

MODELO APLICADO DE GESTÃO DE PROCESSO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

APPLIED MODEL OF TAX COMPLIANCE PROCESS MANAGEMENT

Recebido em 19.3.2021
Aprovado em 29.4.2021

Alessandra Segatelli

CFO na Pearson Education.

Mestre em Controladoria e Finanças Empresariais pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

E-mail: lesegatelli@yahoo.com.br

Henrique Formigoni

*Professor no Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Finanças Empresariais
da Universidade Presbiteriana Mackenzie.*

E-mail: henrique.formigoni@mackenzie.br

MODELO APLICADO DE GESTÃO
DE PROCESSO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA**RESUMO**

Este relato tecnológico tem como objetivo apresentar como foi desenvolvido e implementado um modelo aplicado de gestão de processo de conformidade tributária na empresa demandante (ED). Teve origem na necessidade de se resolver os desafios de gestão da área de conformidade tributária (*tax compliance*) existentes na ED, multinacional de origem norte-americana, no segmento de produtos de consumo, atuando em vários estados brasileiros. Assim, por meio de uma pesquisa intervencionista, foi implementado o modelo, tendo como resultado: 1. a correção do modelo tributário da empresa e a avaliação e correção dos regimes especiais negociados com os órgãos governamentais; 2. redução nos pagamentos de multas e juros decorrentes do inadequado cumprimento de obrigações acessórias; 3. controle do cumprimento das obrigações acessórias de impostos indiretos, com a entrega dos arquivos digitais nos prazos legais; 4. controle das pendências junto à Secretaria da Fazenda (Sefaz) de cada estado; 5. integração automática de notas fiscais de produtos e serviços recebidos; 6. novo desenho da área tributária, gerando otimização de processos e redução de horas extras; 7. implementação de novos sistemas para auxiliar no controle e efetividade das atividades da área tributária. A contribuição para a prática profissional está na elaboração de um modelo aplicado de gestão de processo na área tributária. A contribuição para a área acadêmica/científica está no desenvolvimento de um estudo de caráter intervencionista, aplicando *frameworks* acadêmicos já consolidados, na gestão da área tributária – conceito ainda pouco explorado, ampliando o conhecimento em estudos tributários.

PALAVRAS-CHAVE

Conformidade tributária. Gestão de conformidade tributária. Modelo aplicado.

ABSTRACT

This technological report aims to present how an applied model of tax compliance process management was developed and implemented in the demanding company (DC). It originated in the need to solve management challenges of the tax compliance area existing at the DC, a North-American multinational, in the segment of consumer products, operating in several Brazilian states. Thus, through an interventionist research, the model was implemented, resulting in: 1. the correction of the company's tax model and the assessment and correction of special regimes negotiated with government agencies; 2. reduction in the payment of fines and interest resulting from inadequate compliance with ancillary obligations;

ALESSANDRA SEGATELLI, HENRIQUE FORMIGONI

3. control of compliance with accessory obligations of indirect taxes, with the delivery of digital files within the legal deadlines; 4. control of pending issues with finance secretariats (*Secretaria da Fazenda* [Sefaz]) in each state; 5. automatic integration of invoices for products and services received; 6. new design of the tax area, generating optimization of processes and reduction of overtime; 7. implementation of new systems to assist in the control and effectiveness of activities in the tax area. The contribution to professional practice is in the elaboration of an applied model of process management in the tax area. The contribution to the academic/scientific area is in the development of a study of an interventionist character, applying already established academic frameworks, in the management of the tax area – a concept that is still little explored, expanding the knowledge in tax studies.

KEYWORDS

Tax compliance. Tax compliance management. Applied model.

MODELO APLICADO DE GESTÃO
DE PROCESSO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

INTRODUÇÃO

A quantidade de informações exigidas pela legislação tributária tem aumentado consideravelmente, em paralelo à modernização dos sistemas de padronização e fiscalização tributária, a exemplo do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (Sintegra) e do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), provocando, com isso, grandes mudanças na forma como são administrados os tributos nas empresas (Aguiar, 2016).

Este estudo teve origem na necessidade de se resolver os desafios de gestão da área de conformidade tributária (*tax compliance*) encontrados na empresa demandante (ED), multinacional de origem norte-americana, no segmento de produtos de consumo, presente no país há mais de 20 anos, localizada no estado de São Paulo, tributada sob o regime de Lucro Real, com mais de 20 filiais, atendendo a vários estados brasileiros.

O modelo geral de organização, a segregação dos departamentos e políticas institucionais aplicados na ED, teve como base o existente na matriz, que se situa nos Estados Unidos, onde a complexidade tributária relativa aos impostos indiretos e às suas respectivas obrigações acessórias é menor do que a do Brasil, pois lá o foco maior da tributação ocorre nos impostos diretos, sobretudo no imposto de renda (PwC & World Bank, 2015).

As áreas de controladoria e de tributos eram geridