito aos valores fundamentais que regem a sociedade e que motivaram a sua positivação.

¹⁴³ Regras de se originam de uma consciente criação (norma positiva) ou aquelas que nascem dos costumes (normas sociais).

Na aplicação da teoria tridimensional de Reale, deve-se buscar distribuir hierarquicamente os princípios em função do aspecto axiológico do Direito¹⁴⁴, o que será sempre uma tarefa do intérprete do conjunto de normas jurídicas disponíveis e aplicáveis ao caso em espécie. Este é o entendimento que importa para a Governança Corporativa Tributária. As regras são pedras que constroem estradas balizadas pelos princípios identificados pelas sociedades como valiosos o suficiente para serem, inclusive, descritos juridicamente. Algumas lições atemporais devem ser resgatadas. Ruy Barbosa Nogueira (1965, p. 10) ensina que o “Direito é experiência social concreta, processo vital que obedece a motivos peculiares de cada nação e não é fruto arbitrário das construções legislativas.” Na tradição do direito brasileiro, muitos são os princípios positivados e que devem ser observados e ponderados nas mais diversas situações para que a aplicação das demais normas seja efetuada de forma diligente, atendendo às práticas diferenciadas de Governança Corporativa Tributária.

Avançando na questão da ponderação dos princípios constitucionais tributários na aplicação do Direito, Marco Aurélio Greco (2008, p. 50) ressalta que “o que mais acontece no exame de uma questão de planejamento é esse confronto de concepções de Estado. Frequentemente, o debate diz respeito ao exercício de uma liberdade, que pode ter sido exagerado ou agredido algum valor social”. Por outro lado, explica o autor, não é possível entender a capacidade contributiva como um valor que atropele a legalidade e a tipicidade. Novamente recorrendo a Nogueira:

entre os muitos princípios que compõem o Direito Tributário Constitucional podemos lembrar o da legalidade da tributação, o da igualdade, compreendendo a generalidade e a uniformidade da tributação, o da abolição de qualquer privilégio; o princípio da tributação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, e, nos países de regime federativo, o da competência (NOGUEIRA, 1965, p. 2).

Esta é uma questão pouco prática, mas extremamente importante que deve ser considerada quando do planejamento de novos negócios, revisão de operações e estruturas, bem como na análise das lides tributárias já instauradas.

Os princípios tutelados pela CF/88, entre eles o da legalidade (art. 150, I CF/88) e da tipicidade, devem ser ponderados em conjunto, com os demais princípios constitucionais, nas avaliações que precedem cada decisão empresarial, sem perder de vista que

¹⁴⁴ O aspecto axiológico do Direito implica a noção de escolha pelos valores morais, éticos feitos por uma sociedade e positivado nas normas jurídicas.

O Direito existe para cumprir o fim específico de regrar comportamentos humanos, nas relações de interpessoalidade, implantando valores que a sociedade almeja alcançar. As normas gerais e abstratas, principalmente as contidas na Lei Fundamental, exercem um papel relevantíssimo, pois são fundamentos de validade de todas as demais, indicando os rumos e caminhos que as regras inferiores haverão de seguir, mas é naquelas, individuais e concretas que o Direito se efetiva, se concretiza, se mostra como realidade normada, produto de um intenso e penoso trabalho de positivação. (CARVALHO, 2014, p. 557).

Dos princípios constitucionais vêm as diretrizes para o entendimento das normas do direito tributário (normas individuais e concretas). Estes princípios carregam doses de subjetividade que, por sua vez, geram diferentes interpretações em cada contexto no qual se aplicam. A segurança jurídica, um valor intrínseco à governança, e sempre almejado nas relações jurídicas, deve ser perseguida a partir da análise da aplicação dos princípios constitucionais, de forma sistemática, levando em consideração o conjunto de normas jurídicas e os valores de justiça prevalentes, pragmaticamente identificados.

5.3.2. SEGURANÇA JURÍDICA

A segurança jurídica é uma premissa para a existência do Estado Democrático de Direito¹⁴⁵. O princípio da segurança jurídica é implícito e pode ser extraído em diversas passagens do texto da Lei Maior, a começar pelo seu preâmbulo.

Explica Greco que:

Em matéria jurídica, não lidamos com duas posições exclusivas e excludentes, mas frequentemente com uma faixa ampla que separa extremos nítidos.

[..]

Tratando-se de segurança e certeza quanto ao futuro, o máximo que podemos ter são condições de previsibilidade. O futuro pode ser objeto de prognósticos e previsões, mas é impossível emitir um juízo de certeza e segurança especialmente na área jurídica. GRECO (2008, p. 64-65).

Ricardo Lobo Torres conclui que segurança jurídica é princípio que expressa e estrutura o Estado de Direito e explica a sua visão sobre a evolução da segurança jurídica enquanto valor para as sociedades

Segurança jurídica é certeza e garantia de direitos. É paz. Como todos os valores jurídicos é aberta, variável, bipolar e indefinível. A segurança jurídica significa sobretudo segurança dos direitos fundamentais.

¹⁴⁵ No art. 1º da CF/88 a República do Brasil é definida como um Estado Democrático de Direito.

A segurança jurídica torna-se valor fundamental do Estado de Direito, pois **o capitalismo e o liberalismo necessitam de certeza, calculabilidade, legalidade e objetividade nas relações jurídicas e previsibilidade na ação do Estado**, tudo o que faltava ao patrimonialismo. Afirmou-se nas obras de Hobbes, como segurança contra a violência praticada pelos outros, e de Locke, como proteção contra o Estado e garantia da propriedade. Positivou-se nas Constituições das Colônias americanas e na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789. Foi apelidada por Marx de ‘segurança do egoísmo’ burguês. Identificou-se com a só legalidade do Estado de Direito formal na obra de Kelsen. Perdeu muito de seu interesse na primeira metade do século XX e no tempo do fastigo do Estado de Bem-estar Social. **Mas volta a ocupar lugar de destaque no momento em que a justiça também recuperou a sua importância e em que se delineia o contorno do Estado Democrático de Direito, que é o Estado da Sociedade de Risco.**

Abrange a elaboração, a aplicação (no Direito tributário, o lançamento), a interpretação e a própria positivação do ordenamento, penetrando também na linguagem jurídica em busca da clareza e da certeza no próprio funcionamento dos órgãos do Estado.

A segurança foi incluída na declaração dos direitos fundamentais constante do art. 5º da CF/88: ‘Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes’. A Constituição da Espanha contém dispositivo semelhante (art. 9º, 3). A Constituição da Alemanha não contém declaração explícita sobre a segurança, que é lida nas entrelinhas das cláusulas do Estado Social.

A segurança é um valor jurídico e, como segurança dos Direitos fundamentais, se transforma ela própria em direito fundamental. A segurança jurídica é valor porque guarda todas as características deles (generalidade, abstração, polaridade, interação com outros valores); é garantida no art. 5º da CF por intermédio dos princípios jurídicos, e não como performativo. Mas, por outro lado, é um autêntico direito fundamental, no sentido de que as leis tributárias do Estado e a própria Fazenda Pública constituem ‘res publica’, ou direitos republicanos, ou direitos de 3ª geração como preferem outros, garantidos pelo ordenamento e acionáveis pelo Ministério Público ou qualquer um do povo. (TORRES, 2005, p. 74-76, grifo nosso).

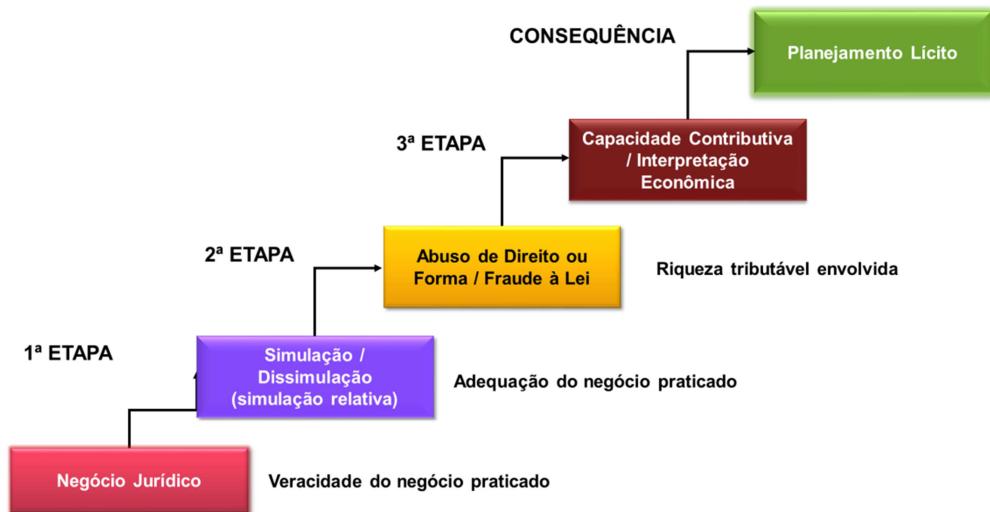
Como largamente analisado no **CAPÍTULO 4**, a atividade empresarial pressupõe riscos e incertezas. Ironicamente, quanto ao planejamento de operações futuras, a única certeza possível é que não há certezas absolutas. Ainda assim riscos devem ser assumidos a partir de avaliações diligentes. Na Governança Corporativa Tributária, as questões devem ser examinadas à luz dos elementos e propriedades relevantes que atribuem legalidade e legitimidade às operações. Estes elementos devem ser buscados nas leis vigentes e em outras fontes do direito, como a jurisprudência, por exemplo.

Já foi feita referência ao alinhamento necessário entre a forma jurídica eleita para a organização ou reorganização dos negócios e a sua causa jurídica, bem como às razões pelas quais os instrumentos são celebrados (fundamentação do negócio jurídico). A definição dos modelos de negócio deve seguir *ratio* que tenha respaldo em características do mercado e/ou da natureza do produto, deixando evidências relativas à sua justificativa do ponto de vista empresarial. Observe-se que, em geral, há liberdade de escolha do modelo legal mais adequado (exceto se houver alguma restrição expressa), mas esta escolha deve se coadunar

com os demais elementos negociais e respeitar a finalidade dos institutos de Direito Privado. Conforme explica Rodrigo de Freitas (FREITAS, 2010, p. 441), muitos autores defendem que a economia de tributos não é válida quando a motivação para o ato negocial for única ou majoritariamente a economia de tributos. Essa teoria tem ganhado especial destaque em face da sua adoção pelo Fisco (nesse sentido são os Acórdãos nº 104-20749, de 15 de junho de 2005 da 4^a Câmara do 1º Conselho de Contribuintes e 1202-001.060¹⁴⁶, de 6 de novembro de 2013, por exemplo) e a valorização crescente do princípio da capacidade contributiva por uma parte da doutrina brasileira e também da jurisprudência administrativa. Esta última questão foi bem demonstrada no **ESQUEMA 16** elaborada por Mário Junqueira Franco Junior¹⁴⁷ e abaixo reproduzido:

¹⁴⁶ Ementa: Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSL Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplica-se ao lançamento reflexo o quanto decidido sobre o lançamento que lhe deu origem, por terem suporte fático comum. INCORPORAÇÃO REVERSA. INOPONIBILIDADE AO FISCO. GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS. As operações estruturadas entre partes relacionadas, visando um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicam também uma causa jurídica única e devem ser examinadas em conjunto. Para se aferir o limite às operações de planejamento tributário, é preciso indagar se existe motivo para a realização do ato ou negócio jurídico, se o motivo é extra tributário e se o motivo seria suficiente para a realização do negócio nos moldes que foi feito. Na incorporação reversa, se a mudança no ramo de atividade da empresa evidencia que o objeto social predominante após a incorporação é o da empresa incorporada e não o da incorporadora, devem ser afastadas as razões negociais alegadas como suporte à incorporação da controladora pela controlada. Inexiste propósito negocial apto a justificar a incorporação de uma controladora superavitária por uma controlada deficitária, quando o único efeito prático verificado com a incorporação reversa foi o aproveitamento imediato do prejuízo fiscal acumulado, o qual deve ser glosado. MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e, especialmente, o retorno ao status quo ante revelam a falta de intenção real de incorporar, de fato, a empresa superavitária, evidenciando que o conjunto de operações realizadas foi articulado, dolosamente, entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico com o único propósito de reduzir a tributação sobre os lucros do grupo. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15 mar. 2015.

¹⁴⁷ Mais referências sobre a exposição de Mario Junqueira Franco Junior acerca do tema podem ser encontradas em http://www.ibdt.com.br/2006/integra_06042006.htm. Acesso em: 15 mar. 2015.



ESQUEMA 16: Busca da Capacidade Contributiva

Fonte: Mario Junqueira Franco Junior, apresentação feita na Associação Brasileira dos Bancos Internacionais (ABBI), 2007

Foram citados também os principais elementos que separam a elisão da evasão fiscal. Para que a possibilidade de não pagar tributo ou de pagá-lo de forma minorada seja oponível ao Fisco, algo deve ser feito ou deixar de ser feito antes da ocorrência do fato gerador e respeitando a função social dos contratos (sua causa jurídica). A observância desses aspectos certamente pode contribuir para atribuir maior segurança jurídica às decisões empresariais.

5.4. DEVER DE OBSERVÂNCIA DE DISPOSIÇÕES LEGAIS (NÃO TRIBUTÁRIAS) E REGULATÓRIAS (NORMAS COGENTES)

Além de observar princípios constitucionais, normas gerais do direito tributário, as demais fontes do direito tributário, bem como adotar técnicas adequadas de interpretação e integração, o administrador deve buscar garantir que a sociedade cumpra e evidencie o cumprimento de todas as obrigações legais e regulatórias a que pode estar sujeita em determinada situação.

Muitas atividades são reguladas como é o caso do setor financeiro, securitário, de previdência complementar, de energia, de telecomunicação, entre outros. Observar as normas, regulamentos e demais regras que norteiam as atividades empresariais são medidas essenciais para minimizar o risco de questionamento sobre a validade das transações. Essas normas cogentes podem, em muitas situações, justificar a escolha de uma estrutura ou de um caminho

aparentemente mais complexo ou menos direto, mas necessário, ainda que possa contribuir para gerar alguma vantagem tributária em determinadas situações.

Nesse sentido, cita-se, a título ilustrativo, a discussão travada no tribunal administrativo entre a Fazenda e os contribuintes sobre a incidência de PIS e COFINS sobre as receitas de *roaming*, termo utilizado pelas concessionárias de serviços de telefonia móvel para designar a utilização de serviço de telecomunicação por cliente de uma operadora em área de concessão de outra. São os chamados serviços de interconexão necessários em função do modelo de concessão brasileiro, descrito na Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997). Após alguns anos de controvérsia, finalmente no Acórdão CSRF nº 02.02.218, seção em 24 de janeiro de 2006, foi formalizada decisão, tendo como fundamentos expostos pelo voto vencedor o que segue:

No presente caso, indene de dúvidas, até por tratar-se de concessão governamental para a exploração dos serviços de comunicação por telefonia móvel, a atividade é grandemente regulamentada. Esta regulamentação prevê, entre outros aspectos, a regionalização das operadoras, ainda que, com regramento básico, permita a contratação de parcerias entre as diversas operadoras.

A sistemática da cobrança pela operadora que presta o serviço diretamente ao cliente (usuário do telefone móvel), decorre desta simbiose da regulamentação e das parcerias envolvidas, com destacada importância do cumprimento de regras que visam otimizar o serviço e proteger o consumidor. Por certo esta parceria, no mais das vezes, fica cingida ao operador disponível para disponibilizar o roaming, pouco restando à operadora do usuário visitante, além do que disponibilizar aquela operadora que está em atividade na região visitada. Ainda mais, a exemplo que ocorre na telefonia fixa, a conta da visita feita pelo usuário da operadora que presta o serviço inicial ao usuário poderia ser pago diretamente à operadora visitada, em fatura própria. Não o é, certamente, por conta da pré-falada otimização do serviço e de sua eficiência. (...)

Argumento ainda, na defesa de minha tese, que as despesas de roaming vem devidamente discriminadas na fatura apresentada. Fosse a parceria, por sua natureza, determinante do entendimento que a integralidade da receita recebida pela operadora visitante fosse própria, e os valores pagos à visitada custo da primeira, desnecessário seria a revelação, ao usuário, dos valores pagos à visitada. Tal relação comercial não poderia ser, em tese, oposta ou sofrer interferência do Poder Público ou do usuário, restando protegida pela privacidade. E é consabido que não é este o caso. **A profunda regulamentação existente não deixa margens de liberalidade.** Pelo menos não a ponto de permitir que se entenda, juridicamente, ser a receita recebida do usuário como própria, definindo a repassada à visitada como custo (CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, Ac. CSRF 02-02.218, grifo nosso).

Nesse caso, a dupla incidência das contribuições sobre a receita foi afastada porque o órgão julgador entendeu que a receita tributável consiste apenas na receita própria e que os ingressos de valores de *roaming* recebidos pela operadora de serviço móvel com quem o usuário tinha contrato não deveriam ser incluídas na base de cálculo da COFINS, por ela devida, por terem sido recebidos por conta e ordem e destinados desde sempre a terceiros.

5.5. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária começou a ganhar seus contornos legais atuais a partir da edição do CTN, em 1966, precedida pela Emenda Constitucional 18 de 2 de dezembro de 1965. A base legal¹⁴⁸ central da matéria permanece a mesma desde então¹⁴⁹, sendo tratada no Capítulo V, Título II, do CTN (Art. 128 e seguintes), em conexão com outras disposições contidas no próprio CTN, notadamente os Art. 121 e 124. A atribuição expressa e legal de responsabilidade tributária pressupõe a imputação de ônus a alguém que não faz parte da relação jurídica tributária, ou seja, um terceiro, o que é feito, basicamente, visando dois objetivos: (i) facilitar a cobrança de tributos e/ou (ii) desencorajar a evasão, sonegação ou fraude.

O CTN determinou a possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária por expressa previsão legal nesse sentido, o que exige vinculação do responsável ao fato gerador, conforme a sugestão elaborada por Gilberto de Ulhôa Canto, de emenda ao projeto do CTN, acatada em sua versão final¹⁵⁰.

O tema responsabilidade tributária pode ser dividido em dois diferentes aspectos. O primeiro trata das responsabilidades atribuídas pela lei, em substituição às obrigações

¹⁴⁸ Antes do CTN a responsabilidade tributária era tratada de forma esparsa pelo Decreto-lei nº 960, de 17 dezembro de 1938 (antiga lei de execuções fiscais), bem como pela legislação civil e comercial (Código Comercial, Código Civil e Decreto 3.708/19 que regulava a constituição de sociedades por quotas de responsabilidade limitada), além da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965 que em seu art. 6º determinava que “responsabilidade penal pelas infrações previstas nesta Lei será de todos os que, direta ou indiretamente ligados à mesma, de modo permanente ou eventual, tenham praticado ou concorrido para a prática da sonegação fiscal”.

¹⁴⁹ Algumas relevantes alterações foram pontualmente promovidas, como é o caso das modificações introduzidas no art. 133 pela Lei Complementar 118, em 2005, que excetuou as situações de alienação judicial e falência da responsabilidade por sucessão, *in verbis*: Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: [...] § 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005), I – em processo de falência; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005), II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.(Incluído pela Lcp nº 118, de 2005). § 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005), I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;(Incluído pela Lcp nº 118, de 2005) , II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consangüíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005), III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.(Incluído pela Lcp nº 118, de 2005). § 3º. Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005).

¹⁵⁰ Trata-se da sugestão 160 nos seguintes termos: “(B) Rever o art. 163. (C) Como está redigido não nos parece que possa subsistir. Permitiria a transferência do ônus tributário a qualquer terceiro, sem nenhuma justificativa, e facultaria e discriminação. É mister, para que se torne razoável o dispositivo, condicionar-lhe a aplicação aos casos em que o terceiro tenha alguma vinculação ao fato gerador ou aos atos, negócios ou relações que lhe dão origem. (D) Aprovada em parte” (IBGE, 1954, p.430).

próprias do contribuinte, a outra pessoa que tenha vínculo com o fato gerador. É a situação exemplificada pela substituição tributária prevista no art. 150, parágrafo 7º da CF/88¹⁵¹ e art. 128 do CTN que assim dispõem, respectivamente:

Art. 150.

[...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL, 1988).

Responsabilidade Tributária

Disposição Geral

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL).

A esse respeito deve-se mencionar uma dissensão doutrinária significativa e bem detalhada na obra de Aliomar Baleeiro, atualizada por Misabel Derzi¹⁵². Para o estudo acerca da Governança Corporativa Tributária importa notar as repercussões que a situação de substituição tributária pode gerar ao substituto que, apesar de ser ligado ao fato gerador apenas indiretamente, arca com o ônus da não observância da legislação tributária (obrigação principal e deveres instrumentas), uma vez que esta responsabilidade tenha sido delegada a ele por lei, quer seja na condição de substituto por fato passado (substituição para trás ou diferimento) ou por atos futuros (substituição para frente).

Nesta mesma categoria pode ser enquadrada a situação da obrigação de retenção de tributo pela fonte pagadora. Importante mencionar a lição didática de Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi acerca da distinção doutrinária e teórica sobre a figura do responsável tributário propriamente dito e o agente de retenção, que teria mero dever acessório de providenciar o pagamento do imposto em nome do contribuinte (BALEEIRO, 2013, p. 1129). Realmente há especificidades quanto às repercussões para a sociedade enquanto fonte pagadora (e não substituto tributário). O Parecer Normativo COSIT 1, de 24 de setembro de 2002 interpretou as responsabilidades da fonte pagadora da seguinte forma: (i) na retenção exclusiva a fonte pagadora substitui o contribuinte desde o momento em que surge a obrigação tributária, havendo sujeição passiva e responsabilidade exclusiva da fonte, (ii) já no caso em que a

¹⁵¹ Complementado pelo art. 155, inc. XII, letra (b).

¹⁵² Nesse sentido cita-se BALEEIRO (2013, p. 1124-1126).

retenção não seja exclusiva da fonte, ocorrendo a retenção e o não recolhimento do imposto, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, devendo o contribuinte oferecer o rendimento à tributação e compensar o imposto retido.

De toda sorte, no que tange ao tema em estudo, importa destacar as repercussões relevantes que podem ser geradas para a fonte pagadora em função dessa responsabilidade que lhe é atribuída. Este é um tema absolutamente relevante, por exemplo, para as instituições financeiras que além de deverem monitorar o risco de assunção de passivo tributário em função de eventual inobservância de sua responsabilidade como fonte pagadora, também devem observar importantes deveres instrumentais (informe de rendimentos e extratos contendo os dados dos tributos retidos, apresentação da DIRF, entre outras obrigações).

Além do aspecto acima analisado, existe a responsabilidade por transferência, como aquela que recai nos sucessores, nas formas previstas nos arts. 129 a 133 do CTN, por exemplo. Quanto a esta segunda categoria, sob o ponto de vista da governança, chama-se a atenção para o previsto no art. 133, a seguir transcrito:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

- I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;
- II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL).

Trata-se de um dispositivo que visa preservar o direito do Fisco de cobrar as obrigações tributárias inadimplidas, procurando evitar alterações formais de propriedade de negócios, as quais tenham por finalidade impossibilitar execuções fiscais. A análise da aplicação desse e de outros dispositivos acerca da responsabilidade, inclusive no que se refere a multas, no entanto, depende de avaliação caso a caso e, para isso, diligências¹⁵³ prévias aos movimentos de aquisição se tornam procedimentos necessários às práticas de governança tributária, pois têm por objetivo detectar riscos ou obrigações que possam ser transferidos ao

¹⁵³ As diligências jurídicas podem ser definidas como “procedimentos sistemáticos preventivos de revisão e análise de informações e documentos, visando à verificação da situação de sociedades, estabelecimentos, fundos de comércio e dos ativos que as compõem, avaliação dos riscos inerentes, garantias a prestar, determinação de responsabilidades ou outras, consoante cada caso concreto.”(CARNEIRO, 2010, p. 145).

potencial adquirente, juntamente com o negócio que se pretende adquirir. A consulta a especialistas em matéria tributária é essencial.

As conclusões de um processo de auditoria especial ou diligência (*due diligence*) proporcionam condições para que a assessoria jurídica direcione as estratégias de negociação e elaboração dos contratos que formalizam os diversos tipos de operação que podem gerar a responsabilidade por sucessão, como contratos de compra e venda, atos societários e demais documentos necessários para fechamento da operação pretendida. Os resultados desse processo influenciam a fixação do preço e a forma como este será liquidado (em prazos e a partir da concretização ou não de determinados riscos), a elaboração dos atos jurídicos e estabelecimento de garantias (incluindo as conhecidas *escrow accounts*, contas garantias nas quais são depositados valores que visam fazer frente a riscos identificados nos procedimentos de *due diligence*, caso materializados), bem como negociação de outros pontos controvertidos.

Além das responsabilidades transferidas ao sucessor, o CTN também prevê hipóteses de transferências das responsabilidades a terceiros. O art. 134¹⁵⁴ do CTN determina obrigação subsidiária de sócios, em caso de liquidação de sociedades de pessoas e de administradores de bens de terceiros, entre outras hipóteses. Este artigo prevê em seu *caput* duas situações que poderão ocasionar a solidariedade ou subsidiariedade em relação à obrigação tributária: interveniência do responsável ou sua omissão, ou seja, de alguma maneira e em determinada situação vinculada ao nascimento da obrigação tributária, o responsável age ou deixa de agir quando dessa incumbência.

O art. 135¹⁵⁵ do CTN dispõe que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias diretores, gerentes ou representantes que tenham dado causa à referida obrigação em função de atos praticados com excesso de poderes ou

¹⁵⁴ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

¹⁵⁵ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
I - as pessoas referidas no artigo anterior;
II - os mandatários, prepostos e empregados;
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

infração de lei, contrato social ou estatutos. Segundo Bruno Salama (SALAMA, 2014, p. 122) o CTN exonerou de responsabilidade tributária o agente da pessoa jurídica que restringisse sua atuação aos limites do exercício regular da administração, de seu mandato, função, cargo ou emprego, visando eliminar a possibilidade de responsabilização de profissionais que não tivessem o real poder de decisão ou discernimento no tocante ao cometimento de infrações tributárias. Renato Lopes Becho (BECHO, 2014, p. 102) traça uma correlação entre o art. 135 do CTN e o art. 158¹⁵⁶ da LSA para delimitar a responsabilidade dos administradores em relação às questões tributárias no sentido de que serão isentos de responsabilidade os administradores que agirem dentro de seus mandatos e no exercício regular de sua gestão, respeitando seus deveres de diligência e lealdade previstos nos arts. 153 e 155 da LSA.

Nesse sentido, vale mencionar precedente do STJ submetido à sistemática dos recursos repetitivos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE [...]

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no artigo 135 do CNT. É **indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa** (ERAsp 374.139/RS, 1ª seção, DJ de 28-2-2005). E. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (REsp 1.101.728/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, STJ, 1ª seção, unânime, j. em 11-3-2009, Dje de 23-3-2009).

¹⁵⁶ Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:
I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;
II - com violação da lei ou do estatuto.

§ 1º O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, no conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembleia-geral.

§ 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles.

§ 3º Nas companhias abertas, a responsabilidade de que trata o § 2º ficará restrita, ressalvado o disposto no § 4º, aos administradores que, por disposição do estatuto, tenham atribuição específica de dar cumprimento àqueles deveres.

§ 4º O administrador que, tendo conhecimento do não cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, deixar de comunicar o fato a assembleia-geral, tornar-se-á por ele solidariamente responsável.

§ 5º Responderá solidariamente com o administrador quem, com o fim de obter vantagem para si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação da lei ou do estatuto.

Como explica Luciano Amaro (2009, p. 328), definir os atos a que se refere o art. 135 pode ser um problema. Na prática, atualmente, o que se vê é a inclusão de sócios e administradores com maior frequência nos polos passivos das ações tributárias, fato que traz um potencial intrínseco para a geração de conflitos de agência. Nesta esteira, recentemente foram divulgadas informações que demonstram a quantia já significativa de representações fiscais para fins penais promovidas em 2014 e a tendência de uso deste mecanismo jurídico. É o que é possível depreender a partir da leitura do relatório *Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2015*:

10.1 Representações Fiscais para Fins Penais

Em diversas ações fiscais encerradas em 2014 foi identificado provas de ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária¹⁵⁷.

Em tais situações, a Fiscalização da RFB promove uma Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), que é encaminhada ao Ministério Público Federal (titular da ação penal) quando o lançamento tributário for considerado definitivo na esfera administrativa.

Em 2014 foram elaboradas 4.859 RFFP, que corresponde a 28,3% de todas as ações fiscais encerradas. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015, p. 11)

¹⁵⁷ Lei nº 8.137, de 1990. Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

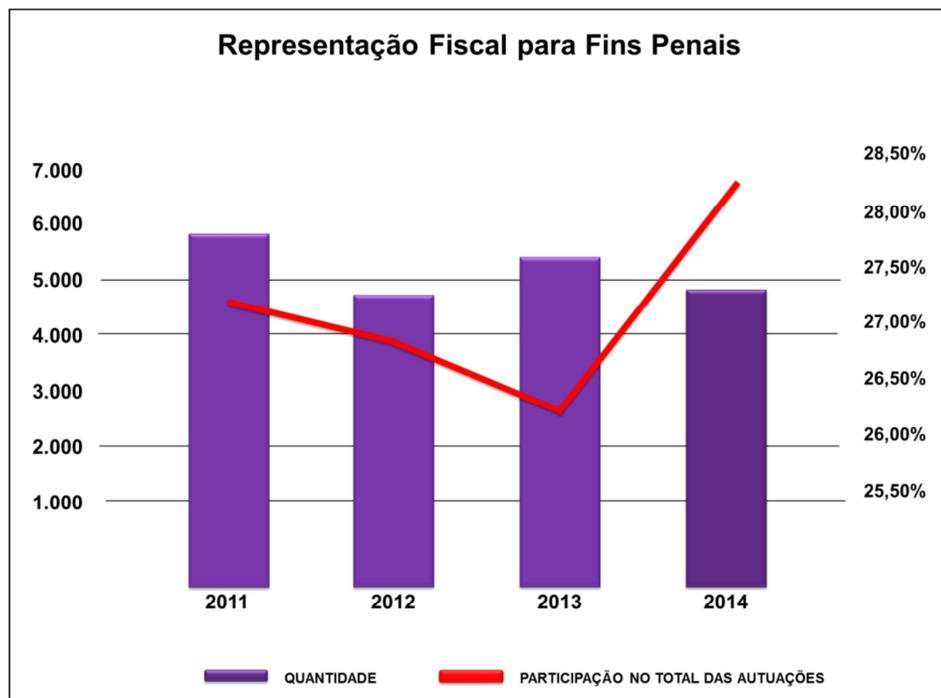


Gráfico 2: Representação Fiscal para Fins Penais
Fonte: Receita Federal do Brasil (2015, p. 12)

Percebe-se que a atuação do Fisco no sentido de ampliar suas possibilidades de combater o que a RFB entende ser “Planejamento Tributário Abusivo” tem intensificado as ações no sentido de atribuir responsabilidades a sócios e administradores, que cessam em função da liquidação do débito tributário. A atribuição de consequências às pessoas dos administradores pode acabar resultando em fonte de influência na decisão gerencial (*managerial discretion*), em detrimento do melhor resultado para a companhia.

Ainda que muitas das vezes a transferência ou atribuição de responsabilidade a administradores possa ser discutível, é importante que a administração esteja bem informada sobre as responsabilidades a que pode estar sujeita em determinadas situações previstas na lei e mais do que isso, que a sociedade mantenha mecanismos de mitigação de conflitos de agência que podem surgir a partir deste tipo de situação.

5.6. RESUMO ESQUEMÁTICO

Este Capítulo foi dedicado à análise dos aspectos jurídicos reputados como relevantes para o tema da pesquisa. Abaixo o **ESQUEMA 17** arremata o capítulo, resumindo estes aspectos e as práticas salutares a eles relacionados.



6. GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA: PERSPECTIVA DO DESENVOLVIMENTO

6.1. COMO A GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA PODE CONTRIBUIR PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: MUDANÇAS DE PARADIGMAS

Conforme pesquisas desenvolvidas por James Alm, entre outros estudiosos, o comportamento do contribuinte em relação ao cumprimento de regras tributárias é influenciado por diversos elementos que não podem ser negligenciados. No início dos estudos sobre *tax compliance behaviour*, na década de 1970, acreditava-se que o comportamento do contribuinte resultava de uma decisão racional e individual decorrente, basicamente, do receio da auditoria fiscal e das penalidades que dela poderiam decorrer (análise do custo-benefício da observância das regras). Esta teoria, denominada paradigma da economia do crime no comportamento do *tax compliance (economics-of-crime paradigm of tax compliance behaviour)* demonstrou diversas dificuldades, entre elas a ineficácia do poder coercitivo das autoridades observada em longo prazo, como demonstrado por Guala e Mittone (2005 apud ALM et al., 2012, p.34).

Pelos estudos empíricos desenvolvidos, especialmente na Europa, chegou-se à conclusão que uma das razões para a ineficácia do paradigma da economia do crime no comportamento do *tax compliance* seria a tentativa, por parte dos contribuintes, de recuperação, nos períodos subsequentes, dos prejuízos gerados pelas multas e penalidades impostas pelas autoridades em casos de autuação¹⁵⁸.

Evoluindo nos estudos sobre o tema, concluiu-se que, ao lado dos fatores financeiros, outros fatores motivacionais podem influenciar a decisão de observância e cumprimento das obrigações tributárias, tais como moralidade e altruísmo. Os resultados dos estudos também indicaram que o comportamento individual pode ser influenciado por valores sociais presentes em um grupo tais como justiça, confiança, reciprocidade e até patriotismo (ALM et. al., 2012, p.34). Assim, focar no comportamento individual a partir do paradigma referido significa, nas conclusões de James Alm, negligenciar fatores relevantes na indução do comportamento coletivo. Ainda segundo o mesmo autor (ALM et. al., 2012, p. 34) “as atividades combinadas de um governo responsável, das autoridades fiscais, dos assessores tributários e dos contribuintes estão mutuamente relacionadas”.

¹⁵⁸ Nesse sentido Alm cita KASTLUNGLER et al., 2009.

A dinâmica na interação dos agentes (autoridades, contribuintes, governo) importa na decisão de observância das regras sociais, entre elas, as regras tributárias. Essa é uma teoria relativamente nova, encampada por estudiosos do tema e já posta em prática em alguns países, como a Austrália (exemplo que será analisado em maiores detalhes no tópico 6.3 a seguir). Nesta teoria o paradigma tradicional do “*enforcement*”¹⁵⁹ foi substituído pelo paradigma do serviço (“*service paradigm*”) que reconhece a importância da existência de uma administração tributária amigável e que fomente à

confiança mútua construída com fundamento na ética, obviamente sem abrir mão da autoridade coercitiva quando necessário (ALM e TORGLER, 2012, p. 31). Para que esta teoria possa ser eficaz no objetivo de garantir o correto cumprimento das obrigações tributárias e evitar a evasão fiscal, três medidas são identificadas como necessárias:

- (a) Incremento na eficácia das políticas de detecção e punição de infrações fiscais: melhoria da qualidade das equipes de auditoria feita pelas autoridades, bem como da tecnologia para estas auditorias e de técnicas de seleção dos contribuintes fiscalizados, melhoria dos cadastros e identificação dos contribuintes em geral e de suas operações, inclusive por meio do cruzamento de informações entre contribuintes e outros agentes e dados extrafiscais (ex. financeiros, número de telefone), e, ainda, a garantia de poder para aplicação de punições adicionais aos assessores tributários (não contribuintes) responsáveis por ações de evasão fiscal tais como revogação da licença para exercício da profissão, publicidade da evasão fiscal como forma não pecuniária de penalidade (ALM; TORGLER, 2012, p. 30);
- (b) Adoção da postura “*consumer-friendly*”: consiste em tratar o contribuinte como uma espécie de cliente para o qual a administração presta serviços. Nas ações inseridas nessa medida está a promoção da educação do contribuinte, promoção de assessoria aos contribuintes que desejem cumprir adequadamente suas obrigações, melhoria nos serviços disponibilizados pela administração tributária por telefone e *website (online)*, simplificação das obrigações principais e acessórias (ALM; TORGLER, 2012, p. 30);
- (c) Indução, por parte do Estado, de mudança na cultura de cumprimento das obrigações tributárias, a partir do paradigma da confiança: sugerida para a implementação por meio

¹⁵⁹ *Enforcement* é um termo da língua inglesa que significa agir para reforçar a execução de uma ordem, pode ser entendido também como ato de coação ao cumprimento de um determinado requisito.

da utilização da comunicação de massa de modo a reforçar a ideia de que o pagamento adequado de tributos faz parte de um comportamento ético social, divulgação de sonegadores (penalidade reputacional), ênfase na relação entre o pagamento dos tributos e a prestação de serviços públicos essenciais disponibilizados pelo Estado, arregimentação de outras organizações que contribuam para a promoção da ideia de que o cumprimento das obrigações tributárias é a coisa certa a ser feita. Por fim, os autores mencionam que o Estado deve evitar a promoção do entendimento de que a evasão fiscal é aceitável. Um sinal clássico que fomenta a promoção do entendimento da complacência com a não conformidade, na visão dos autores, é o lançamento recorrente de programas de anistias (ALM; TORGLER, 2012, p. 31).

As lições aprendidas a partir das análises acima sugerem que a forma como a administração tributária atua pode influenciar significativamente a Governança Corporativa Tributária ao incentivar comportamentos de observância e cumprimento das leis ou de provocar estímulos no sentido oposto. O estudo de ALM e TORGLER cita evidências empíricas decorrentes de outras pesquisas que associam crescente observância das regras tributárias com compromissos éticos e com o tipo de tratamento estabelecido, pelas autoridades fiscais, com os contribuintes.

Assim, a governança tributária parece ser uma via de mão dupla que pode, além de favorecer as empresas, também ter utilidade para a administração tributária, bem como para o Estado, aumentando a eficiência na atividade de arrecadação. Para que isso se concretize, entretanto, a governança precisa ser fomentada pelo Estado por meio de diversos tipos de sinais que são direcionados aos contribuintes e à sociedade em geral.

Nesse sentido é muito ilustrativo o exemplo da Receita Federal Americana, no documento *Internal Revenue Services - Strategic Plan, FY2014-2017*, abaixo transscrito no qual é reconhecida a dificuldade de todas as partes de lidar com as inovações decorrentes da globalização, bem como a importância do trabalho conjunto e incentivado pela Administração Tributária para a manutenção do *compliance*:

“Expansão do ambiente fiscal global e mudança dos modelos de negócios¹⁶⁰

¹⁶⁰ No original: *Emerging technology opens new markets to businesses and facilitates access to new customers and geographies. This presents a dual challenge for the IRS, keeping up with increasing international business activity and changing business models. Moreover, the evolution and proliferation of virtual commerce has expanded the exchange of goods, services and currencies – real and virtual – across jurisdictions, further*

Tecnologia emergente abre novos mercados para as empresas e facilita o acesso a novos clientes e geografias. Isso apresenta um desafio duplo para o IRS, a partir da crescente atividade de negócios internacionais e mudança dos modelos de negócios. Além disso, a evolução e proliferação do comércio virtual tem expandido a troca de bens, serviços e moedas - real e virtualmente - entre diferentes jurisdições, complicando ainda mais a administração tributária. As empresas com obrigações fiscais nos Estados Unidos estão adotando cada vez mais estruturas societárias complexas, afastando-se da "C-corporations" e caminhando para entidades transparentes (*flow-through*), como parcerias e "S-corporations". Como resultado, **temos de adaptar os nossos serviços para garantir o auxílio a essas empresas no entendimento e cumprimento das suas obrigações tributárias.** Desde o desenvolvimento do último plano estratégico, temos visto esses desafios se expandirem, mesmo com os progressos que fizemos no sentido enfrentá-los. Por exemplo, reconhecendo que o envolvimento do IRS só vai continuar a crescer globalmente, temos tomado medidas proativas para encorajar o *compliance* internacional. Especificamente foi estabelecido o "*Offshore Voluntary Disclosure Program (OVDP)*" para encorajar contribuintes a retornarem voluntariamente ao sistema tributário (IRS, p. 4 – tradução e grifo nosso).

Cotejando as medidas consideradas indutoras de *compliance* tributário, anteriormente identificadas, com a prática das autoridades fiscais brasileiras, percebe-se que o paradigma do serviço ainda não superou o paradigma da economia do crime ou do "*enforcement*". A começar pelo símbolo eleito para representar a Receita Federal do Brasil: um leão. Segundo consta da memória da Receita Federal (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014), no final de 1979, foi encomendada campanha publicitária institucional para divulgar o Programa Imposto de Renda. Após análise das propostas, foi escolhido o leão como símbolo da ação fiscalizadora da Receita Federal e em especial do imposto sobre a renda, escolha que levou em consideração algumas de suas características: "o leão é o rei dos animais, mas não ataca sem avisar; é justo; é leal; é manso, mas não é bobo"¹⁶¹. O sucesso da campanha publicitária resultou na inclusão do termo "leão" no dicionário Houaiss (2004, p. 1734) como o "órgão responsável pela arrecadação do imposto de renda". Nas palavras da própria Receita Federal do Brasil:

Também se observa que se liga o felino à arrecadação, embora, no início, a afinidade fosse forte com a fiscalização. Embora hoje em dia a Receita Federal não use a figura do leão, a imagem do símbolo ficou guardada na mente dos contribuintes,

complicating tax administration. Businesses with U.S. tax obligations are increasingly adopting more complex incorporation structures, shifting away from C-corporations and moving towards flow-through entities, such as partnerships and S-corporations. As a result, we must tailor our services to ensure that we help these businesses understand and meet their tax filing obligations. Since the development of the last strategic plan, we have seen these challenges expand even as we have made progress towards addressing them. For example, recognizing that the IRS' engagement is only going to continue to grow globally, we have taken proactive to encourage international compliance. Specifically, we established the Offshore Voluntary Disclosure Program (OVDP) to encourage taxpayers to return to the tax system.

¹⁶¹ Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/curiosidades/curiosidades.asp>>. Acesso em: 1 de nov. 2014.

numa das mais bem sucedidas peças publicitárias da mídia brasileira” (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014).

Além do símbolo pouco amistoso, e que induz à sensação de uma relação desigual entre as partes, outras características da atuação do Estado indicam que o Brasil ainda prioriza o poder coercitivo atribuído à administração fazendária o que induz à conclusão de que o paradigma do *enforcement* ainda rege as relações entre o Estado e o particular. Maria de Fátima Cartaxo (CARTAXO, 2013) qualificou a relação Fisco-contribuinte, no Brasil, a partir dos seguintes termos: tensão e antagonismo, litigiosidade, baixa cooperação e pouca transparência, o que reforça a conclusão que o referido paradigma ainda se sobressai.

Ao instituir o acompanhamento diferenciado para contribuintes, em 2010, o Secretário da Receita Federal do Brasil, Otacílio Dantas Cartaxo, assim se manifestou:

Tornou-se, também, fundamental ampliar a capacitação dos auditores, criando-se uma estrutura capaz de identificar os planejamentos tributários abusivos, usando de forma intensa e inteligente os avanços da tecnologia e incorporá-los a procedimentos de auditoria bem definidos, e ajustados ao universo das grandes empresas.

(...)

Essas unidades comporão o estamento de elite na investigação e elaboração de novas metodologias de fiscalização focando o **planejamento tributário marginal e a sonegação**. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, Pronunciamento do Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil. 2010)

O interessante é que se tratava da inauguração de uma Delegacia direcionada a grandes contribuintes, instituída pela Portaria RFB nº 2.356, de 14 de dezembro de 2010¹⁶² e que tinha como critério para seleção dos contribuintes indicados para o acompanhamento diferenciado e especial as seguintes variáveis:

I - receita bruta constante da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) ou dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon);

II - débitos declarados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF);

III - massa salarial constante das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP);

IV - débitos totais declarados nas GFIP; e

V - representatividade na arrecadação de tributos administrados pela RFB. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, Portaria 2356/10)

O item 7.2 do já citado relatório da RFB (2015, p.9) vê-se que o grande contribuinte continua a ser o foco da fiscalização, apesar de ser também o grupo responsável

¹⁶² Sucessivamente alterada, basicamente para alteração de valores de referência. Atualmente vigora a Portaria RFB 2.194, de 17 de dezembro de 2014.

por percentual expressivo da arrecadação. Estes exemplos confirmam o paradigma da economia do crime ou do “*enforcement*” como filosofia prevalente, pelo menos, no âmbito federal. Deve-se ressaltar, por outro lado, que há um precedente que demonstra haver entendimento e até implementação do paradigma do serviço justamente com a intenção de tornar a administração tributária mais eficiente. A “Linha Azul”, instituída pela Instrução Normativa SRF nº 476, de 13 de dezembro de 2004, é um regime aduaneiro que, conforme seu art. 2º:

destina-se a pessoas jurídicas industriais que operem com regularidade no comércio exterior e consiste em tratamento de despacho aduaneiro expresso nas operações de importação, exportação e trânsito aduaneiro, mediante habilitação prévia e voluntária das interessadas a um conjunto de requisitos e procedimentos que demonstrem a qualidade de seus controles internos, garantindo o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras e permitindo o seu monitoramento permanente pela fiscalização aduaneira. (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2004)

Nos dizeres da RFB sem comprometer os controles, a Linha Azul permite às empresas conduzirem suas atividades de maneira mais eficiente e eficaz e “também reflete a estratégia da administração aduaneira de promover o cumprimento voluntário da legislação afeta ao comércio exterior.”¹⁶³

A importância da governança, refletida em bons controles das operações, é assim explicitada no sítio da RFB:

As empresas que atendem os requisitos necessários e se habilitam voluntariamente a operar na Linha Azul têm as suas operações de importação, exportação e trânsito aduaneiro direcionadas, preferencialmente, para o canal verde de verificação e tratamento de despacho aduaneiro expresso.

A habilitação prévia e voluntária de empresas a operar na Linha Azul garante mais e melhores controles, na medida em que elas se obrigam a demonstrar a qualidade dos seus controles internos, a garantir o cumprimento das suas obrigações aduaneiras, tributárias, documentais e cadastrais e, ainda, permitir o seu monitoramento permanente por parte da fiscalização aduaneira.

O regime introduz não só uma nova abordagem no gerenciamento do cumprimento voluntário da legislação, mas também uma maneira mais eficiente e eficaz no relacionamento da Aduana com os exportadores e importadores que demonstram sua capacidade de prover a administração tributária com informações precisas e oportunas e sejam avaliadas como de baixo risco para o controle aduaneiro.¹⁶⁴ (MINISTÉRIO DA FAZENDA, grifo nosso).

¹⁶³ Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/linhaazul/OrientGerais.htm#Legislação>>. Acesso em: 10 Dez. 2014.

¹⁶⁴ Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/linhaazul/OrientGerais.htm#Legislação>>. Acesso em: 10 dez. 2014.

Sem detalhar dispositivos do “Linha Azul”, até porque este não é o objetivo, percebe-se que as autoridades brasileiras, nesse particular, demonstraram ter percebido as vantagens da abordagem baseada em confiança mútua e práticas de governança tributária que contribuem para a agilidade das operações de comércio exterior, tão relevantes para desenvolvimento econômico do País, bem como permitem a otimização dos recursos da administração tributária (naturalmente limitados) que poderiam ser direcionados ao público que realmente tem potencial para o cometimento de infrações. Nesse sentido, definiram roteiro de auditoria de controles internos para as pessoas jurídicas candidatas à habilitação ao Despacho Aduaneiro Expresso (conforme Ato Declaratório Executivo Coana nº 34, de 21 de agosto de 2009).

Em paralelo, temos, em nossa história recente, uma sequência de programas de parcelamento e anistia iniciados com o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, e destinado a promover a:

regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou não, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os retidos e não recolhidos, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, s.d.).¹⁶⁵

Após o primeiro programa, que contemplou, entre outros, débitos retidos e não recolhidos, vários outros se seguiram, na esfera federal, tais como:

- Parcelamento Especial – PAES (REFIS II)(2003);
- Parcelamento Excepcional – PAEX – MP 303 (2006);
- Parcelamento Timemania RFB;
- Parcelamento Instituições de Ensino Superior (IES);
- Parcelamento MP 449, de 2008;
- Parcelamento Lei 11.941/2009;
- Parcelamento MP 589/2012 – Previdenciário para Ente Público;
- Parcelamento da Lei 12.810/2013;
- Parcelamento Lei 12.865/2013;
- Parcelamento Lei 12.973/2014: art. 93 condições diferenciadas para a quitação de débitos em geral e de outros (lucros no exterior e PIS e COFINS

¹⁶⁵ Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/Refis/refis.htm>. Acesso em 1 de novembro de 2014.

conforme Lei 9.718/98) relacionados a teses em discussão no Supremo Tribunal Federal¹⁶⁶;

- Parcelamento Lei 12.996/14 - débitos até 31/12/2013;
- Parcelamento 13.043/14: art.42 (ganho na alienação de ações oriundas de títulos patrimoniais de associações sem fins lucrativos).

Em 2014, além dos exemplos já citados, foram reabertos prazos para inclusão de novos débitos no Programa instituído pela Lei 11.941/09, inicialmente, pela Lei 12.973/13 e posteriormente pela MP 651/14, convertida na Lei 13.043/14, demonstrando que a necessidade de cumprimento de metas fiscais de curto prazo tem maior influência no comportamento do legislador brasileiro (ou do Executivo, quando a iniciativa se dá por Medida Provisória), do que a busca por uma relação que induza a sociedade a comportamentos profícuos no longo prazo. Da mesma forma, as administrações estaduais e municipais têm desenvolvido programas similares que incentivam a quitação de débitos em aberto e em situação de inadimplência.

Vasconcellos (2009, p. 152) ressalta que não é possível ignorar um dos mandamentos básicos da economia consistente no fato de que as pessoas reagem a incentivos. Como explicaram Alm e Torgler (2012), programas que anistiam contribuintes tendem a incentivar o descumprimento das regras tributárias na expectativa de uma oportunidade futura para quitação das obrigações em situação mais favorável e sem penalidades, ou com penalidades reduzidas. Programas com essas características muitas vezes enfraquecem a análise de controvérsias relevantes nos tribunais, já que as discussões vão se esvaziando por meio das adesões feitas ao longo do tempo, antes que os desfechos definitivos pelos tribunais superiores tenham ocorrido. O esvaziamento dos debates, pelo judiciário, minimiza as oportunidades de aprimoramento do direito tributário, principalmente pela via de confirmação ou lapidação do entendimento contemporâneo dos princípios constitucionais e legais. Nesse sentido, Schoueri (2015, p. 114-115) ressalta sua percepção de que a prática reiterada de programas de parcelamento tem provocado a desjudicialização das discussões sobre planejamento tributário, permitindo a aplicação de doutrinas oriundas de direitos estrangeiros e que não foram incorporadas no ordenamento brasileiro, como é o caso do *business purpose*, já mencionado no **CAPÍTULO 5**.

¹⁶⁶ Recurso Extraordinário n° 609.096, que trata da discussão acerca da base de PIS e COFINS em Instituições Financeiras.

Bird (2010, p. 1) afirma que “a administração tributária é uma difícil tarefa mesmo nos melhores tempos e lugares, e as condições nos países em desenvolvimento raramente são satisfatórias”¹⁶⁷. O autor ressalta também que a administração tributária fica ainda mais complexa nos países em que há propensão a alterações legislativas frequentes. Essa parece ser uma afirmação válida também para a tarefa imposta aos contribuintes que pretendem cumprir de forma adequada suas obrigações tributárias.

Para Clenio Jair Schulze (SCHULZE, [s.d.]) adotar a governança tributária implica em reduzir a quantidade de leis e, principalmente, em criar normas claras e objetivas que independam de decisões judiciais para seu efetivo cumprimento. Nessa linha, a governança tributária poderia ser promovida por meio da elaboração de normas de fácil entendimento e aplicação, sem a dependência de orientação profissional específica. Nas palavras do autor “a administração tributária deve ter a preocupação de facilitar o desempenho da atividade do contribuinte”.

Em suas análises Bird (2010, p. 2) explica que a relutância para cobrar impostos de forma eficiente e eficaz pode ser compreensível em países que são frágeis politicamente, mas sem esses esforços, nenhum sistema fiscal viável, a longo prazo, pode ser posto em prática¹⁶⁸. Nesse sentido, o autor identifica as seguintes medidas como necessárias para uma administração tributária eficiente:

- a) Facilitação do *compliance*: medida que requer identificação unificada dos contribuintes mediante sistema de registro voluntário e simples; sistemas inteligentes que identifiquem os passivos tributários, o que pode ser feito mediante cruzamento de informações providas por terceiros; sistemas ágeis de coleta dos tributos, preferencialmente por meio do sistema financeiro, evitando o contato direto do agente fiscal com recursos; fornecimento de adequado atendimento ao contribuinte por meio de material informativo didático; preenchimento digital de declarações ou mesmo por telefone, agências de aconselhamento e auxílio, visando tornar a vida do contribuinte mais simplificada;

¹⁶⁷ No original: *Tax administration is a difficult task even in the best of times and in the best of places, and conditions in developing countries seldom match these specifications.*

¹⁶⁸ No original: *The widespread reluctance to collect taxes efficiently and effectively may be understandable in countries that are fragile politically but without such efforts, no viable long-term tax system can possibly be put into place. If the political will is there the techniques needed for effective tax administration are not a secret.*

- b) Imposição do *compliance*: para que essa tarefa seja feita de maneira consistente, a administração tributária precisa conseguir estimar com precisão o potencial de arrecadação para então poder estimar a lacuna (“gap”) de arrecadação (valor provável de sonegação) e desenvolver uma estratégia eficiente de combate à sonegação, dirigida ao público específico de contribuintes;
- c) Incremento da governança na atividade de administração tributária e utilização dos recursos arrecadados: o cumprimento voluntário das obrigações tributárias por parte do contribuinte está relacionado à crença, por parte da sociedade, de que os recursos são coletados de forma justa, bem como são bem aplicados. Esta medida passa por remuneração e treinamento adequados aos fiscais e promoção profissional em função de mérito, o que leva em conta a aderência a princípios de moralidade e legalidade.

Nas teorias de Bird, Alm e Torgler, é possível identificar pontos comuns que demonstram que a governança tributária deve ser fomentada pela administração tributária e pelo Estado, sob pena de não se tornar uma realidade entre os contribuintes, afetando, por consequência, a implementação da Governança Corporativa Tributária.

A adoção de práticas de governança tributária traz como benefícios imediatos, para o Estado, a redução do custo de fiscalização e o potencial de majoração da arrecadação e de uma política tributária mais adequada e eficiente. Em longo prazo, as mudanças culturais podem promover transformações sociais tais como maior engajamento da sociedade e das empresas na resolução das questões comuns ao País em função da conscientização voluntária sobre a necessidade de cumprir e fazer cumprir as leis, entre elas a tributária. A mudança no comportamento dos particulares (contribuintes) passa por uma mudança geral de paradigmas que pode propiciar um ciclo virtuoso em matéria de governança tributária, com benefícios gerais para o País.

Para Trubek (2009, p. 1), o período atual requer que sejam avaliadas as implicações do Novo Estado Desenvolvimentista no Direito¹⁶⁹, repensando sua função no estabelecimento das colaborações público-privadas e de uma governança mais cooperativa, assim como sobre o desenho jurídico capaz de facilitar a aproximação das partes e a promoção de melhoria nessas relações. Explica Cristiano Yazbek (2014, p. 134-135) que a partir da Declaração de Viena (1993) o desenvolvimento passou a ser um conceito vinculado à democracia, ao respeito aos direitos

¹⁶⁹ A expressão “Novo Estado Desenvolvimentista” foi utilizada por David Trubek para fazer referência a um novo tópico de estudo na disciplina do Direito e Desenvolvimento.

humanos e fundamentais que não engloba apenas aspectos econômicos, mas também *nuances* de cunho social e ambiental. Tal situação deve ser traduzida na equação de um novo Estado promotor de bem-estar social e do bem comum, que externe preocupação com a razoabilidade na adoção de métodos de arrecadação e aplicação dos recursos públicos. Interessante mencionar o resgate histórico e a análise econômica feita por Bruno Salama (2014, p. 117-118) acerca das razões pelas quais a legalidade tributária e os limites impostos à atuação do agente público (agente responsável pela arrecadação) foram estabelecidos em meio a um regime considerado ditatorial. Segundo a análise do autor, o florescimento da atividade econômica privada e, consequente, do desenvolvimento depende de previsibilidade, entendida nesse contexto como redução de incertezas sobre o futuro de modo a torná-lo mais calculável, confirmado a lógica de que quando o “Estado reduz os riscos da atividade empresarial, reduz também o custo de capital das empresas e com isso induz investimentos”.

O princípio da eficiência contido no art. 37 da CF/88 clama por uma administração que seja eficiente, bem como que promova a eficiência. O combate à burocratização¹⁷⁰ impregnada na cultura brasileira é um caminho virtuoso nesse sentido, como a seguir se analisa.

6.2. COMO O ESTADO E A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PODEM PROMOVER A GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA

Nas pesquisas analisadas são ressaltadas experiências que demonstram que a simplificação do sistema tributário é um caminho eficiente para o incremento da governança e da conformidade (*compliance*). A eliminação de obrigações acessórias desnecessárias e a simplificação dos métodos de apuração dos tributos evitam que erros escusáveis sejam cometidos. (BIRD, 2010; ALM; TORGLER, 2012; TANZI, 2013)

O CAPÍTULO 6.1 informa que fomentar o *compliance* requer a melhoria dos serviços prestados aos contribuintes por meio da elaboração de formulários de declarações autoexplicativos, educação fiscal, e disponibilização de assistência técnica preparada e confiável. A confiança mútua faz parte das premissas do “paradigma cliente”, também defendido por Bird que acredita que a maioria das administrações tributárias ainda comete o equívoco de generalizar o tratamento dispensado aos contribuintes como se fossem potenciais criminosos.

¹⁷⁰ YAZBEK (2014, p. 141), citando WOLKMER esclarece que esta cultura da burocracia e do formalismo foi fomentada no Brasil com o crescimento do bacharelismo a partir da inauguração das duas primeiras escolas de Direito no Brasil, em 1827.

Vito Tanzi (2013, p. 220-222) defende que a complexidade nos sistemas tributários pode trazer consequências negativas para a governança tributária e o *compliance*. Analisando sistemas tributários da Austrália, Nova Zelândia, Itália, Canadá e Reino Unido, em diversos diferentes períodos, o autor identificou complexidades que desfavoreciam tanto a atuação dos agentes fiscalizadores, como aumentavam os custos de conformidade. Aliás, Tanzi cita pesquisa denominada *Total Tax Contribution* (PWC Canadá, 2009) na qual, segundo o autor, Canadá e Brasil estão contemplados entre os sistemas tributários mais complexos, dentre os países pesquisados, com custos de *compliance* elevados a ponto de afetarem a competitividade das empresas. Dentre as conclusões destacadas neste artigo, Tanzi chama a atenção sobre alguns resultados de pesquisa desenvolvida por Evans (2003), que assim podem ser resumidas:

- O *design* da legislação tributária não deveria ocorrer sem o reconhecimento claro do impacto das mudanças propostas nos custos operacionais do sistema tributário;
- Os custos de *compliance* têm natureza regressiva, ou seja, são proporcionalmente maiores para as empresas menores;
- A complexidade das disposições legislativas e a frequência das alterações legislativas são os dois principais componentes que majoraram os custos de conformidade.
- Há um potencial dilema entre custos administrativos (da administração tributária) e os custos de *compliance*, posto que os governos tentam reduzir seus custos de administração fiscal transferindo o ônus para os contribuintes, ou seja aumentando os custos de conformidade Evans (2003, p. 1, apud TANZI, 2013, p. 226).

Em relação aos custos regressivos de *compliance* cabe ressaltar as iniciativas positivas no Brasil que introduziram tratamentos simplificados para empresas de menor porte. Os principais exemplos nesse sentido são o SIMPLES FEDERAL e a opção legal de apuração dos tributos sobre o lucro (IRPJ e CSLL) com base no método do lucro presumido. Iniciativas como estas favorecem a formalização e o cumprimento das obrigações fiscais e demonstram que, em alguns aspectos, o conceito de simplificar para incentivar a governança já foi assimilado e adotado com êxito. Por outro lado, muitas são as obrigações tributárias criadas nos últimos anos e que representam a transferência do ônus da administração tributária para o contribuinte. Exemplos disso são a Declaração de Operações com Cartões de Crédito (DECRED), instituída pela Instrução Normativa 341, de 15 de julho de 2003 que requer que as administradoras de cartão de crédito prestem informações sobre as operações efetuadas com cartão de crédito, compreendendo a identificação dos usuários de seus serviços e os montantes globais mensalmente movimentados e a Declaração de Serviços Médicos e de Saúde (DMED), instituída pela Instrução Normativa RFB nº 985, de 22 de dezembro de 2009, que requer sejam informados os valores recebidos de pessoas físicas, em decorrência de

pagamento pela prestação de serviços médicos e de saúde, e plano privado de assistência à saúde a psicólogos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, dentistas, dentre outros, sempre que prestados por meio de pessoa jurídica ou equiparada.

A Pesquisa da PWC Canada denominada “*Total Tax Contribution Surveying the Canadian Council of Chief Executives*” (2014, p.18) ressalta que a análise econômica desenvolvida no estudo “*Paying Taxes 2013*” demostrou que a redução da carga administrativa enfrentada pelas empresas para o cumprimento da burocracia parece ter maior impacto do que o corte de impostos para a geração de crescimento econômico. Reduzir a complexidade na administração fiscal, ou seja, o número de pagamentos de tributos e o tempo e o custo necessário para cumprimento das obrigações tributárias, parece ser a melhor forma de incentivar e apoiar o crescimento econômico, por meio de política tributária.

Vito Tanzi (2013, p. 227) também cita pesquisas italianas (Leccisotti et. al., 2006) que enfatizam o estresse psicológico que acompanha os custos relacionados ao pagamento de tributos e que é gerado pelo fato de os contribuintes nunca terem certeza de que conseguiram cumprir com todas as suas obrigações, podendo vir a ter problemas com o Fisco muitos anos depois, seja por omissão ou não conformidade involuntária. Este estresse seria um custo não financeiro, mas também parte dos componentes inseridos no processo de tomada de decisão.

Nesse sentido cabe mencionar pesquisa apresentada no Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV que conclui que o contencioso tributário administrativo brasileiro é bastante elevado quando comparado a outros países, o que possivelmente enfatiza essa externalidade de natureza psicológica e relacionada à insegurança jurídica, comentada por Tanzi, entre os contribuintes. Segundo a pesquisa desenvolvida por Lorreine Messias

o grau de litigiosidade tributária de um país pode ser entendido como uma medida aproximada da qualidade de suas instituições tributárias e jurídicas. Em países onde há um alto grau de litigiosidade tributária, criam-se situações de insegurança jurídica, o que tende a influenciar negativamente a decisão de investimento no país. Conforme Appy (2013), ao investir no país as empresas exigem taxas de retornos elevados para compensar o maior risco a que estão expostas. Deste modo, a falta de segurança jurídica pode prejudicar de forma relevante o desenvolvimento de um país. (MESSIAS, 2014, p. 7).

Para a elaboração deste estudo, o NEF solicitou à Receita Federal do Brasil a estimativa atualizada do valor contencioso tributário nas vias administrativas. Conforme a informação recebida os processos tributários em discussão nas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJs) e no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

somavam R\$ 111,0 bilhões e R\$ 417,6 bilhões, respectivamente, em 2013, representando 11% do PIB daquele ano.

Já em uma comparação com outros países, em pesquisa realizada com dados de 2011, o Brasil se posicionou da seguinte forma:

| País | Contencioso tributário administrativo/PIB | País | Contencioso tributário administrativo/PIB |
|---------------------------|---|---------------------|---|
| África do Sul | 0,36 | Hungria | 0,19 |
| Argentina | 0,11 | Indonésia | 0,18 |
| Bulgária | 0,04 | Itália ¹ | 6,88 |
| Canadá | 0,79 | Malta | 1,99 |
| Chile | 0,09 | México ² | 0,21 |
| Chipre | 0,05 | Nova Zelândia | 0,01 |
| Colômbia | 0,22 | Romênia | 0,53 |
| Coréia | 0,01 | Rússia | 0,01 |
| Estados Unidos | 0,44 | | |
| (OCDE 2011) | | | 1,23 |
| Mediana dos países | | | 0,20 |
| Brasil (RFB 2014) | | | 12,04 |

Notas: (1) Não há processo administrativo tributário no país. (2) O dado para o México se refere a 2009.
Fonte: OCDE (2013) e RFB.

Tabela 1: Relação entre o Valor do Contencioso Tributário Administrativo e o PIB, por País (2011)

Fonte: Messias, NEF, 2014.

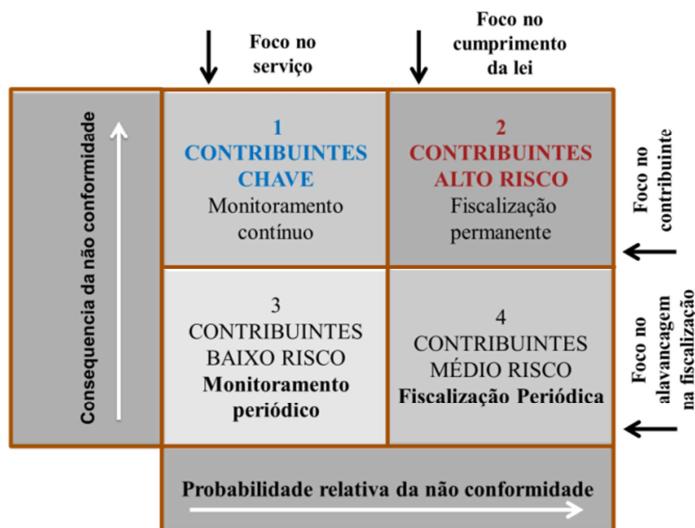
Algumas razões de natureza processual, normativa, econômica e social são indicadas para a formação do panorama de controvérsias tributárias no Brasil: a recorrência dos programas de parcelamento especial em âmbito federal, o elevado custo de conformidade, a evasão como uma decisão culturalmente justificável devido à ineficiência e corrupção da administração pública no País, a complexidade do sistema tributário brasileiro, a falta de uniformidade na interpretação e aplicação das normas tributárias por parte dos auditores fiscais, a falta de transparência dos autos de infração, a falta de estabilidade e uniformidade nos julgados e os incentivos ao Estado em litigar devido à isenção de custas e à existência de prazos diferenciados (MESSIAS, NEF, 2014, p. 5-8).

Minimizar estas características pode reduzir a litigância e, por conseguinte, reduzir o nível de estresse e insegurança que decorrem desse fator, contribuindo para um ambiente mais favorável à governança tributária, ao lado dos outros fatores essenciais já comentados, como a simplificação do sistema tributário brasileiro e do cumprimento das obrigações.

6.3. BREVES COMENTÁRIOS SOBRE A EXPERIÊNCIA AUSTRALIANA: UM CONVITE À REFLEXÃO

Alguns ensinamentos acerca da governança tributária podem ser colhidos da experiência estrangeira e os países da Oceania parecem despontar nesta questão. O *Australian Taxation Office* (ATO), órgão da administração tributária da Austrália, tem manifestado intensamente seu foco de interesse na Governança Corporativa Tributária. Para o ATO a governança influencia a forma como os objetivos da empresa são definidos e alcançados, como o risco é monitorado e avaliado, e como o desempenho é otimizado. Uma situação de boa governança pode beneficiar qualquer entidade, e não apenas corporações (sociedades anônimas).

As sociedades australianas estão sujeitas a um “ranking” de risco elaborado pelo ATO e esta avaliação influencia diretamente o nível de fiscalização, revisão e auditoria a que a sociedade estará sujeita. Pela leitura do material disponível no website do ATO, nota-se transparência na relação que o órgão pretende estabelecer com seus administrados, explicando seus objetivos, critérios e metodologia de avaliação das atitudes dos contribuintes para fins de estabelecimento do chamado “*risk-differentiation framework*”. Esta avaliação é demonstrada graficamente¹⁷¹ da seguinte forma:



Quadro 3: Matriz de Classificação dos Contribuintes
Fonte: Sítio Eletrônico Ato, 2014

¹⁷¹ Disponível em: <https://www.ato.gov.au/General/How-we-check-compliance/Our-approach-to-compliance/#Our_risk_differentiation_framework>. Acesso em: 5 jun. 2014.

A abordagem baseada na avaliação de risco possibilita que a autoridade administrativa concentre seu foco nos contribuintes considerados como de alto risco para a integridade do sistema tributário (“*high risk taxpayers*”, conforme demonstrado no 1º quadrante do gráfico acima) e o nível de Governança Corporativa Tributária, assim como a transparência no relacionamento com o ATO são elementos considerados nesta avaliação do “*risk-differentiation framework*”¹⁷².

Nesse país, portanto, a Governança Corporativa Tributária é um instrumento levado em conta no dia a dia dos contribuintes e da própria administração que racionaliza seus recursos a partir da avaliação desse quesito. Esta realidade só é possível porque a relação Fisco-contribuinte tem também por base os princípios da governança- equidade, transparência, responsabilidade e prestação de contas - ressaltados pelo ATO.

O trecho destacado a seguir, direcionado a grandes contribuintes, é bastante elucidativo quanto à relação que a administração procura estabelecer com os jurisdicionados e quanto aos benefícios gerais que procura obter a partir do “paradigma do cliente” e das práticas de governança tributária por ambas as partes:

Sendo transparente, responsável e construtivamente engajado conosco, você demonstra boa cidadania corporativa e um perfil de baixo risco tributário, com benefícios para sua reputação.

Nossa experiência com a governança corporativa e o relacionamento baseado em produtos como nossos acordos anuais de conformidade, mostra que um melhor relacionamento com grandes empresas leva a menores índices de intervenções de auditoria e melhoram a segurança para ambas as partes.

As relações abertas e transparentes, a nível internacional, são cada vez mais vistas como a chave para a promoção de melhores práticas de governança que melhoraram relações e geram benefícios mútuos tanto para as autoridades quanto para os grandes negócios. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), reconhece a gestão de riscos tributários como um componente-chave da boa governança corporativa. (ATO, 2014, p. 10)¹⁷³.

É fundamental ressaltar que a governança tributária representa ganhos nos processos estabelecidos dentro de uma organização (corporação), mas também pode significar

¹⁷² No original da ATO: *To assess tax risk, we apply a risk differentiation framework (RDF) – see figure 4.1. Factors taken into account include the effectiveness of a taxpayer's corporate and tax governance frameworks to mitigate tax risk and whether there is transparent engagement with the ATO.* Compliance Program 2012-2013.p. 45. Disponível em: <<https://www.ato.gov.au/Print-publications/Compliance-program-2012-13/>>. Acesso em: 5 de jun. 2014.

¹⁷³ No original: *By being transparent, accountable and engaging constructively with us, you demonstrate good corporate citizenship and lower your tax-risk profile, with the benefits to reputation that follow. Our experience with corporate governance and relationship-based products – such as our annual compliance arrangements – shows that better relationships with large business lead to fewer audit interventions and improved certainty for both of us. At an international level, open and transparent relationships are increasingly being seen as key to promoting better governance practices that enhance relationships and are of mutual benefit to both the authority and large business. The Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) Multinational Enterprises Guidelines recognise tax-risk management as a key component of good corporate governance.”*

melhoria nas relações e práticas entre Fisco e contribuintes, nas quais a prevalência de seus princípios e métodos podem gerar a quebra de paradigmas e a otimização das atividades de gerenciamento para o contribuinte e também para a administração pública em suas atividades fiscais (arrecadação, fiscalização, controle, cumprimento de obrigações). Não é sem motivos que o tempo para cumprimento de obrigações acessórias tributárias na Austrália é de 105 horas, enquanto que no Brasil a mesma tarefa leva 2600 horas, de acordo com a pesquisa “*Paying Taxes 2014*”, feita pelo Banco Mundial em parceria com a PwC.¹⁷⁴

Interessante ressaltar que as iniciativas do ATO no sentido de mudar o paradigma da relação com o contribuinte também gerou um documento denominado “*Taxpayers’ charter - What you need to know*”¹⁷⁵ (**ANEXO D**) no qual, em linguagem simples e objetiva são expostos os direitos dos contribuintes, dentre os quais se destacam:

- Gozar de presunção de boa-fé: tratar o contribuinte como honesto, até que aja de forma a provar o contrário;
- Receber da administração tributária serviço profissional de assistência;
- Ser representado por diferentes pessoas da escolha do contribuinte para obter a assessoria desejada;
- Respeitar a privacidade;
- Manter a confidencialidade de todas as informações coletadas pela Administração Tributária;
- Garantir o acesso do contribuinte a todas as informações sobre ele detidas pela Administração Tributária;
- Auxiliar o contribuinte para que possa cumprir de forma correta a sua obrigação;
- Garantir a explicação sobre as decisões tomadas em relação aos contribuintes;
- Respeitar o direito do contribuinte de revisar suas obrigações, garantindo que a forma de retificação envolva o menor custo tanto para o contribuinte quanto para a Administração;
- Fazer com que o cumprimento das obrigações seja o mais fácil possível;
- Manter uma Administração Tributária responsável que respeite os direitos dos Contribuintes previstos nesse documento;

¹⁷⁴ Disponível em: <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/find-country.jhtml?modelData=TotalTaxRate-br>>. Acesso em: 18 jun. 2014

¹⁷⁵ Disponível em:

<<https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers--charter/Taxpayers--charter---what-you-need-to-know/>>. Acesso em: 22 fev. 2015.

- Respeitar o direito de formalização de reclamações contra a Administração.

Na abertura do documento, destaca-se a afirmativa “Como administradores, o nosso papel é construir a confiança da comunidade nos sistemas que incentivam as pessoas a fazer a coisa certa” (AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, 2010, prefácio)¹⁷⁶.

E para que esta abordagem possa surtir efeito no comportamento do contribuinte, canais efetivos de comunicação dirigidos aos contribuintes precisam ser disponibilizados de modo a permitir que sejam expressas suas discordâncias, dúvidas ou reclamações. Nesse sentido, o documento enfatiza que:

Nós tratamos reclamações a sério. Se você vier até nós com quaisquer problemas ou reclamações, tentaremos resolvê-los rapidamente e de forma justa. Reclamações também nos fornecem importante *feedback* e nos ajudam a identificar como podemos melhorar o nosso serviço” (ATO, 2011, p. 12)¹⁷⁷.

É ainda disponibilizado, à comunidade, um canal “Ombudsman” com endereço eletrônico e telefone.

No mesmo documento estão descritas as obrigações dos contribuintes. Além disso, são disponibilizadas versões em línguas de países vizinhos, considerando-se a possibilidade do estrangeiro conhecer as regras do país de modo que possam se tornar contribuintes na Austrália ou manter relações que possam ser influenciadas por estas regras.

Por meio do discurso de Andrew Mills, *Second Commissioner, Law Design and Practice Address* do ATO, elaborado para o Segundo Fórum Anual do *Tax Institute of Australia Victoria*, em Melbourne (Outubro de 2014) percebe-se que os propósitos daquele país são de reinventar a relação Fisco-contribuinte, assumindo compromissos e metas de excelência para a administração tributária exercida pelo órgão. Não é possível, neste momento, medir o êxito da nova política, dada a fase atual de sua implementação, mas a nova filosofia, posta em prática no país, pretende entregar resultados objetivos e mensuráveis como se observa a partir do seguinte trecho de seu discurso¹⁷⁸:

¹⁷⁶ No original: *As administrators, our role is to build the community confidence in these systems that encourages people to do the right thing.*

¹⁷⁷ No original: *We treat complaints seriously. If you come to us with any problems or complaints, we will try to resolve them quickly and fairly. Complaints also provide us with important feedback and help us to identify how we can improve our service.*

¹⁷⁸ Disponível em: <<https://www.ato.gov.au/Media-centre/Speeches/Other/I-ve-looked-at-tax-from-both-sides-now/>>. Acesso em: 6 dez. 2014.

Em 2020 o nosso objetivo - a nossa nova visão - é ser uma administração fiscal e de aposentadoria líder conhecida por nosso serviço contemporâneo, experiência e integridade.

Isso significa a concepção de um sistema de impostos e de aposentadoria feito para a maioria dos contribuintes que fazem a coisa certa, com serviços convenientes, acessíveis e contemporâneos. Isso significa reforçar e melhorar a nossa cultura organizacional com o objetivo de transformar a experiência de impostos e aposentadoria na Austrália. Tal mudança cultural nos permitirá simplificar interações, aplicar uma gestão de risco sensata e estabelecer conexões com a comunidade e com outras agências. A partir de minhas experiências trabalhando nos dois lados, eu percebo o quanto importante é isto.

Estamos posicionando o ATO para ser uma organização líder valorizada, confiável e respeitada pela comunidade australiana no longo prazo (MILLS, 2014)¹⁷⁹.

A experiência australiana abre a oportunidade de pesquisas científicas futuras sobre a eficácia do paradigma do cliente e da valorização da governança tributária como forma de promoção de uma política tributária mais eficiente, justa e racional.

6.4. A IMPORTÂNCIA DO CÓDIGO DO CONTRIBUINTE

Ricardo Lobo Torres (2005, p. 501) defende que a “legitimidade do poder tributário se afirma pelo respeito aos direitos da liberdade e pela atualização dos princípios constitucionais vinculados à segurança, à justiça e à igualdade”.

Com essa citação de Torres abre-se a última, mas não menos importante, reflexão sobre questões da governança tributária sob a ótica do desenvolvimento. Estabelecer regras e práticas de governança tributária significa construir meios práticos para que a relação jurídica tributária se estabeleça dentro dos princípios da governança - transparência, equidade, responsabilidade, prestação de contas e eficiência - bem como dos princípios e garantias constitucionais aplicáveis a esta relação.

Evidentemente a relação tributária ocorre sob uma potencial tensão, posto que o Estado, mediante autorização legal, assegura o direito de absorver compulsoriamente parte da riqueza produzida pelos particulares para assim, assegurar o cumprimento de suas funções na sociedade. Essa tensão, no entanto, pode ser controlada, minimizada ou potencializada

¹⁷⁹ No original: *By 2020 our goal – our new vision – is to be a leading taxation and superannuation administration known for our contemporary service, expertise and integrity. This means designing a tax and superannuation system for the majority of taxpayers who do the right thing, with convenient, accessible and contemporary services. It means enhancing and improving our organisational culture with the goal of transforming the tax and superannuation experience in Australia. Such a cultural shift will enable us to simplify interactions, apply sensible risk management and better connect with the community and other agencies. From my experiences working on ‘both sides now’, I realise just how important this is. We are positioning the ATO to be a leading organisation that is valued, trusted and respected by the Australian community for the long term.*

dependendo da observância de determinados aspectos. A exemplo de qualquer outra relação que envolve a dinâmica entre dois ou mais sujeitos, a exigência de um comportamento deve ser acompanhada da adoção desse próprio comportamento por quem o exige. Portanto, para que o Estado ou o ente tributante exija o cumprimento do ordenamento por parte do contribuinte, cabe a ele também observar, sem nenhum óbice, suas obrigações e todos os direitos e garantias fundamentais que são asseguradas aos contribuintes.

Ao mesmo tempo em que não podem ser ilimitados os direitos fundamentais do contribuinte, de modo que torne impossível a atividade arrecadatória, também não pode o Fisco, sob o pretexto de exigir tributos, violar impunemente os direitos que regem a vida na sociedade brasileira com vistas à manutenção da ordem social, ou, nas palavras de Carrazza (2008, p. 422) “em nome da comodidade e do aumento da arrecadação do Poder Público, não se pode fazer ouvidos moucos aos reclamos dos direitos subjetivos dos contribuintes, assegurados, como visto, pela própria Constituição¹⁸⁰.

A atuação do Estado, no tema tributário, deve se pautar pelas garantias asseguradas nos arts. 150 a 152 da CF/88, parcialmente transcritos a seguir:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é **vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo **sem lei** que o estabeleça;

II - instituir **tratamento desigual** entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos **antes do início da vigência da lei** que os houver instituído ou aumentado;

b) no **mesmo exercício financeiro** em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) **antes de decorridos noventa dias** da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de **confisco**;

(...)

§ 5º - A lei determinará medidas para que os **consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam** sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante **lei específica**, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia

¹⁸⁰ Trecho também transscrito na decisão do Recurso Extraordinário nº 528810 SP, de 30 de setembro de 2009, de Relatoria do Ministro Aires Britto.

paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

(...)

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (BRASIL, 1988).

Além do Título IV, da CF/88, que trata especificamente “DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO”, e que dedica várias disposições para a determinação de direitos a contribuintes e limitações ao poder de tributar do Estado, outros direitos e princípios esparsos na Lei Maior devem ser levados em consideração, posto que também se aplicam à matéria tributária¹⁸¹.

Neste particular, os fundamentos previstos no art. 1º como a cidadania, a dignidade da pessoa humana e a livre iniciativa devem permear o tema, assim como direitos previstos no art. 5º da CF/88 que enfatizam o princípio da legalidade (inc.ii¹⁸²), o direito à propriedade (inc. XXII), o direito a informação provida pelo Estado¹⁸³ (inc. XXXIII), o direito à obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal (inc. XXXIV, letra b). O art. 170 da CF/88 reforça o direito ao livre exercício da atividade econômica e da livre iniciativa, para citar alguns exemplos de direitos constitucionalmente assegurados e que precisam ser observados quando da relação tributária que se estabelece entre o Estado e o particular.

A irretroatividade das leis, a proteção contra a quebra ou modificação de regras administrativas e a proteção contra a modificação retroativa da jurisprudência, além da garantia da execução de planos governamentais são elementos ressaltados por Mizabel Derzi (2009, p.378) como aplicações inerentes ao princípio da confiança que também devem pautar a relação jurídica tributária.

¹⁸¹ Nesse sentido também milita AVILA (2008) em interessante artigo publicado na Revista Eletrônica de Direito Administrativo e Econômico.

¹⁸² II – “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

¹⁸³ XXXIII – “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”.

Ainda no que tange a princípios e garantias, Tavolaro (2004, p. 3) ressalta a categorização dos direitos humanos, aceita por muitos autores¹⁸⁴, da seguinte forma:

- 1^a geração: direitos civis e políticos – fundamentados na liberdade;
- 2^a geração: direitos econômicos, sociais e culturais, fundamentados na igualdade;
- 3^a geração: “direitos de solidariedade: direito ao desenvolvimento, à paz e ao meio ambiente”, fundamentados na fraternidade.
- 4^a geração: direitos à informação, à democracia direta, ao pluralismo, fundamentados na democracia, sendo esta a geração mais moderna de direitos que visam assegurar o futuro da cidadania e da liberdade dos povos.

Apesar das críticas a este tipo de categorização que têm fins meramente didáticos, o tema é trazido à baila apenas para demonstrar que os direitos dos contribuintes, que já são previstos na Constituição Brasileira, na verdade estão contemplados dentre os direitos humanos fundamentais como o direito à informação, os direitos econômicos e à liberdade e ao desenvolvimento, obviamente tendo como contrapartida a obediência aos direitos coletivos, notadamente o direito à solidariedade que representa a obrigação de todos na viabilização dos direitos sociais fundamentais. O conjunto do devido cumprimento de direitos e deveres por todas as partes envolvidas é a condição ótima para a geração da governança tributária, tendo como resultado a devida observância das leis e obrigações dessa natureza.

Como já referido no **CAPÍTULO 6.3**, a quebra de paradigmas no relacionamento entre as autoridades fiscais e os contribuintes tem por objetivo reduzir os custos da administração pública, bem como melhorar os níveis de arrecadação por meio da observância das normas e redução de assimetrias nos entendimentos sobre a aplicação dessas normas aos fatos concretos.

No Brasil, a dinâmica da relação Fisco-contribuinte, marcada por algumas violações a direitos dos contribuintes, resulta na necessidade de reflexão mais profunda sobre os caminhos que se deseja trilhar. Como menciona Elidie Bifano, “o tributo não resulta cobrado apenas através do mecanismo legal, mas muitas vezes é exigido através de meios coercitivos indiretos” (BIFANO, 2014, p. 167).

A autora também faz referência a exemplos de Códigos de Contribuintes já instituídos no México¹⁸⁵ e na Espanha¹⁸⁶, observando que são iniciativas que podem

¹⁸⁴ Segundo TAVOLARO, cabe a Karel Vasak a enunciação dessa distinção endossada também por Noberto Bobbio.

contribuir para as reflexões sobre as melhorias passíveis de implementação no Brasil. Aliás, em vários outros países vê-se crescente esforço para ressaltar o necessário respeito ao direito dos contribuintes. Bifano afirma que:

[...] mundo afora, diversos Estados vêm buscando deixar mais claras as regras que orientam suas relações com seus contribuintes, através da edição de um conjunto de normas que são objeto de documentos específicos, designados como Códigos ou Estatutos dos Contribuintes (BIFANO, 2014, p. 167).

Figueiredo (2014, p. 222) traz os exemplos da Itália que, em 2000, introduziu a Lei 212, de 31.7.2000 denominada “*Disposizione in Materia di Statuto dei Diritti del Contribuente*” e dos Estados Unidos que, em 1996, por iniciativa do Presidente Bill Clinton criou o “*Tax Payer Advocate*” e as diversas “*Taxpayer Bill of Rights*”¹⁸⁷. A transcrição do trecho abaixo demonstra que, mesmo com o firme propósito de reduzir a evasão fiscal, a Receita Americana enfatiza sua preocupação em preservar direitos básicos dos contribuintes:

Assegurar a precisão das restituições e a segurança dos dados dos contribuintes permanecem sendo as nossas prioridades para o futuro. Temos o compromisso de parar esta ameaça à administração fiscal, protegendo as receitas governamentais e salvaguardando a identidade de todos os contribuintes” (IRS, 2014, p. 5) ¹⁸⁸.

O comportamento baseado na confiança e no respeito aos direitos dos contribuintes, já adotado pelas autoridades e governos de alguns países, pode ser atribuído a alguns fatores, entre eles, cita-se, a assimilação do conceito de transparência como forma de estabelecimento de relação entre Fisco e contribuinte e a concretização dos princípios constitucionais que protegem o contribuinte, por meio da introdução dos Estatutos dos Contribuintes ou de leis que tenham funções similares.

Elidie Bifano conclui que os exemplos da Espanha e do México demonstram que o Estatuto do Contribuinte se presta, acima de tudo a:

¹⁸⁵ Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, de 23.6.2005. Disponível em <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/marco-normativo/normatividad-de-gobierno/ley-federal-de-los-derechos-del-contribuyente>. Acesso em 24 nov. 2014.

¹⁸⁶ Ley General Tributaria, Lei 58, de 17.12.2003. Disponível em: <<http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/LEY%2058-2003.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2014.

¹⁸⁷ Disponível em versão bi-colunada em: <http://www.direitosdocontribuinte.com.br/cod_usa.htm>. Acesso em: 1 dez. 2014.

¹⁸⁸ No original: *Assuring the accuracy of refunds and the security of taxpayer data remain our priorities going forward. We are committed to stopping this threat to tax administration, protecting our government's revenue and safeguarding the identity of all taxpayers.*

aperfeiçoar o relacionamento Fisco/contribuinte, a afastar violações aos direitos do contribuinte, a garantir o devido processo legal em matéria de tributos, a criar órgãos na Administração voltados à proteção do contribuinte, com poderes de pôr termo a demandas e exigências não previstas em lei (BIFANO, 2014, p.175).

Humberto Ávila (2008, p. 24) explica que a expressão “Estatuto do Contribuinte” denota um conjunto de normas que regula a relação Fisco-contribuinte possuindo conotação tanto garantista dos direitos dos contribuintes quanto limitativa do poder de tributar. Segundo o autor, o Estatuto do Contribuinte pode ser definido como

um conjunto de normas que juridiciza a forma, o conteúdo e a medida da tributação e que deve ser interpretado com a finalidade de realizar uma – simétrica e superadora – unidade sintética entre os direitos-deveres dos contribuintes e os deveres-poderes do ente tributante. (ÁVILA, 2008, p. 24).

Carvalho, por sua vez, define Estatuto dos Contribuintes como:

somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – entidade tributante). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade. (CARVALHO, 1979, p. 138).

Carrazza (2008, p. 422) complementa este conceito afirmando que o “estatuto do contribuinte exige que a tributação, livre de qualquer arbitrariedade, realize a ideia de Estado de Direito”.

Um Estatuto do Contribuinte geral, válido para todo o território nacional e todas as esferas de tributação, ainda não é uma realidade no Brasil. Até o presente constata-se apenas a existência de códigos em alguns poucos estados como se comentará a seguir.

A doutrina questiona sobre a real necessidade da elaboração de mais este diploma legal em nosso ordenamento. Se para alguns os preceitos constitucionais seriam suficientes para que as garantias e direitos dos contribuintes fossem tutelados, para outros estudiosos, um estatuto ou código dessa natureza poderia ser uma forma de instrumentalizar e enfatizar as disposições constitucionais vigentes de 1988. Este é o entendimento de Humberto Ávila (2008, p.24) que conclui que este Estatuto não está pronto e acabado na CF/88 e pressupõe (i) um reajuste no papel construtivo da doutrina e da função concretizadora da jurisprudência que proporcione uma “investigação simétrica e multidimensional das normas jurídicas”, (ii) uma redefinição da sistematização que viabilize a diferenciação das normas segundo sua função e a

integração das finalidades que justificam a própria tributação, (iii) reconstrução dos limites do poder de tributar capaz de fazer “as aproximações sintáticas e semânticas entre elas”.

Desde 1998 existem iniciativas no sentido de ser instituído um estatuto dessa natureza. Atualmente há alguns projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional, cujas principais propostas são a seguir resumidas.

(i) Anteprojeto para o Código Nacional de Defesa do Contribuinte (1998)¹⁸⁹

A iniciativa expressava o seguinte entendimento:

Certamente, existindo o **tratamento adequado ao contribuinte**, mesmo que pessoa jurídica personificada pelo líder da empresa, ou decorrente de investimento internacional, esta relação se transferirá a toda a sociedade através de maior crescimento de investimentos, o que levará a maior arrecadação, submetendo, por mérito próprio da atividade produtiva, a uma grande resignação do próprio funcionamento do Estado, que irá gerir com mais respeito os recursos arrecadados.

Assim, **melhorar-se-á cada vez mais a relação do contribuinte com o arrecadador**. Certo é que a única forma saudável de distribuir renda é respeitar o setor produtivo que gera empregos, por meio deste, renda e poder de consumo. Dignificar quem proporciona esta geração de riqueza é estar mais próximo da ideia da divisão justa desta mesma riqueza. "Não há como se dividir riqueza na pobreza, no desemprego; é questão de lógica primária!" Por conseguinte, o devido respeito ao contribuinte, e principalmente a figura do empreendedor, implicará o crescimento de ambos, Estado e empresário, num círculo de riqueza.

Impõe-se, pois, neste momento de Reforma Fiscal e de conceitos empresariais, a edição de um Código de Defesa do Contribuinte, a nível nacional (SILVEIRA, 1998).

Sem prejuízo dos méritos da iniciativa, o texto do anteprojeto trouxe uma série de definições de conceitos, já presentes no ordenamento jurídico, sem demonstrar potencial efetivo de regular os direitos do contribuinte principalmente por não prever um órgão com poder para dirimir eventuais violações aos direitos e garantias que o código deveria proteger.

(ii) Projeto de Lei Complementar do Senado 646 (1999)¹⁹⁰

Relatado pelo Senador Jorge Bornhausen, o objetivo deste projeto foi estabelecer normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte (estendido aos responsáveis tributários) com as administrações fazendárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. No capítulo de normas fundamentais reforça

¹⁸⁹ Disponível no sítio eletrônico do Instituto de Estudos Econômicos e dos Direitos do Contribuinte em http://www.direitosdocontribuinte.com.br/lc646_01.htm. Acesso em 1 de dezembro de 2014.

¹⁹⁰ Disponível em http://www.direitosdocontribuinte.com.br/lc646_02.htm. Acesso em 1 de dezembro de 2014.

garantias constitucionais como direito à informação, aplicação do princípio da anterioridade, mas também trouxe inovações, por exemplo, ao procurar determinar de forma mais minuciosa os requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica de uma sociedade (art. 16). O projeto agregou também aspectos relacionados ao processo administrativo tributário, processos de consulta em matéria tributária e determinou que a defesa dos direitos dos contribuintes pudesse ser exercida administrativamente ou em juízo, sem a criação de um fórum específico para esta finalidade. Em sua justificativa alguns aspectos merecem destaque:

O projeto de "Código de Defesa do Contribuinte" abre a página de uma nova cidadania. Com ele o **cidadão-contribuinte passa a ter uma relação de igualdade jurídica com o Fisco para, mediante co-responsabilidade cívica, tratarem juntos, e com transparência democrática, da origem e da aplicação da arrecadação pública. Os deveres e os direitos são mútuos**; nada se presume negativamente contra um ou outro; o quanto se decidir, a favor de um ou outro, será mediante expressa indicação dos fatos e motivada declinação do direito (BRASIL, grifo nosso).

E mais adiante:

(...) o projeto não se limita a revisitar os direitos e garantias fundamentais plasmados na Constituição, mas, também e principalmente, deles extrair seus consectários necessários para, daí, em passo seguinte, condicionar a interpretação e a jurisprudência do direito tributário. Por isso mesmo, este Código põe fim a rixas doutrinárias e resolve divergências de jurisprudência, harmonizando a aplicação do direito com o objetivo de conferir previsibilidade e estabilidade à relação jurídica do contribuinte com o Fisco.

Nesse espírito, não se ocupa o projeto, salvo o explicitado em suas disposições finais, em revogar ou reescrever disposições do Código Tributário Nacional. Não se pode perder de vista que, concebido embora sob o influxo democrático da Constituição de 1946, o direito tributário brasileiro codificado em 1966, particularmente nas relações do Fisco com o contribuinte, foi implementado sob as condições autocráticas das Cartas de 1967 e 1969. **Daí o propósito do Código de Defesa do Contribuinte de interpretar o direito tributário nacional nos moldes libertários da Constituição de 1988 e da jurisprudência dela resultante, cuja sede é a sociedade civil, e cujo objeto maior é harmonizar, sob condições de igualdade jurídica, os interesses individuais e coletivos em face do Estado** (BRASIL, grifo nosso).

O projeto de lei complementar acabou por ser arquivado, em 2011, em função do final da legislatura.

(iii) Projeto de Lei Complementar 38 (2007)

De autoria do Deputado Sandro Mabel (PR/GO), em sua justificação, externou a existência de precedentes tanto no Senado Federal (PLC Senado nº 646/99) quanto na Câmara dos Deputados (PLC nº 70/2003 e nº 231/2005) e o objetivo firme de propor ferramentas legais para proporcionar igualdade na relação entre o Fisco e o cidadão.

Os projetos de lei complementar acima referidos (70/2003 e 231/2005), todos com pretensões de alteração do CTN, tiveram tramitação legislativa curta e foram arquivados em 2004 e 2008. Dessas iniciativas vale destacar novamente os objetivos vislumbrados por seus autores: (i) assegurar ao contribuinte um regime legal de relação com o Fisco pautado pela clareza dos fatos e pela observância dos direitos e garantias postos na CF/88, (ii) conceber um projeto que tivesse validade para as três esferas da federação, (iii) “retirar, da declaração de direitos e garantias postas na Constituição Federal de 1988, suas consequências lógicas necessárias na *praxis jurídica*”, (iv) “resolver divergências jurisprudências e rixas doutrinárias no âmbito do Direito Constitucional e Tributário, as quais, desde 1988 inibem o gozo pleno das garantias constitucionais”, (v) conceber um mecanismo eficaz de rápido acesso pelo contribuinte, particularmente o mais desassistido, de modo que efetivamente responda à sua demanda, algo próximo ao já conhecido Procon, (vi) estabelecer uma relação jurídica equilibrada que reforce juridicamente a posição de fragilidade do contribuinte em face do Fisco, bem como evite retirar, do Poder Público, a capacidade de arrecadar.

(iv) Projeto de Lei 2557/2011¹⁹¹

De autoria do Deputado Laercio Oliveira (PR/SE), o projeto tomou por base o texto já em vigor no Estado de São Paulo. Segundo o autor a proposição dispõe “sobre a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte brasileiro”. Com base na responsabilidade do Estado pela proteção dos direitos fundamentais, o projeto propõe também a criação do Código de Defesa do Contribuinte que tem por objetivos:

¹⁹¹O projeto já foi apreciado pela Comissão de Trabalho, de Administração e Serviço Público, recebendo substitutivo de autoria da Dep. Gorete Pereira (PR-CE). Última tramitação em 29 de maio de 2014 (Comissão de Finanças e Tributação).

Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarIntegra;jsessionid=431C8E1F3686D7E1FE76C09C0F11E448.proposicoesWeb2?codteor=1257898&filename=Tramitacao-PL+255>. Acesso em: 1 dez. 2014.

- I - promover o bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte, baseado na cooperação, no respeito mútuo e na parceria, visando a fornecer aos entes federados os recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições;
- II - proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar, de lançar e de cobrar tributo instituído em lei;
- III - assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito do processo administrativo-fiscal em que tiver legítimo interesse;
- IV - prevenir e reparar os danos decorrentes de abuso de poder por parte do Estado na fiscalização, no lançamento e na cobrança de tributos de sua competência;
- V - assegurar a adequada e eficaz prestação de serviços gratuitos de orientação aos contribuintes;
- VI - assegurar a manutenção e apresentação de bens, mercadorias, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos a eles relativos, com base no regular exercício da fiscalização (BRASIL, 2011).

Além de discorrer sobre os direitos, garantias e obrigações dos contribuintes (Capítulo II), o projeto de lei em comento também faz menção aos deveres da Administração Fazendária, iniciando-se pela estrita obediência aos princípios já previstos na CF/88 e legislação infraconstitucional, quais sejam legalidade, impensoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, interesse público, eficiência, motivação dos atos administrativos, duração razoável do processo, propondo também a instituição de um sistema federal de defesa do contribuinte (CODECON) que teria composição paritária e seria integrado por representantes do Congresso Nacional, Confederação Nacional do Comércio, da Indústria, das Instituições Financeiras, Confederação da Agricultura e Pecuária Ordem dos Advogados do Brasil, Ministério da Fazenda, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Conselho Federal de Contabilidade, entre outras instituições. Este órgão teria por atribuições receber, analisar e dar seguimento a reclamações, consultas e sugestões encaminhadas pelos contribuintes; prestar orientação sobre direitos e garantias; informar, conscientizar e motivar o contribuinte através dos meios de comunicação, além de orientá-los sobre procedimentos para apuração de faltas contra os contribuintes.

Por fim, há notícia pública¹⁹², sobre iniciativa da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), no sentido de elaborar novo projeto de lei, a partir da compilação de todas as iniciativas anteriores e estudo das melhores disposições para as finalidades desejadas. Trata-se de iniciativa ainda não apresentada ao Congresso Nacional, mas que se preocupa em equilibrar e uniformizar o relacionamento do contribuinte com o Estado, tornando a relação Fisco-contribuinte e o processo informacional também mais rápido, transparente, seguro e preciso.

¹⁹² Notícia datada de 21 de maio de 2014, disponível em [lhttp://www.oab.org.br/noticia/27070/oab-prepara-proposta-de-pl-do-codigo-de-defesa-do-contribuinte](http://www.oab.org.br/noticia/27070/oab-prepara-proposta-de-pl-do-codigo-de-defesa-do-contribuinte). Acesso em 1 de dezembro de 2014.

6.4.1. OS CÓDIGOS DE DEFESA DO CONTRIBUINTE VIGENTES NO BRASIL

Atualmente, as seguintes leis estão vigentes no Brasil e se destinam a garantir os direitos dos contribuintes:

- a) Código de defesa do contribuinte de Minas Gerais (Lei 13.515, de 7 de abril de 2000), regulamentada pelo Decreto 46.085, de novembro de 2012;
- b) Código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte do Estado de São Paulo (Lei Complementar 939, de 3 de abril de 2003);
- c) Normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com a administração fazendária do Estado do Paraná (Lei Complementar 107/2005);
- d) Código de Santa Catarina (Lei Complementar 313, de 22 de dezembro de 2005), cujo paradigma foi o Projeto de Lei Complementar 646/99 de autoria do senador do mesmo estado.

Também há notícias sobre projeto relativo ao estado do Rio Grande do Sul¹⁹³. Em pesquisas no sítio eletrônico¹⁹⁴ do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo, lê-se que o órgão foi criado para melhorar a divulgação dos direitos dos contribuintes e ampliar os seus canais de defesa, contudo, de acordo com as informações públicas disponíveis não é possível identificar atuação relevante do órgão na mediação de conflitos e garantia de direitos dos contribuintes, viabilizando mudanças de paradigmas como os pretendidos pelo exemplo australiano anteriormente mencionado.

O panorama atual indica, portanto, que há uma relevante oportunidade de reflexão por parte do legislador brasileiro no sentido de buscar aprimorar a relação tributária, inclusive mediante a introdução de um “Estatuto do Contribuinte” capaz de regular a relação Fisco-contribuinte com foco específico no exercício pleno dos direitos dos contribuintes, introduzindo canais efetivos de comunicação de situação que possam ser compreendidas como violação ao exercício deste direito. Iniciativas como essa podem contribuir para a mudança do paradigma atual da relação Fisco-contribuinte, tornando-a mais transparente e fundamentada nos princípios da governança que também devem ser observados nesta relação.

¹⁹³ Projeto de Lei 112/2003, de autoria do Deputado Marlon Santos. Disponível em: <http://www.direitosdocontribuinte.com.br/cod_rs.htm>. Acesso em: 5 mar. 2015.

¹⁹⁴ Disponível em: <<http://www.codecon.sp.gov.br/codecon/>>. Acesso em: 21 jan. 2015.

7. CONCLUSÃO

A pesquisa desenvolvida teve como ponto de partida a hipótese de que a Governança Corporativa Tributária gera benefícios, quer seja para a empresa que a pratica, quer seja para o País que a aplica de forma principiológica em suas atividades de administração tributária.

O tema, nesse estudo, foi analisado a partir de duas diferentes abordagens denominadas “perspectiva corporativa” (Governança Corporativa Tributária) e “perspectiva do desenvolvimento” (Governança Tributária). Mesmo sendo a primeira (Governança Corporativa Tributária), o foco principal do estudo, a primeira importante conclusão decorrente da pesquisa desenvolvida é que a Governança Corporativa Tributária, para ser efetiva e permear todos os tipos de contribuintes, deve considerar a sintonia entre o Fisco e os contribuintes e a forma como as relações e interações são desenvolvidas.

O paradigma do cliente, em substituição ao paradigma do crime, tem sido indicado como uma forma de alinhar o agir e quebrar barreiras no sentido de promover cooperações voluntárias, aprimoramento dos níveis de confiança mútua e, consequentemente, de observância e conformidade na aplicação da legislação tributária.

A construção de mecanismos indutores de comportamento que expressam a valorização do contribuinte que busca fazer e faz a “coisa certa”, demonstrando o respeito aos seus direitos legalmente previstos e abrindo canais efetivos de comunicação parece ser o caminho eleito pelos países que encamparam o novo paradigma e buscam praticar o princípio da eficiência na administração tributária de uma forma mais efetiva, não só reduzindo os custos de fiscalização, como também melhorando o nível de aderência às normas tributárias e mantendo um volume adequado de arrecadação.

A pergunta primária que o estudo se propôs a responder foi se o aperfeiçoamento das práticas de gestão tributária (“melhores práticas”) pode trazer benefícios concretos à atividade empresarial. Para responder a esta indagação investigou-se a origem da Governança Corporativa e os benefícios que se espera obter a partir da sua adoção para, na sequência, transferir este conhecimento para a espécie sob estudo: Governança Corporativa Tributária. Com base nessas duas etapas foi possível concluir pela resposta afirmativa à pergunta de pesquisa, confirmando a hipótese de que a Governança Corporativa Tributária pode gerar benefícios à atividade empresarial, tanto mensuráveis quanto não mensuráveis.

A segunda pergunta, derivada da primeira, referiu-se aos tipos de benefícios que podem ser extraídos de uma estrutura de governança tributária. A resposta a esta pergunta de

pesquisa começou a ser vislumbrada a partir do **CAPÍTULO 3**, quando as questões centrais da Governança Corporativa Tributária foram identificadas e analisadas. Conhecer estas questões e traçar estratégias e ferramentas para mitigar a sua ocorrência no ambiente corporativo é o primeiro ganho possível a partir das boas práticas de Governança Corporativa Tributária.

Do ponto de vista mais prático, a arquitetura de estrutura de gestão tributária que preveja ferramentas de governança e a aplicação plena de seus princípios em todas as suas etapas (planejamento, cumprimento e monitoramento posterior ou acompanhamento das controvérsias) pode trazer como benefícios mensuráveis (i) a mitigação de riscos não previstos decorrentes de não conformidades com a lei e consequentemente em custos não necessários decorrentes das sanções pecuniárias aplicáveis, (ii) redução das controvérsias (questionamentos e autuações) e dos custos delas decorrentes, (iii) redução das incertezas no processo de tomada de decisão ou análise prévia das incertezas que são assumidas pela sociedade, proporcionando avaliação diligente e alinhada às políticas gerais de gestão de risco da sociedade. Preferencialmente, tal como já é usual em outros aspectos afeitos à Governança Corporativa, sugere-se a formalização de Política Tributária, com a redação dos princípios que a sociedade empresarial deseja observar, bem como a política de gestão de riscos desta natureza que deverá estar sempre alinhada com todas as demais políticas da sociedade.

Além dos benefícios mensuráveis, a preservação da reputação corporativa está também associada às questões tributárias, notadamente à percepção geral da comunidade (sociedade) sobre o cumprimento da capacidade contributiva de cada entidade empresarial. Esta questão tem uma evidência mais destacada no exterior, não tendo sido observadas repercussões públicas nesse sentido no Brasil. As tendências sugerem, contudo, que o conceito de bem estar social dirige a sociedade para incluir a contribuição de cada empresa para o financiamento das atividades do Estado, por meio do pagamento justo de tributos, como parte da avaliação reputacional.

A Governança Corporativa Tributária eficaz deve considerar os aspectos de gestão e associá-los aos aspectos jurídicos que envolvem a matéria tributária.

As boas práticas de Governança Corporativa Tributária devem prever mecanismos que assegurem que as decisões estratégicas que envolvam riscos ou incertezas tributárias sejam analisadas a partir do devido envolvimento da administração executiva, bem como dos Conselhos de Administração diretamente ou por meio de seus comitês de assessoramento. A compreensão sobre as peculiaridades dos serviços jurídicos prestados por terceiros e a definição e observância de critérios rigorosos para o credenciamento, contratação,

monitoramento e acompanhamento da atividade dos prestadores de serviços jurídicos é outro fator relevante na Governança Corporativa Tributária.

No que tange aos aspectos jurídicos que balizam as práticas diferenciadas de Governança Corporativa Tributária o ponto de partida sempre será a garantia do bom entendimento do Sistema Tributário Brasileiro, desde as normas constitucionais, bastante detalhadas no Brasil, passando pelos princípios gerais e tributários, até o conhecimento dos demais elementos que podem informar o contribuinte e auxiliá-lo no processo de avaliação de incertezas e mitigação de riscos.

Estar atento para a evolução do Direito Tributário, por meio da jurisprudência e da aplicação das técnicas de interpretação e integração das mudanças legislativas frequentemente observadas no Brasil faz parte do rol de elementos abrangidos pelas melhores práticas de governança.

Por fim, não se pode olvidar a crescente relevância da conformidade em relação aos deveres instrumentais, ou obrigações acessórias que se prestam a garantir a transparência na relação Fisco-contribuinte. Instrumentos de checagem constante da consistência de informações prestadas ao Fisco, da conformidade e observância de todas as obrigações é parte substancial dos requisitos de governança no que tange à matéria tributária.

Há muito a ser desenvolvido na pesquisa acadêmica e na prática empresarial sobre a Governança Corporativa Tributária. Acompanhar a evolução da iniciativa australiana e a análise dos resultados alcançados naquele e em outros países que estão buscando alterar o paradigma da relação Fisco-contribuinte é um dos desdobramentos sugeridos sob o prisma científico. A experiência australiana abre a oportunidade de pesquisas científicas futuras sobre a eficácia deste novo paradigma que valoriza a governança tributária como forma de promoção de uma política tributária mais eficiente, justa e racional.

Em relação à prática empresarial, conclui-se pela oportunidade de inserir de maneira mais formal a Governança Corporativa Tributária nos manuais e códigos de condutas corporativos, estabelecendo políticas e principalmente princípios, que sejam adotados plenamente de forma a conduzir de maneira uniforme as atividades de gestão e controle e minimizar as dificuldades e conflitos inerentes ao processo de tomada de decisão. A adoção efetiva das boas práticas de Governança Corporativa Tributária depende da liderança da organização estar comprometida com os princípios norteadores e com a estrita observância das regras que deles decorrem, de modo a engajar os demais níveis da organização neste mesmo propósito.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LIVROS, ARTIGOS E BIBLIOGRAFIA EM GERAL

ALM, James et. al. *Rethinking the Research Paradigms for Analysing Tax Compliance Behavior*. Tulane University, Department of Economics, Jul. 2012 (Tulane Economics Working Paper Series 1210). Disponível em: <<https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/1210.html>>. Acesso em: 1 nov 2014.

ALM, James; TORGLER, Benno. **Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality**. Tulane Economics Working Paper Series. Working Paper 1207, Tulane University, Department of Economics, 2012. Disponível em: <<https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/1207.html>>. Acesso em: 1 nov. 2014.

ALVES, José Carlos Moreira. As Figuras Correlatas da Elisão Fiscal. In: **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 1, p. 11, Editora Fórum, Belo Horizonte, 2003; idem na palestra inaugural do XVIII Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária, publicada no livro “Pesquisas Tributárias – Nova Série – 10”, coedição do Centro de Extensão Universitária e da Editora Revista dos Tribunais, p. 13, São Paulo, 2004.

AMARAL, Gilberto Luiz do. **Governança Tributária: imprescindível para as empresas**. Disponível em: <<http://www.governanca tributaria.com.br/>>. Acesso em: 8 mar. 2012.

AMARAL, Gilberto Luiz; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. **Governança tributária: princípios e práticas**. 2008. Disponível em: <<http://www.amaraladvogados.com.br/artigoMostra2.php?id=14&PHPSESSID=71faa0ee24b>>. Acesso em: 28 abr. 2014.

AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. **Governança Tributária na prática**. Disponível em: <http://www.governancatributaria.com.br/> Acessado em: 8 maio 2012.

_____. Governança Tributária: Princípios e Práticas. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 22. São Paulo: Dialética, 2008, p. 258-266.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE, Marcos Vinícius Mendonça. **Gestão pela qualidade em bibliotecas universitárias: indicadores de desempenho e padrões de qualidade.** Dissertação (Mestrado Profissional em Sistemas de Gestão) - Universidade Federal Fluminense. Niteroi, 2004. Disponível em: <http://www.bdtd.ndc.uff.br/tde_arquivos/14/TDE-2007-04-17T151438Z-734/Publico/Dissertacao%20MarcosAndrade.pdf>. Acesso em: 22 fev. 2015.

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências.** São Paulo: Atlas, 2004.

_____**Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências.** São Paulo: Atlas. 2011, cap. 3 Disponível em: <http://www.governancacorporativa.com/?page_id=113>. Acesso em: 20 jul. 2014.
ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS COMPANHIAS ABERTAS. Código ABRASCA de Autorregulação e Boas Práticas das Companhias Abertas. Disponível em: <www.abrasca.org.br/Uploads/autoregulacao/codigo_Abrasca_de_Autorregulacao_e_Boas_Praticas_das_Companhias_Abertas.pdf>. Acesso em: 1 maio 2015.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS Gestão de riscos — Princípios e diretrizes. Risk management – Principles and guidelines. Impresso por Petrobrás, 2009. Disponível em: <200.129.168.182:4030/attachments/.../7055/0000077796-ISO31000.pdf>. Acesso em: 29 de nov. 2014.

ASSOCIATION OF BUSINESS PROCESS MANAGEMENT PROFESSIONALS (ABPMP). BPM CBPK. **Guia para o Gerenciamento de Processos de negócio Corpo Comum de Conhecimento. ABPMP BOM CBOK V3.0.**, 2013. Disponível em: <http://c.ymcdn.com/sites/www.abpmp.org/resource/resmgr/Docs/ABPMP_CBOK_Guide_Portuguese.pdf>. Acesso em: 6 jan. 2014.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e aplicações.** 6. ed. São Paulo: Atlas. 2011

AUSTRALIA. Australian Government. Australian Taxation Office. **Taxpayers' charter - What you need to know.** May, 1. 2015. Disponível em: <<https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers--charter/Taxpayers--charter---what-you-need-to-know/>>. Acesso em: 3 jun. 2014.

_____**Taxpayers' charter - what you need to know.** /. Junho, 2010. Disponível em:<<https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers-charter/Taxpayers--charter---what-you-need-to-know/>>. Acesso em 2 dez. 2014.

_____**Guide for tax intermediaries: Good governance and promoter penalty laws.** 2012. Disponível em: <<http://www.ato.gov.au/General/Tax-planning/In>

[detail/Promoter-penalties/Good-governance-and-promoter-penalty-laws/?page=4#Good_governance_principles](http://www.ato.gov.au/Business/large-business/In-Detail/Key-products-and-resources/Large-business-and-tax-compliance-publication/). Acesso em: 29 abr. 2014.

Large business and tax compliance. 2014. Disponível em: <<https://www.ato.gov.au/Business/large-business/In-Detail/Key-products-and-resources/Large-business-and-tax-compliance-publication/>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

Compliance Program 2012-2013. Disponível em: <<https://www.ato.gov.au/Print-publications/Compliance-program-2012-13>>. Acesso em: 5 jun. 2014.

ÁVILA, Humberto. **Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance.** Revista Eletrônica de Direito Administrativo e Econômico (REDAE), Salvador. Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 12. Novembro/dezembro/janeiro de 2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-12-NOVEMBRO-2007-HUMBERTO%20AVILA.pdf>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BANDEIRA, Guilherme Villela de Viana. **Sociedade Informacional, Direito e Democracia: pensando o direito tributário para além da dogmática.** Dezembro, 2011. Núcleo de Estudos Fiscais (NEF). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas – DIREITO GV. Disponível em: <http://nucleodeestudosfiscais.com.br/files/upload/2011/12/07/11-11_guilherme_sociedade-em-rede-direito-e-democracia.pdf>. Acesso em: 2 mar. 2014.

BALDIN, Ricardo. **As áreas de Auditoria Interna, Compliance e Gestão de Riscos na visão do Conselho de Administração.** Disponível em: <<http://www.febraban.org.br/7Rof7SWg6qmyvwJcFwF7I0aSDf9jyV/sitefebraban/Ricardo%20Baldin%20-%20audit%20rio%201%20-%2005.10%20-%2010h30%20-%20As%20Ereas%20de%20auditoria%20interna%20-AUTORIZADO%20PARA%20SITE.pdf>>. Acesso em 15 mar. 2015.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARRETO JR., Valter Pedrosa. **Planejamento Tributário na Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica.** Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Fundação Getulio Vargas – FGV, São Paulo, 2010.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade Tributária de Terceiros: CTN, arts. 134 e 135.** São Paulo: Saraiva, 2014.

BIFANO, Elidie Palma. O Planejamento Tributário Internacional e as Boas Práticas de Governança Corporativa nas Empresas Privadas. **Revista do Direito Tributário Internacional**, ano 2, v. 5, 2007.

_____ As Violações aos Direitos dos Contribuintes e a Edição de um Código (Estatuto) dos Contribuintes. In: PARISI, Fernanda Drumond; TORRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares (coordenadores). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Carrazza**. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 166 – 190.

_____ Governança Tributária na Ótica da Governança Jurídica. In: AMARAL, Gilberto Luiz do, AMARAL, Letícia Mary Fernandes do (Coord.) **Anais do II Congresso Brasileiro de Governança Tributária: diminuição dos riscos tributários e aumento da lucratividade empresarial**. Curitiba: Editora Blanche, 2014. p.117-128.

_____ O Direito Tributário e a Interdisciplinaridade com outros Ramos do Saber. **Revista do Direito Tributário Atual**, n. 30, 2014. São Paulo: Dialética.

BIRD, Richard. **Smart Tax Administration**. Economic Premise, no. 36. The World Bank, 2010. Disponível em <http://siteresources.worldbank.org/INTPREMNET/Resources/EP36.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2015.
Disponível em: <<http://siteresources.worldbank.org/INTPREMNET/Resources/EP36.pdf>>. Acesso em 1 nov. 2014.

BLAINY, Geoffrey. **Uma Breve Histórica do Século XX**. [versão brasileira da edição] – 2. ed. São Paulo, SP: Editora Fundamento Educacional, 2010. p. 99-110.

BOLSA DE VALORES, FUTUROS E MERCADORIAS. Nível 1: Governança Corporativa. [s.d.]. Disponível em: <www.bmfbovespa.com.br/Pdf/Folder_Nivel1.pdf>. Acesso em: 27 jul. 2014.

BORGES, Luiz Ferreira Xavier; SERRÃO, Carlos Fernando de Barros. Aspectos de Governança Corporativa Moderna no Brasil. **Revista do BNDS**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p.111-148, dez. 2005. Disponível em: <http://www.bnDES.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bnDES_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev2405.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2014.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. **Avaliação da gestão tributária a partir de uma perspectiva multidisciplinar**. 2009. 258 f. Tese (Doutorado) - Curso de Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18022010-155046/pt-br.php>>. Acesso em: 17 set. 2014.

CALIJURI, Monica Sionara Schpallir; LOPES, Alexandre Broedel. **Gestão Tributária: uma abordagem multidisciplinar.** São Paulo: Atlas, 2011.

CAMPOS, Vicente Falconi. **Gerenciamento da Rotina do Trabalho do dia-a-dia.** Nova Lima: INDG Tecnologia e Serviços Ltda, 2004.

CANDELORO, Ana Paula Pinho; RIZZO, Maria Balbina Martins de; PINHO, Vinícius. **Compliance 360º: Riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo.** São Paulo: Trevisan Editora Universitária, 2012.

CARNEIRO, Maria Neuenschwander Escosteguy. Due Diligence jurídica garante lisura de operações. In: SUSSEKIND, Carolina Sardenberg, MELO, Cristiano Chaves, FRAGOMENI, Laura (Org.). **Contratos em Espécie. Roteiro do Curso FGV.** 2010. Disponível em: <http://academico.direito-rio.fgv.br/ccmw/images/4/46/Contratos_Jur%C3%ADcicos.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária.** São Paulo: Noeses, 2010.

_____ **Curso de Direito Constitucional Tributário,** 24^a. Ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

CARTAXO, Maria de Fatima. **Prerrogativas e Funções do Contencioso Administrativo Fiscal.** Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) – . Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas – DIREITO GV. São Paulo. 12 de abril de 2013. Disponível em: <http://nucleodeestudosfiscais.com.br/files/upload/2013/04/15/nef-fgv-prerrogativas_funcoes_contencioso_adm_fiscal-_bid-fc_12-04-2013-1-salvo-automaticamente.ppt>. Acesso em: 14 mar. 2014.

CARTAXO, Otacílio Dantas. **Pronunciamento do Secretário da Receita Federal do Brasil realizado na inauguração as novas instalações da Delegacia de Maiores Contribuintes (Demac) da 7ª Região Fiscal, localizada no Rio de Janeiro.** 2010. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/copy3_of_2013/novembro/secretario-inaugura-delegacia-de-maiores-contribuintes-no-rio>. Acesso em: 17 abr. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. In: **Direito Tributário: Estudos Avançados em Homenagem a Edvaldo Brito.** São Paulo, Ed. Atlas, 2014.p. 543-561

_____ Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte. In: **Revista de Direito Tributário.** Ano III, Janeiro/Junho de 1979. Ed. Revista dos Tribunais. 1979. P. 135 a 151.

CASTRO, Hélder Uzêda. **Fatores que Contribuem para o Desenvolvimento da Governança Tributária: um estudo de caso sobre a estruturação da administração**

tributária da Petrobrás. Dissertação (Mestrado em Administração) Universidade Salvador (UNIFACS). Salvador, 2013.

CLAYTON UTZ. Corporate governance and tax: The ATO is changing its approach. Disponível em: <http://www.claytonutz.com/publications/videos/corporate_governance_tax_niv_tadmore.page>. Acesso em 7 jun. 2014.

CÔRREA, Henrique L. CÔRREA, Carlos A. Administração de produção e operações: manufatura e serviços: uma abordagem estratégica. 2 ed. São Paulo: Atlas:2006.

CUNHA, Roberto. O papel do gestor na Governança Tributária. 2012. Disponível em http://www.kpmg.com/br/pt/estudos_analises/artigosepublicacoes/paginas/release-papel-do-gestor-na-governanca-tributaria.aspx. Acesso em 27 de agosto de 2014.

COIMBRA, José. Considerações sobre a Interdisciplinaridade. In PHILLIPI, Arlindo et. al. **Interdisciplinaridade em Ciência Ambientais.** São Paulo, Signus Editora, 2000. Disponível em <http://www.unievangelica.edu.br/files/images/Interdisciplinaridade%20e%20Ci%C3%A3ncia%20Ambientais%20%283%29.pdf>. Acesso em 3 de março de 2015.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Recomendações da CVM sobre Governança Corporativa. 2002. Disponível em: <www.cvm.gov.br/port/public/publ/cartilha/cartilha.doc>. Acesso em: 21 maio 2014.

TOP. O Mercado de Valores Mobiliários Brasileiro. 3. ed. Rio de Janeiro: Comissão de Valores Mobiliários, 2014. Disponível em <http://www.portaldoinvestidor.gov.br/portaldoinvestidor/export/sites/portaldoinvestidor/publicacao/Livro/LivroTOP-CVM.pdf>. Acesso em 5 de novembro de 2014.

DELOITTE TOUCHE TOUMATSU. Corporate Tax Governance. Tax Alert - February 2011. Disponível em http://www.deloitte.com/view/en_NZ/nz/services/tax-services/56fb6f3491acd210VgnVCM3000001c56f00aRCRD.htm. Acesso em 13 de setembro de 2014.

Tax governance – The ultimate compliance solution Meeting the challenge of an expanding regulatory environment. Disponível em: <www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/insights-and-issues/ca-insights-issues-tax-governance.pdf>. Acesso em: 22 fev. 2015.

Lei Sarbanes-Oxley: Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos. 2003. Disponível em <http://www.deloitte.com/assets/Dcom>

Brazil/Local%20Assets/Documents/guia_sarbanes_oxley(1).pdf. Acesso em 17 de junho de 2014.

DERZI, Mizabel. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

DICIONÁRIO AURÉLIO. Disponível em:
<http://www.dicionariodoaurelio.com/Planejar.html>. Acesso em: 24 mar. 2014.

DICKISON, Ben. Tax and Good Governance. **OECD JOURNAL: General Papers**, Vol. 2010/1. 2011. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/tax-and-good-governance_gen_papers-2010-5kgc6cl2zv0q#page2>. Acesso em: 28 mar. 2015.

FAZENDA, Ivani Catarina Arantes. **Integração e interdisciplinaridade no ensino brasileiro Efetividade ou ideologia**. 6^a ed. São Paulo: Ed. Loyola, 2011. Disponível em <http://www.pucsp.br/gepi/downloads/PDF_LIVROS_INTEGRANTES_GEPI/livro_integracao_interdisciplinaridade.pdf>. Acesso em: 3 de mar. 2015.

FERNANDES, EC; VASCONCELLOS, Rd. Política fiscal. São Paulo : Saraiva, 2009., 2009. (Série GVLaw. Direito tributário).

FERRAZ, Fernando Cardoso. **Crise Financeira Global: Impactos na Economia Brasileira, Política Econômica e de Resultados**. Dissertação (Mestrado em Economia). Instituto de Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), 2013. Disponível em: <<http://www.ie.ufrj.br/images/pos-graducao/ppge/FernandoFerraz.pdf>>. Acesso em: 21 jul. 2014.

FIBRIA CELULOSE S.A. Política de Gestão de Riscos. Disponível em http://fibria.infoinvest.com.br/fck_temp/13_58/file/Pol%C3%ADtica%20de%20Gest%C3%A3o%20de%20Riscos_Final_Web.pdf. Acesso em 28 de março de 2015.

FIGUEIREDO, Marcelo. Breves Notas sobre os chamados “Direitos Humanos dos Contribuintes. In: **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Carrazza**. São Paulo. Malheiros, 2014. P. 219 – 231.

FRANCO Jr., Mario Junqueira. Conselho de Contribuintes e Planejamento Fiscal. **Reunião do Comitê de Assuntos Tributários da Associação Brasileira dos Bancos Internacionais (ABBI)**, 2007.

FREITAS, Rodrigo de. É legítimo economizar tributos? Propósito negocial, Causa do Negócio Jurídico e Análise das Decisões do Antigo Conselho de Contribuintes. In

SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento das Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008**. São Paulo, SP. Quartier Latin, 2010. p. 441 a 490.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS (FIPECAF). **Governança Tributária é tema de palestra na FIPECAFI**. Disponível em <http://www.fipecafi.org/news/2013-05/57/d3-governanca-tributaria-tema-palestra-fipecafi.pdf>. Acesso em: 28 de abril de 2014.

FUNDAÇÃO NACIONAL DA QUALIDADE. **Sistema de gestão**. s.d. Disponível em <http://www.fnq.org.br/informe-se/publicacoes/e-books>. Acesso em 29 de dezembro de 2014. GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Claudia. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GIL, Antonio de Loureiro et. al. **Gestão de Tributos na Empresa Moderna**. São Paulo: Senac, 2011.

GIOSA, Lívio Antonio. **Terceirização: Uma abordagem estratégica**. São Paulo. Editora Pioneira Thomson Learning, 2003.

GÓMEZ- ALLER, Jacob Dopico. Posición de garante del compliance officer por infracción del deber de control: uma aproximación tópica. In: ARROYO ZAPATERO, Luis, NIETP Martin, Adán (Dir). **El derecho penal económico en la era compliance**. Valencia: Tirant lo Blanc, 2013, p.191-201.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Desafios da Governança Tributária no Brasil. In: AMARAL, Gilberto Luiz do, AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. (coord.) **Anais do II Congresso Brasileiro de Governança Tributária: diminuição dos riscos tributários e aumento da lucratividade empresarial**. 1ª ed. Curitiba: Editora Blanche, 2014. p. 29-49.

HAENSEL, Taimi. **Brasil deve começar a discutir papel do advogado como gatekeeper. 2014**. Disponível em: <<http://www.insper.edu.br/pos-graduacao/direito/15-anos-insper-direito/artigos/brasil-deve-comecar-a-discutir-papel-do-advogado-como-gatekeeper/>>. Acesso em: 1 maio. 2015.

HOLTHAUSEN, Felipe Santos. **Lançamento de DR por Empresas Brasileiras no Mercado Norte-Americano: valorização de mercado, volatilidade e performance ajustada ao risco**. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas com ênfase em Contabilidade e Finanças). Escola de Administração de Empresas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2001. Disponível em <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/3754/000342588.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 23 jul. 2014.

HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa.** Rio de Janeiro: Objetiva, 2004.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa. 4 ed. São Paulo: IBGC, 2009.

____ Origens da Governança corporativa. Disponível em:
<http://www.ibgc.org.br/inter.php?id=18166>. Acesso em: 21 maio. 2014.

____ Origem da Boa Governança. Disponível em:
<http://www.ibgc.org.br/Secao.aspx?CodSecao=18>. Acesso em: 21 maio. 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA; BOOZ & COMPANY. Panorama da Governança Corporativa no Brasil.

Disponível em:< <http://www.ibgc.org.br/userfiles/GC-Panorama2009.pdf>>. Acesso em: 26 jul. 2014.

INTERNAL REVENUE SERVICES (IRS). Strategic Plan, FY2014-2017. Publication 3744 (Rev. 6-2014) Catalog Number 31685B, Department of the Treasury Internal Revenue Service. Disponível em: < <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3744.pdf>>. Acesso em: 29 nov. 2014.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. 1976. Disponível em:
http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=94043. Acesso em: 21 maio. 2014.

LEITE, Eduardo Oliveira. Monografia Jurídica. 9. ed. edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

LEXISNEXIS-MARTINDALEHUBBELL. Estudo brasileiro sobre relacionamento entre departamentos jurídicos e escritórios de advocacia. 2010. Disponível em:
<http://www.marketingjuridico.com.br/Arquivos/Estudo-brasileiro-sobre-o-relacionamento-entre-departamentos-juridicos-e-escritorios-de-advocacia.pdf>. Acesso em: 22 fev. 2015.
KIRK, J. et.al. Reliability and validity in qualitative research. Beverly Hills: Sage Publications, 1986.

KLEIN, Julie Thompson. Unity of Knowledge and Transdisciplinarity: Contexts of Definition, Theory and the New Discourse of Problem Solving. In: ©Encyclopedia of Life Support Systems (EOLSS). **Unit of Knowledge (In Transdisciplinary Research for**

Sustainability). Vol. I. Ed. Gertrude Hirsch Hardona. 2009. p. 35-69. Disponível em: <<http://www.eolss.net/sample-chapters/c04/e6-49-01.pdf>>. Acesso em: 4 mar. 2015.

KPMG. **Tax Governance.** Diversas obras contidas no website <https://www.kpmginstutes.com/tax-governance-institute/>. Acesso em 28 de abril de 2014.

MACHADO, Guilherme A. Witte Cruz. **ABNT NBR ISO 31000 – Gestão de Riscos – Princípios e Diretrizes.** Novembro, 2013. Disponível em: <<http://pt.slideshare.net/gwitte/apresentao-abnt-nbr-iso-31000>>. Acesso em: 29 dez. 2014.

MACHADO, Cláudio Moraes. A Importância dos Preceitos de Governança Corporativa e de Controle Interno: Sobre a Evolução e a Internacionalização das Normas de Contabilidade e Auditoria. **Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul.** Porto Alegre. 2011. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_governanca_corporativa1.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2015.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia: edição compacta.** [Tradução Allan Vidigal Hasting]; revisão técnica Carlos Roberto Martins Passos. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MARSHAW, Jerry Louis, *Accountability and Institutional Design: Some Thoughts on the Grammar of Governance*. Yale Law School, Public Law Working Paper No. 116; PUBLIC ACCOUNTABILITY: DESIGNS, DILEMMAS AND EXPERIENCES, Michael Dowdle, ed., Cambridge University Press, Chapter 5, pp. 115-156, 2006. Disponível em: <[SSRN: http://ssrn.com/abstract=924879](http://ssrn.com/abstract=924879)>. Acesso em: 29 ago. 2014.

McCALMAN, Patrick; WALKER, Robyn. **Corporate Tax Governance.** Fevereiro, 2011. Disponível em: <http://www.deloitte.com/view/en_NZ/nz/services/tax-services/56fb6f3491acd210VgnVCM3000001c56f00aRCRD.htm>. Acesso em: 30 ago. 2014.

McCLELLAND, Jonhn. Five Things an Economist Thinks Are Important in Analyzing the Domestic Production Deduction: What Accountants and Lawyers Should Know About Economists. **National Tax Journal.** v. LIX, n. 3 September 2006. Disponível em:<<http://www.ntanet.org/NTJ/59/3/ntj-v59n03p579-84-five-things-economist-thinks.pdf>>. Acesso em: mar. 2015. p. 579-584.

MESSIAS, Lorreine. **O elevado grau de litigiosidade no Brasil: : diagnóstico e medidas de encaminhamento.** Apresentação elaborada para o Seminário “O Aumento do Passivo Tributário – Causas e Soluções”, da FIESP. Núcleo de Estudos Fiscais (NEF). Escola de

Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas – DIREITO GV. São Paulo. 2014. Disponível em: <<http://www.nucleodeestudosfiscais.com.br/pesquisas>>. Acesso em: 1 nov. 2014.

_____ **O elevado grau de litigiosidade no Brasil: : diagnóstico e medidas de encaminhamento.** Trabalho de Conclusão de Curso. (Especialização em Direito Tributário). Escola de Direito de São Paulo. Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2014. Disponibilizado pela Autora.

MICHAELIS. Disponível em:

<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=governan%EA%7a>. Acesso em: 21 maio. 2014.

MILLS, Andrew. *I've looked at tax from both sides now.* Discurso dirigido ao Tax Institute of Australia Victoria Second Annual Tax Forum. Melbourne, Austrália, 10 de outubro de 2014. Disponível em: <<https://www.ato.gov.au/Media-centre/Speeches/Other/I-ve-looked-at-tax-from-both-sides-now/>>. Acesso em: 15 mar. 2015.

MILLS, Lillian F. Five things economists and lawyers can learn from accountants: an illustration using the domestic production activities deduction. **National Tax Journal.** v. LIX, n. 3. sept. 2006. Disponível em <http://www.freepatentsonline.com/article/National-Tax-Journal/154693770.html>. Acesso em: 3 mar. 2015.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Programa de Modernização Integrada do Ministério da Fazenda de 2014.** Disponível em http://www.pmimf.fazenda.gov.br/frentes-de-atuacao-do-pmimf/riscos/arquivos_para_download/pmimf_-11092014-v1-2.pdf. Acesso em: 10 abr. 2015.

_____ **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional.** Rio de Janeiro: IBGE, 1954.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1984. 937 p.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandre Broedel (coord). Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

NASSAU, Milton Ribeiro. **Aspectos jurídicos da governança corporativa.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

NEUMAN, Stevanie S. and Omer; THOMAS, C.; SHMIDT, Andrew. **Examining the Association between Tax Risk and Tax Outcomes.** 2014. Disponível em:

<<http://ssrn.com/abstract=2215129> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2215129>>. Acesso em: 22 fev. 2015.

NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

_____. **Hipótese de Incidência** Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

_____. Relação Jurídica Tributária no modelo de Código Tributário para a América Latina. In: BALEIRO, Aliomar et. al.. **Proposições Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária. 1975. p 129-150.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. **Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias**. 2^a. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.

OLIVEIRA, Malena. **Índice de governança acumula alta de 17% em cinco anos**. O Estado de São Paulo. Caderno Especial E&N Governança. Ed. de 3 de fev. 2015. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/governanca,indice-de-governanca-acumula-alta-de-17-em-cinco-anos,1628464>>. Acesso em: 13 abr. 2015.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar n. 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 245-278.

_____. O empresário, a sociedade empresária, a sociedade simples e a responsabilidade tributária perante o CTN e o Código Civil de 2002. **Revista de Direito Tributário**, n. 90, Malheiros, 2003. p. 35-66.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de.; MATOS, Gustavo Martin; BOZZA, Fabio Piovesan. Intepretação e Aplicação da Lei Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.) **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2010. p. 356-394.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Citizen-State Relations: Improving governance through tax reform.* 2010. Disponível em <http://www.oecd.org/dac/governance-development/46008596.pdf>. Acesso em 29 de abril de 2014.

_____ **Os Princípios da OCDE sobre o Governo das Sociedades.** 2004. Disponível em <http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/33931148.pdf>. Acesso e, 29 de abril de 2014.

_____ **Governance, Taxation and Accountability: issues and practices.** 2008. Disponível em <http://www.oecd.org/dac/governance-peace/governance/docs/39440469.pdf>. Acesso em 29 de abril de 2014.

_____ **Forum on Tax Administration Information Note General Administrative Principles: Corporate governance and tax risk management.** Julho de 2009. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/administration/43239887.pdf>. Acesso em 21 de julho de 2014.

_____ **Relatório Oficial da OCDE sobre a Governança Corporativa na América Latina.** Versão em português traduzida por Pinheiro Neto Advogados. s.d. Disponível em http://www.ecgi.org/codes/documents/latin_america_pt.pdf. Acesso em: 21 jul. 2014.

OWENS, Jeffrey. **GOOD CORPORATE GOVERNANCE: THE TAX DIMENSION.** 2008. Disponível em <http://www.itdweb.org/documents/Owens.pdf>. (Internation Tax Dialogue – ITD). Acesso em 29 de abril de 2014.

PADOVEZE, Clovis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação.** São Paulo: Thomson Learning, 2003.

PENHA, José Carlos. **Estudo de Caso da Percepção do Corpo Diretivo de uma Multinacional Oriental quanto à Implementação dos Requisitos da Lei Sarbanes-Oxley.** Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP. São Paulo, 2005. Disponível em: <http://200.169.97.106/biblioteca/tede//tde_arquivos/3/TDE-2012-02-13T153251Z-403/Publico/Jose_Carlos_Penha.pdf>. Acesso em: 9 nov. 2014.

PEROBA, Luiz Roberto. Transparência e a Relação entre Fisco e Contribuinte. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz et. al. (coord.). **Transparência Fiscal e Desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho.** São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013. p. 315-328.

PISA, Beatriz Jackiu. **Uma proposta para o desenvolvimento do índice de avaliação da governança pública (IGovP): instrumento de planejamento e desenvolvimento do estado.** 2014. 222 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Publica) – Universidade

Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2014. Disponível em: <http://repositorio.utfpr.edu.br:8080/jspui/handle/1/818>. Acesso em 29 de julho de 2014.

PLESKO, George A. **Multidisciplinary Issues in Corporate Tax Policy**. National Tax Journal. Vol. LIX, No. 3. September 2006. p. 599-610. Disponível em [http://ntj.tax.org/wwtax%5Cntjrec.nsf/07D1C32171198467852572290044C0F7/\\$FILE/Article%2013-Plesko.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax%5Cntjrec.nsf/07D1C32171198467852572290044C0F7/$FILE/Article%2013-Plesko.pdf). Acesso em: 17 set. 2014.

PORTER, Michel E. A Nova Era da Estratégia. In: JULIO, Carlos Alberto e SALIBI NETO, José. **Estratégia e Planejamento: autores e conceitos imprescindíveis**. [s.l]: Publifolha, 2002. (Coletânea HSM Management).

_____**Competição: estratégias competitivas essenciais**. 10. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

_____**Estratégia competitiva. Técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1991.

POUPART, Jean, DESLAURIERS, Jean-Pierre, GROULX, Lionel-H., LAPERRIÈRE, Anne, MAYER, Robert, PIRES, Alvaro. **A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos**. Tradução Ana Cristina Nasser. 2ª edição. Petrópolis, RJ. Ed. Vozes, 2010.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Lifting the fog. Accounting for uncertainty in income taxes**. [s.d]. Disponível em: <<http://www.webpages.uidaho.edu/Acct592/CourseMaterials/Lecture%20Notes/Deferred%20Taxes/lifting-fog-FIN48.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

_____**Total Tax Contribution Surveying the Canadian Council of Chief Executives. 2014**. Disponível em: http://www.pwc.com/en_CA/ca/corporate-tax/publications/pwc-total-contribution-survey-2014-04-en.pdf. Acesso em: 1 abr. 2015.

_____**Dataline 2006-18: interpretive guidance on fasb interpretation no. 48, accounting for uncertainty in income taxes, and related implementation issues**. 2006. Disponível em: <<http://www.cfodirect.com>>. Acesso em: 13 jul. 2006.

_____**Total Tax Contribution Surveying the Canadian Council of Chief Executives. 2014**. Disponível em: <http://www.pwc.com/en_CA/ca/corporate-tax/publications/pwc-total-contribution-survey-2014-04-en.pdf>. Acesso em: 1 abr. 2015.

_____**Tax Transparency Building Public Trust: A review of tax reporting in**

the UK's largest companies. 2012. Disponível em: <http://www.pwc.co.uk/en_uk/uk/assets/pdf/tax-transparency-framework.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2014.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (PCAOB) – Audit Standard n. 5. **An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements.** Washington. USA. 2007. Disponível em: <http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20021/2007-06-12_Release_No_2007-005A.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2015.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina. **Metodologia. Jurídica: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso.** 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2013.
QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. **Monografia Jurídica Passo a Passo.** São Paulo: Ed. Método, 2015.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito.** 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2015, quantidade, principais operações fiscais e os valores esperados de recuperação de crédito tributário. Resultados de 2014.** 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/12015_03_05-plano-anual-da-fiscalizacao-2015-e-resultados-2014.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2015.

_____. **Memória da Receita Federal. Curiosidades da Evolução do Imposto de Renda.** (s.d.) Disponível em: <<http://hom.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/curiosidades/curiosidades.asp>>. Acesso em: 10 abr. 2015.

_____. **Programa de Recuperação Fiscal – Refis.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/Refis/refis.htm>

RÊGO, Andressa Guimarães Torquato F. **Reforma Tributária Viável Obrigações Acessórias e SPED: problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias.** 2011. Núcleo de Estudos Fiscais – NEF. Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas – DIREITO GV Disponível em: <http://nucleodeestudosfiscais.com.br/files/upload/2011/12/07/11-11_andressa-torquato-pesquisa-obrigacoes-acessorias-e-sped.pdf>. Acesso em: 2 maio. 2014.

RESENDE, Vanessa. Estratégias para o desenvolvimento. **Revista FENACON: Sistema SESCAP/SESCON.** Ano XIV. Março-Abril, 2012. p. 27-28. Disponível em: <www.fenacn.org.br/revista_fenacn/revista150/edicao150.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2014.

ROBECOSAM. **Corporate Sustainability Assessment. DJSI 2014 - Test Companies TRT Test Company SAM.** Disponível em: <<http://www.robecosam.com/images/sample-questionnaire.pdf>>. Acesso em: 28 de mar. 2015.

RODRIGUES, José Antônio, MENDES, Gilmar de Melo. **Governança Corporativa: estratégia para geração de valor.** Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004.

SALLES Jr., Carlos Alberto Côrrea et. al. **Gerenciamento de Riscos em Projetos.** 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

SALAMA, Bruno Meyerhof. **O Fim da Responsabilidade Limitada no Brasil – História, Direito e Economia.** São Paulo: Editora Malheiros, 2014.

SILVA, Letícia Medeiros; MACHADO, Silvana de Borba Zorn. **Um Estudo sobre os Impactos da Lei Sarbanes-Oxley na Área de Auditoria Interna de uma Empresa Brasileira com Ações Negociadas nos Estados Unidos.** In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, 23-29. ago. 2012. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/555.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2014.(Trabalho apresentado).

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário, **Revista Dialética de Direito Tributário.** n. 232, São Paulo, 2015. p. 103-115.

SCHULZE, Clenio Jair. **O princípio da eficiência e a governança fiscal e tributária.** s.d. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10922>. Acesso em: 15 mar. 2015.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança Corporativa no Brasil e no Mundo: teoria e prática.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2010

SMITH, Adam. **Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações II.** 3. ed. (tradução e notas Luís Cristóvão de Aguiar). Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1999.

SOUZA, Joana Siqueira de. **Modelo para identificação e gerenciamento do grau de risco de empresas – MIGGRI.** Dissertação (Tese de Doutorado submetida ao Programa de Pós-Graduação). Faculdade de Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2011. Disponível em:

<<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/37368/000820144.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 29 dez. 2014.

SUPERINTENDÊNCIA NACIONAL DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. Guia PREVIC de Melhores Práticas de Governança para Entidades Fechadas de Previdência Complementar. Brasília, 2012. Disponível em: <http://www.previdencia.gov.br/arquivos/office/1_130730-162556-548.pdf>. Acesso em: 1 maio. 2015.

TANG, Tanya Y. H.; FIRTH, Michael. Can Book-Tax Differences Capture Earnings Management and Tax Management? Empirical Evidence from China. **The International Journal of Accounting, Forthcoming**. Setembro, 2010. Disponível em <SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1679190>>. Acesso em: 17 set. 2014.

TANZI, Vito. Complexidade na Tributação: Origem e Consequências. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et. al. (Coord.). **Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isais Coelho**. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 199-235.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **Estatuto do Contribuinte**. 2004. Disponível em: <<http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs505.pdf>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

THE BUSINESS DICTIONARY. Dicionário eletrônico da língua inglesa. Disponível em: <<http://www.businessdictionary.com/definition/accountability.html#ixzz30IqPpnpV>>. Acesso em: 28 abr. 2014.

TOGNETTI, Marilza Aparecida Rodrigues. **Metodologia da Pesquisa Científica**. Serviço de Biblioteca e Informação do Instituto de Física de São Carlos (IFSC –SBI), 2006. Disponível em: http://materiaprima.pro.br/extensao/pesquisa/metodologia_pesquisa_cientifica.pdf. Acesso em: 20 jul. 2014.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____ **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Pesquisas Tributárias – Nova Série**. n. 11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 74-76.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TRUBEK, David M. **Developmental States and the Legal Order: Towards a New Political Economy of Development and Law**. Univ. of Wisconsin Legal Studies Research Paper No. 1075, 2008. Disponível em: <SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1349163> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1349163>>. Acesso em: 28 nov. 2014.

ULTRAPAR PARTICIPAÇÕES S.A. **FORMULÁRIO 20-F**. 2013. Disponível em: <<http://www.ultra.com.br/RI>ShowSEC.aspx?IdCanal=S1ntsaCgkmXkmocgA7/+GQ>>. Acesso em: 28 fev. 2015.

VASCONCELLOS, Roberto França de. Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária. In: **Direito Tributário: Política Fiscal**. São Paulo, Ed. saraiva, 2009. p. 145-188

VIDIGAL, Geraldo de Carmargo. **Fundamentos do Direito Financeiro**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1973.

VIOLIN, Marcio Cesar. Estatuto do Contribuinte. Espaço de inserção no sistema jurídico tributário brasileiro. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 14,n. 2064, 24 fev. 2009. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/12376>>. Acesso em: 29 de nov. 2014.

VIVEIROS DE CASTRO, Flávia de Almeida [et. al.]. **Gestão e Planejamento de Tributos**. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2011.

WILLIS&ADAMS. CPAs **Audit Manual Excerpt: Reporting on Internal Control Guidelines -- Audit Policy for Identifying Significant Accounts and Locations, and Evaluating Control Deficiencies**. Disponível em: <http://highered.mheducation.com/sites/dl/free/0078025435/928516/WA_ICFR_Guidelines_8e.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2015.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DOCUMENTOS JURÍDICOS E NORMATIVOS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. ABNT NBR ISO 31000. 30 de novembro. Disponível em: <200.129.168.182:4030/attachments/.../7055/0000077796-ISO31000.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2015.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Circular nº 3171, de 30 de dezembro de 2002. Estabelece procedimentos para reconhecimento, registro contábil e avaliação de créditos tributários e obrigações fiscais deferidas. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/2002/pdf/circ_3171_v1_O.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2015.

BRASIL. Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em 15 de abril de 2015.

BRASIL. Superior Tribunal Federal de Justiça. Recurso Especial 946.707-RS, Ac. nº 2004.71.10.003965-9/RS).

BRASIL. Decreto-lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em 15 de abril de 2015.

BRASIL. Decreto-lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, em todo o território nacional. Disponível em <http://www3.dataprev.gov.br/SISLEX/paginas/24/1938/960.htm>. Acesso em 17 de abril de 2015.

BRASIL. Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943. Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5844.htm>. Acesso em: 17 abr. 2015.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 15 abr. 2015.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 15 abr. 2015.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 15 abr. 2015.

BRASIL. Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm>. Acesso em: 15 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm>. Acesso em: 17 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 17 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6385.htm>. Acesso em: 17 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de setembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 15 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. Dispõe sobre Impostos e Contribuições Federais, Disciplina a Utilização de Cruzados Novos, e dá outras Providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8218.htm. Acesso em: 17 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 8.880, de 27 de maio de 1994. Dispõe sobre o Programa de Estabilização Econômica e o Sistema Monetário Nacional, institui a Unidade Real de Valor (URV) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8880.htm>. Acesso em: 17 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm>. Acesso em: 17 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá

outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 17 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997. Lei Geral das Telecomunicações. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9472.htm. Acesso em 17 de abril de 2015.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm. Acesso em: 17 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm>. Acesso em: 17 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 15 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 17 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. Dispõe sobre diversos regimes especiais e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm>. Acesso em: 17 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012. Código de Defesa do Consumidor. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm>. Acesso em: 17 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição – RTT e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 17 abr. 2105.

BRASIL. Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de

ações de empresas pequenas e médias e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm>. Acesso em: 17 abr. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.055, de 7 de outubro de 2005. Disponível em <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=rescfc1055comite>. Acesso em: 17 abr. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.003, de 19 de agosto de 2004. Dispõe sobre Informações de Natureza Social e Ambiental. Disponível em <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=rescfc1003nbct15>. Acesso em 17 de abril de 2017.

CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. Resolução nº 3059, de 20 de dezembro de 2002. Dispõe sobre registro contábil de créditos tributários das instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil. Disponível em: <<http://www.diariodasleis.com.br/busca/exibalink.php?numlink=1-10-34-2002-12-20-3059>>. Acesso em: 17 abr. 2017.

CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. Resolução CMN nº 3.380, de 29 de junho de 2006. Dispõe sobre a implementação de estrutura de gerenciamento do risco operacional. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2006/pdf/res_3380_v3_P.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2015.

MINAS GERAIS. Lei nº 13.515, de 7 de abril de 2000. Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l13515_2000.htm>. Acesso em: 17 abr. 2015.

PARANÁ. Lei Complementar nº 107, de 11 de janeiro de 2005. Estabelece normas gerais sob direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com a administração fazendária do Estado do Paraná. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=exibir&codAto=7416&codItemAto=63615>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 341, de 15 de julho de 2003. Institui a Declaração de Operações com Cartões de Crédito (Decred) e dá outras providências. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=1523>>. Acesso em: 17 abr. 2015.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 985, de 22 de dezembro de 2009.** Institui a Declaração de Serviços Médicos (Dmed). Disponível em:<http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2009/in9852009.htm>. Acesso em 17 de abril de 2015.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 1.154, de 12 de maio de 2011.** Dispõe sobre a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, considerada vinculada ou residente em país ou dependência com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, e sobre a dedutibilidade de despesas gerais incorridas por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2011/in11542011.htm>>. Acesso em: 17 abr. 2105.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.** Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=46030>>. Acesso em: 17 abr. 2015.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa SRF nº 476, de 13 de dezembro de 2004.** Dispõe sobre o Despacho Aduaneiro Expresso (Linha Azul). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15385>>. Acesso em: 17 de abr. 2015.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal do Brasil. **Portaria n. 35, de 8 de janeiro de 2015.** Dispõe sobre a divulgação de minutas de ato normativo para contribuições pública. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=60000>>. Acesso em: 17 abr. 2015.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal do Brasil. **Portaria nº 2.356, de 14 de dezembro de 2010.** Estabelece parâmetros para a indicação das pessoas jurídicas a serem submetidas ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado e especial no ano de 2015 e dá outras providências.

SÃO PAULO. Lei Complementar 939, de 3 de abril de 2003. Institui o código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte no Estado de São Paulo. Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/ouvidoria/legis04.shtm>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

SANTA CATARINA. Lei nº Complementar 313, de 22 de dezembro de 2005. Institui o Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina e adota outras providências. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2005/lc_05_313.htm>. Acesso em: 15 de abril de 2015.

ANEXOS

ANEXO A

Lista de Empresas Brasileiras com ADRs e ADS listados em bolsas nos Estados Unidos

| Empresa | Código |
|-----------------------|--------|
| Ambev (O) | ABEV |
| Banco Bradesco (O) | BBDO |
| Banco Bradesco (P) | BBD |
| Brasilagro (O) | LND |
| Braskem (P) | BAK |
| BRF (O) | BRFS |
| Cemig (O) | CIGC |
| Cemig (P) | CIG |
| Copel (P) | ELP |
| CPFL Energia (O) | CPL |
| Eletrobras (O) | EBR |
| Eletrobras (P) | EBRB |
| Embraer (O) | ERJ |
| Fibria Celulose (O) | FBR |
| Gafisa (O) | GFA |
| Gerdau (P) | GGB |
| Gol (P) | GOL |
| Itaú Unibanco (P) | ITUB |
| Oi (O) | OIBRC |
| Oi (P) | OIBR |
| Pão de Açúcar (P) | CBD |
| Petrobras (O) | PBR |
| Petrobras (P) | PBRA |
| Sabesp (O) | SBS |
| Santander BR - 1 UNIT | BSBR |
| Sid. Nacional (O) | SID |
| Telefônica Brasil (P) | VIV |
| TIM Part. (O) | TSU |
| Ultrapar Part. (O) | UGP |
| Vale (O) | VALE |
| Vale (P) | VALEP |

Fonte: Valor Econômico¹⁹⁵

¹⁹⁵ Disponível em <http://www.valor.com.br/valor-data/tabela/5792/adr-brasil>. Acesso em 16 de fevereiro de 2015.

ANEXO B

Formulário de Consentimento Livre e Esclarecido

[NOME DA SOCIEDADE] foi escolhida para participar de um projeto de pesquisa sobre a governança tributária como requisito para o exercício da atividade empresarial. A participação se fará através de entrevista com o representante da sociedade previamente indicado.

As seguintes informações são de suma importância para a Sociedade e para o entrevistado.

A pesquisa será conduzida pela aluna **Luciana Ibiapina Lira Aguiar** do Mestrado Profissional em Direito e Desenvolvimento (linha de Direito Tributário) da pós-graduação *stricto sensu* da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, que realiza dissertação sobre o tema sob orientação da Prof^a. Elidie Palma Bifano.

A entrevista será gravada, se expressamente autorizado. Nesse caso, o entrevistado pode escutar a gravação e solicitar que seja no todo ou em parte destruída. Caso não seja concedida autorização para a gravação, as anotações feitas pela pesquisadora poderão ser disponibilizadas para a sociedade entrevistada e para o próprio entrevistado.

A participação nesta pesquisa exigirá aproximadamente 60 minutos do tempo do entrevistado.

A [NOME DA SOCIEDADE] também tem o direito de deixar de responder a qualquer das perguntas formuladas. As informações obtidas com a participação da [NOME DA SOCIEDADE] serão utilizadas para fins estritamente acadêmicos relacionados à elaboração e divulgação de relatórios de pesquisa, bem como produtos relacionados, como artigos e livros.

Se houver qualquer aspecto desta pesquisa ou da participação do (a) [NOME DA SOCIEDADE] que esteja obscuro ou que você não tenha compreendido, se você tiver qualquer dúvida ou quiser relatar algum problema relacionado à pesquisa, por favor, entre em contato com a Coordenadoria de Pesquisas da DIREITO GV, através do telefone (11) 3799-3310, do e-mail pesquisa.direitogv@fgv.br, ou de carta para o endereço Rua Rocha, 233, sala 1107, CEP. 01330.000.

Por esses meios, o (a) [NOME DA SOCIEDADE], através de seus representantes, poderá tirar quaisquer dúvidas relativas aos seus direitos como Participante da pesquisa em

questão. Uma cópia preenchida e assinada deste formulário de Consentimento ficará em seu poder.

CONSENTIMENTO EM PARTICIPAR

Eu, _____, em nome do(a)[NOME DA SOCIEDADE],
confirmo o consentimento em participar da pesquisa supramencionada.

() Sim, dou ao pesquisador permissão para usar o nome da sociedade entrevistada, ao citar o material proveniente de minha entrevista.

() Não, eu prefiro que nome o nome da sociedade não seja mencionado e que o pesquisador utilize um pseudônimo.

Assinatura do(a) Representante da [NOME DA SOCIEDADE ENTREVISTADA]

Data

Assinatura do(a) Pesquisador(a)

Data

Assinatura do(a) Orientador(a)

Data

ANEXO C

Roteiro de Entrevista Semiestruturada

Aspectos conceituais

A partir da compreensão do conceito de governança corporativa proposto pelo IBGC, conhecimento de suas origens e de seus princípios básicos, bem como da verificação das diferentes definições de governança tributária constantes na doutrina brasileira e internacional propõe-se uma especial designação para **Governança Corporativa Tributária**, cujo conceito proposto é o exposto a seguir:

Governança Corporativa Tributária é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, no que tange ao planejamento, organização e cumprimento de obrigações principais e acessórias de natureza tributária, incluindo (i) as relações internas (intra-sociedade ou grupo) e as diretrizes emanadas pelos órgãos de gestão e controle, a Diretoria e o Conselho de Administração, bem como (ii) as relações externas entre sociedade e as autoridades competentes e outros *stakeholders*, respeitados os princípios básicos da Governança Corporativa.

Em relação ao conceito acima exposto, considerando o entendimento da Companhia acerca da Governança, indaga-se:

1. Há algum aspecto abrangido nos sistemas de governança tributária da Companhia que não tenha sido capturado na definição? Em caso positivo, peço detalhar/criticar a definição.

2. De acordo com os resultados da pesquisa teórica desenvolvida, os princípios da governança corporativa se aplicam integralmente à governança corporativa tributária. Em relação a estes princípios indaga-se:

2.1 Responsabilidade corporativa: como este princípio se traduz na prática do dia a dia da Companhia? (ex. observância das leis, no cumprimento tempestivo e preciso das obrigações, de modo a evitar custos com penalidades e garantias a débitos tributários, entre outras consequências).

O cumprimento da obrigação tributária é visto como uma forma de responsabilidade social, incluído assim no rol de preocupações ou de políticas que visam construir a reputação corporativa da Companhia? Como isso se manifesta na prática?

2.2 Transparência: “informar, deixar informar e exigir a informação” - na matéria tributária a transparência se exerce por meio da busca e manutenção de condições necessárias para que sejam geradas informações suficientes e confiáveis, de forma tempestiva e segura (i) ao mercado por meio dos demonstrativos contábeis (no caso de sociedades sujeitas a este tipo de obrigação) ou (ii) às autoridades por meio dos demonstrativos fiscais exigidos tais como declarações fiscais (ex. DIPj, DCTF, PERDCOMP) e ainda pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Quais são as diretrizes básicas da Companhia, em seu sistema de governança voltadas a observância desse princípio? Como a verificação de seu cumprimento se dá na prática?

2.3 Prestação de Contas (Accountability): consiste na obrigação de prestação de contas imputada aos administradores. No caso da governança tributária, este princípio deve ser observado tanto nos níveis internos da estrutura corporativa, desde o Conselho de Administração, passando por diretoria e gestores alocados aos departamentos como contabilidade, tributário, jurídico, controles internos entre outros, como também para as autoridades fiscais, sempre que requerido.

(i) Quanto ao accountability níveis internos: considerando as complexidades inerentes ao cumprimento desse princípio pelo envolvimento de diversos níveis da companhia e departamentos (áreas de conhecimento, etc), indaga-se como a Companhia lida com esse tema, buscando aprimorar o processo de governança corporativa tributária.

(ii) Nos órgãos de administração e de controle (conselho de administração, comitê de auditoria, conselho fiscal, etc) há a preocupação em ter algum membro especializado em matéria tributária? Há órgãos estatutários (ex. comitê de auditoria) ou não estatutários (ex. comitê tributário) que assessoram permanentemente a administração ou o Conselho sobre a matéria tributária? Em caso de resposta positiva, poderia discorrer sobre o funcionamento? Como são reportados e tratados os temas tributários nesses órgãos colegiados? Poderiam citar exemplos?

(iii) A Companhia nota crescimento no interesse dos stakeholders por assuntos tributários (carga tributária, impacto dos tributos nos negócios, litígios dessa natureza)? Em que ocasiões

esse interesse é percebido (conferências de RI, análise de demonstrações contábeis, assembléias, análises prévias de investidores ou clientes)?

2.4 Além dos princípios gerais aplicados à governança corporativa, a pesquisa sugeriu a inclusão do princípio da eficiência, termo que na sua acepção jurídica está vinculado a três pilares: justiça, ética e moralidade. A ideia de eficiência, usualmente agregada à noção de resultados positivos e lucratividade, decorreria da simplificação de normas e procedimentos, estabelecida em nível legislativo, representando redução de custos tanto para a “máquina estatal” como para a atividade privada, sobretudo no campo da tributação. No que tange ao aspecto da governança corporativa tributária, o resultado eficiente consistiria na otimização da utilização dos recursos escassos, respeitando os princípios legais aplicáveis às situações – no caso dos tributos – legalidade, isonomia, segurança jurídica, proporcionalidade, capacidade contributiva, entre outros.

A Companhia tem este entre seus princípios de governança? Como ele se manifesta na matéria tributária? Se possível, exemplificar as situações cotidianas da vida empresarial e os mecanismos de governança que visam assegurar a observância desse princípio.

Aspectos Práticos

1. Avaliação de riscos de natureza tributária

Os riscos tributários são avaliados, mensurados e acompanhados por que tipo de estrutura? Há especialistas nas áreas de controles internos, auditoria interna para esse tipo de tema?

Qual é o nível de envolvimento da administração nessa avaliação? Há definições de alçadas? O modelo SOX/FIN48 é utilizado como referência para definição de matriz de riscos tributários em geral?

2. Indicadores

A companhia mantém indicadores de performance na área tributária? É possível exemplificá-los e demonstrar qual a sua utilidade prática?

A produção e análises de dados contribuem para a definição de políticas e planos estratégicos na área tributária?

3. Controles Fiscais

SPED - Em que medida a introdução de informações enviadas por meio digital aos entes tributantes altera ou alterou a rotina de controles da companhia?

CND – há estrutura (sistema, pessoas, controles, etc) específica para manutenção de controles acerca da regularidade fiscal da Companhia?

Há procedimentos e controles desenvolvidos especificamente para fins de avaliação ou acompanhamento de conformidade/compliance das obrigações tributárias acessórias e principais? É possível exemplificá-los?

Qual o tipo de envolvimento da administração com esses tipos de controles?

4. Contencioso

Há indicadores específicos em relação ao contencioso tributário? É possível exemplificá-los e explicar os objetivos e finalidades?

A Companhia mantém controles específicos para a gestão de terceiros que trabalham no acompanhamento do contencioso? É possível explicar como isso se relaciona à governança tributária?

A governança tributária em relação ao contencioso abrange ações preventivas (ex. análise dos casos que se repetem, matérias que denotam fragilidade)? Em caso positivo, é possível explicar ou exemplificar essas ações?

ANEXO D:

Taxpayers' charter What you need to know



Australian Government
Australian Taxation Office

Taxpayers' charter

What you need to know

**© AUSTRALIAN TAXATION
OFFICE FOR THE
COMMONWEALTH OF
AUSTRALIA, 2011**

You are free to copy, adapt, modify, transmit and distribute this material as you wish (but not in any way that suggests the ATO or the Commonwealth endorses you or any of your services or products).

PUBLISHED BY

Australian Taxation Office Canberra
June 2010 NAT 2548-06.2010 JS
28737

Foreword

Australia's tax and superannuation systems are community assets and we all have a role to play in their care and maintenance. These systems underpin the way of life we enjoy in Australia.

Members of the community play their part by fulfilling their responsibilities under the law, including being able to access benefits that may be available to them. As administrators, our role is to build the community confidence in these systems that encourages people to do the right thing.

To foster that confidence, we need to have a relationship with the community based on mutual trust and respect. We nurture that relationship by:

- being open, transparent and accountable in our dealings with the community
- being professional, responsive and fair, taking into account people's circumstances and previous compliance behaviour
- trying to make it as easy as possible for people to comply with their obligations
- supporting those who want to properly participate in these systems
- being firm with those who try to avoid their obligations, and effective in bringing them to account.

The Taxpayers' Charter (the charter) explains what you can expect from us in doing this, and we are committed to following it in all our dealings with you.

Introduction

The charter is for everyone who deals with us on tax, superannuation, excise and the other laws we administer.

It sets out the way we conduct ourselves when dealing with you. It will help you understand:

- what you can expect from us
- your rights and obligations
- what you can do if you are not satisfied.

Your rights

You can expect us to:

| | |
|---|----|
| Treat you fairly and reasonably | 2 |
| Treat you as being honest unless you act otherwise | 3 |
| Offer you professional service and assistance | 4 |
| Accept you can be represented by a person of your choice and get advice | 5 |
| Respect your privacy | 6 |
| Keep the information we hold about you confidential | 7 |
| Give you access to information we hold about you | 8 |
| Help you to get things right | 9 |
| Explain the decisions we make about you | 10 |
| Respect your right to a review | 11 |
| Respect your right to make a complaint | 12 |
| Make it easier for you to comply | 13 |
| Be accountable | 14 |
| Your obligations | 15 |

**Your rights
Taxpayers' charter What you need to know**

TREATING YOU FAIRLY AND REASONABLY

We will:

- treat you with courtesy, consideration and respect
- behave with integrity and honesty
- act impartially
- respect and be sensitive to the diversity of the Australian community
- make fair and equitable decisions in accordance with the law
- resolve your concerns, problems or complaints fairly and as quickly as possible.

MAKING FAIR AND EQUITABLE DECISIONS

We apply the law consistently when we make a decision about your affairs. However, we listen to you and will take your circumstances into account if they are relevant to the decision and the law allows us to.

For more information, visit our website at www.ato.gov.au and search for ‘Treating you fairly and reasonably’.

Your rights 3

Taxpayers' charter What you need to know

TREATING YOU AS BEING HONEST UNLESS YOU ACT OTHERWISE

We presume you tell us the truth and that the information you give us is complete and accurate unless we have reason to think otherwise.

Generally, you prepare the information you need to claim your entitlements and meet your obligations, then you give this information to us. Based on this information, you either make or receive a payment.

We recognise that people sometimes make mistakes. We differentiate between mistakes and deliberate actions. If you make a mistake, we give you the opportunity to explain.

We listen to you and take your explanation into account.

We have a responsibility to the community to ensure everyone complies with the laws we administer. These laws give us certain periods of time to review information you have given to us. Reviewing your information does not mean we think you are dishonest, but if we do find discrepancies, we take follow-up action.

For more information, visit our website at www.ato.gov.au and search for ‘Treating you as being honest’.

OFFERING YOU PROFESSIONAL SERVICE AND ASSISTANCE

To do this, we:

- help you understand your rights and entitlements in our dealings with you
- give you our names

In very limited circumstances – where safety is an issue – we may give another form of identification. In many situations we introduce ourselves by our first name. However, where we initiate contact with you – for example, to check information you have provided – or if you specifically ask, we provide full names.

- give you contact details so you can get further information if you need it, but if you have a more complex query, we put you in contact with someone who can help you
- get back to you when we say we will, but if we cannot help you immediately, we take your contact details and get back to you as soon as possible
- aim to provide timely responses to your enquiries and requests
- apologise for our mistakes and fix them as quickly as possible
try to use plain and clear language in our published information and when we speak or write to you
- provide some of our information in languages other than English on our website at www.ato.gov.au
- provide advice and information in a way that meets your needs where possible, including access to services such as the Translating and Interpreting Service, the National Relay Service (for people who are deaf, or have a hearing or speech impairment) and the Aboriginal and Islander centre.

ACCEPTING YOU CAN BE REPRESENTED BY A PERSON OF YOUR CHOICE AND GET ADVICE

You can get help with your affairs and in dealing with us. You can have different people deal with us on different matters. Help may include preparing tax returns, activity statements and objections against assessments; and getting advice about your affairs.

You must tell us if you want a person to act on your behalf or discuss your affairs with us.

In most situations you can choose any person to help you but the laws set out who can charge a fee for providing this help. Generally, only a registered tax agent or BAS agent (registered agent) can charge a fee for providing tax agent services.

The Tax Practitioners Board is responsible for regulating the provision of tax agent services.

For more information, including what ‘tax agent services’ covers, visit the Tax Practitioners Board website at [www\(tpb.gov.au](http://www(tpb.gov.au)

You are still responsible for the accuracy of information you give us, even if someone else, including a registered agent, helps you to prepare a tax return or other tax document.

RESPECTING YOUR PRIVACY

In administering the laws, we collect information about you. We may get this information from you or from other parties. We must respect your privacy and keep your information confidential.

In some circumstances, the law allows us to disclose your information to others for specific purposes.

If you think that your privacy or the confidentiality of your tax information has been breached because of our actions, your first step should be to try to resolve it with the tax officer you have been dealing with (or phone the number you have been given).

If you are not satisfied, talk to the tax officer's manager. If you are still not satisfied, you can make a complaint (see 'Respecting your right to make a complaint' on page 12).

THE PRIVACY COMMISSIONER

If you are not satisfied with the way we have handled your complaint, the Privacy Commissioner may be able to help you. More information about the Privacy Commissioner is available from their website at www.privacy.gov.au or you can phone 1300 363 992.

For more information, visit our website at www.ato.gov.au and search for 'Respecting your privacy and confidentiality'.

KEEPING THE INFORMATION WE HOLD ABOUT YOU CONFIDENTIAL

The tax laws have secrecy provisions about using and disclosing your information.

We can only look at, record, discuss or disclose information about you when it is a necessary part of our job or where the law specifies that we may. The most common reasons for disclosing your information are to check your eligibility for government benefits and for law enforcement reasons.

If you contact us to discuss your affairs, you must have proof of your identity. This ensures that your personal information is given only to you, or to someone who can show that they are authorised to act on your behalf. For example, if you phone us, you could prove your identity by giving your date of birth, your address (as notified to us previously) and details from an ATO-generated notice. Other information can also be used as proof, depending on your circumstances.

For more information, visit our website at www.ato.gov.au and search for ‘Respecting your privacy and confidentiality’.

GIVING YOU ACCESS TO INFORMATION WE HOLD ABOUT YOU

The *Freedom of Information Act 1982* gives you the right to have access to information about you in documents we hold. You can also get access to documents that help us make decisions, such as public rulings, ATO procedures and guidelines.

You also have the right to ask us to change the personal information we hold about you if you think the information is incomplete, incorrect, out of date or misleading.

We may refuse to give you access to documents because they are exempt documents – for example, where disclosure could reasonably be expected to prejudice an investigation or the proper administration of the law.

The cost of freedom of information requests is set by the law.

If you want to access any of our documents, you should contact us first. We can provide copies of some of the more commonly requested documents without the need for you to make a freedom of information request. For example, we can provide a copy of any of your recent notices of assessment, free of charge. We can also provide copies of any of your recent tax returns, although there may be a small fee for these.

For more information, visit our website at www.ato.gov.au and search for ‘Accessing information under the Freedom of Information Act’.

HELPING YOU TO GET THINGS RIGHT

We aim to provide accurate, consistent and clear information to help you understand your rights and entitlements and meet your obligations.

Our information ranges from published information about how the law applies generally to advice to you personally about how the law applies to your circumstances.

If you think our published information does not fully cover your circumstances, or you are unsure how it applies to you, contact us and we will help you to work out what is most appropriate to your needs.

IF OUR INFORMATION IS INCORRECT OR MISLEADING

If you follow our information and it turns out to be incorrect, or it is misleading and you make a mistake as a result, we will take that into account when determining what action, if any, we or you should take.

HOW TO ACCESS OUR INFORMATION

You can get information from our website at www.ato.gov.au or have copies of our printed publications posted to you. You can also write to us or talk to us on the phone or in person.

For more information, visit our website at www.ato.gov.au and search for ‘Helping you to get things right’.

EXPLAINING THE DECISIONS WE MAKE ABOUT YOU

When we give you a decision about your affairs, we explain that decision to you. We also provide a contact number for the person or area of the ATO handling your case. We try to explain our decisions clearly. However, if you have questions, or you think we have made a mistake, or that we have not given you a good enough reason for our decision, contact us on the phone number we have given you.

Generally, we explain our decision in writing. If we give you our decision orally, we will give you the explanation at the same time. In some very limited circumstances, we will not be able to explain our decisions fully, although we will still provide as much information as we can.

For example:

- if another person is involved, releasing information about our decision may breach their privacy or the secrecy provisions in the tax laws
- if we suspect fraud, we may not release information because it might jeopardise our investigations.

Under the *Administrative Decisions (Judicial Review) Act 1977* (ADJR), you are entitled to get a free written statement setting out the reasons for some decisions we make about your tax affairs. The Act does not cover all decisions and there are some important exceptions – for example, decisions about assessments. For more information about ADJR, visit our website at www.ato.gov.au and search for ‘Accountability and Review of Decisions’. You will need to select the ‘legal database’ box under the search field.

RESPECTING YOUR RIGHT TO A REVIEW

When we give you a decision about your affairs, we explain how you can get the decision reviewed and tell you if there are time limits.

If there are several review options, we explain how these differ. For example, some reviews look at questions of law and others involve checking that we followed the correct process in reaching the decision.

We will try to resolve any problems as quickly as possible. If we have made a mistake, we want to fix it at the least cost to both of us.

If you want us to review a decision, use the contact details we provide to contact the person or area of the ATO handling your case.

Reviews are conducted by a tax officer who did not make the original decision.

In many cases, if you disagree with our review decision you can ask for an independent, external review. For some decisions you will have the choice of applying to the Administrative Appeals Tribunal for a review or appealing to the Federal Court.

For more information about your right to a review, visit our website at www.ato.gov.au and search for ‘Review rights’.

COMPENSATION

In some circumstances, you may be entitled to be paid compensation. If you feel that our actions have directly caused you to suffer a financial loss, contact our toll-free compensation assistance line on 1800 005 172.

For more information about compensation and when it may be available, visit our website at www.ato.gov.au and search for ‘Compensation’.

RESPECTING YOUR RIGHT TO MAKE A COMPLAINT

If you are not satisfied with our decisions, service or actions, you have the right to make a complaint.

We recommend that:

- you first try to resolve your problem with the tax officer you have been dealing with (or phone the number you have been given)
- if you are not satisfied, or if you find it difficult to raise the issue with the tax officer, talk to the tax officer's manager
- if you are not satisfied with the way your complaint is being handled, phone our complaints line on 1800 199 010.

You can also make a complaint by:

- lodging a complaint form online – visit our website at www.ato.gov.au and search for 'Complaint'
- sending us a Freefax on 1800 060 063
- writing to us at ATO Complaints PO Box 1271 ALBURY NSW 2640

We treat complaints seriously. If you come to us with any problems or complaints, we will try to resolve them quickly and fairly. Complaints also provide us with important feedback and help us to identify how we can improve our service.

THE COMMONWEALTH OMBUDSMAN

If you have a complaint, you should try to resolve it with us first. If you are unable to, or if you are not satisfied with the way we have handled your complaint, the Commonwealth Ombudsman may be able to help you.

More information about the Ombudsman is available from their website at www.ombudsman.gov.au or you can phone 1300 362 072.

For more information, visit our website at www.ato.gov.au and search for 'Complaint'.

MAKING IT EASIER FOR YOU TO COMPLY

We try to make your dealings with us as straightforward and as convenient as possible by:

- making it easier for you to understand your obligations and how to meet them
- making it cheaper for you to comply by reducing the workload, time and effort involved
- producing products and services that make sense to you and that fit with the systems you use every day.

To do this effectively we:

- consult regularly with the community
- involve the community in the design of our products and services
- test prototype products and services with the people who will use them.

BEING ACCOUNTABLE

We take the need to be accountable and meet the commitments made in this charter very seriously.

When we make a decision about your affairs, we explain that decision and tell you about your rights and obligations in relation to it. We also give you contact details if you have any queries or need more information.

If we cannot resolve an issue quickly, we keep you informed about our progress. We take all reasonable steps to see issues through to resolution.

We publish our service (timeliness) standards and our performance against them on our website at www.ato.gov.au

We share with the public details about the issues we are confronting and the results of our actions.

We consult with the community to measure our professionalism and how well we are performing against the commitments we make in this charter.

We are accountable to Parliament and the Australian community.

For more information about your rights and obligations, visit our website at www.ato.gov.au and search for ‘Charter’. If you have any questions or comments about this charter, you can email us at charterreview@ato.gov.au

YOUR OBLIGATIONS

We expect you to:

Be truthful 16

Keep the required records 16

Take reasonable care 16

Lodge by the due date 17

Pay by the due date 17

Be cooperative 17

BEING TRUTHFUL

The tax and superannuation systems are based on you providing complete and accurate information. This includes:

- providing correct information on your tax returns, activity statements and other documents
- providing the full facts and circumstances when you seek advice
- answering questions completely, accurately and honestly.

For more information, visit our website at www.ato.gov.au and search for ‘Treating you as being honest’.

KEEPING THE REQUIRED RECORDS

The law sets out the records you must keep.

Keeping good records allows you to prepare accurate tax returns, activity statements and other documents as well as helping you keep track of your financial affairs.

Generally, your records must be in English and you must keep them for five years.

We publish a range of information on record keeping for different situations. If you would like more information, visit our website at www.ato.gov.au or contact us.

TAKING REASONABLE CARE

You must take reasonable care that you provide complete and accurate information in your tax returns, activity statements and other documents. This means you must take the amount of care that a reasonable person in your circumstances would take to meet their obligations.

You are responsible for your affairs even if someone else, including a registered agent, helps you.

For more information, visit our website at www.ato.gov.au and search for ‘Treating you as being honest’.

LODGING BY THE DUE DATE

Tax returns, activity statements and a number of other documents and information must be lodged by certain dates. If you are having difficulty complying with these dates, contact us before the document or information is due. Based on your circumstances, we may be able to give you extra time to lodge.

Even if you cannot pay the amount owing you should still lodge your tax return or activity statement on time. We may be able to allow you extra time to pay (see ‘Paying by the due date’).

Penalties may apply if you do not lodge on time.

PAYING BY THE DUE DATE

You must pay the taxes and other amounts you owe by the due date. If you are having difficulty doing this, contact us as soon as possible – preferably before the due date – to discuss your situation. It may be possible to give you extra time to pay without interest charge or to negotiate an arrangement to pay by instalments. If we do enter into such an arrangement, you will normally have to pay interest on the late payment.

BEING COOPERATIVE

We prefer to work with you cooperatively, providing you with help to meet your obligations voluntarily. However, if you are uncooperative or obstructive, we may need to take firmer action. For example, we have formal access and information gathering powers that we use if necessary. People who are obstructive may even be prosecuted.

We ask that you treat us with the same courtesy, consideration and respect we are expected to give you. If we are subjected to rude or abusive behaviour, we may end an interview or phone call.

For more information about your rights and obligations, visit our website at www.ato.gov.au and search for ‘Charter’. If you have any questions or comments about this charter, you can email us at charterreview@ato.gov.au

MORE INFORMATION

We provide a range of information about tax and superannuation. You can:

- visit our website at www.ato.gov.au
- phone our self-help lines (24 hours a day, 7 days a week)
 - personal self-help 13 28 65
 - business self-help 13 72 26
 - use the numbers below (8.00am – 6.00pm, Mon to Fri) to speak to us
 - personal 13 28 61
 - business 13 28 66
 - superannuation 13 10 20
 - fuel grants 1300 657 162
 - Aboriginal and Islander centre 13 10 30

If you do not speak English well and need help from us, phone the Translating and Interpreting Service on 13 14 50.

If you are deaf, or have a hearing or speech impairment, phone us through the National Relay Service (NRS) on the numbers listed below:

- TTY users, phone 13 36 77 and ask for the ATO number you need
 - Speak and Listen (speech-to-speech relay) users, phone 1300 555 727 and ask for the ATO number you need
- internet relay users, connect to the NRS on www.relayservice.com.au and ask for the ATO number you need.

Calls from your home phone to a 13/1300 number from anywhere in Australia are charged at a fixed rate. That rate may vary from the price of a local call and may also vary between phone service providers. Calls to a 1800 number from your home phone are free. Calls from a public phone and mobiles may be timed and charged at a higher rate.

NAT 2548-06.2010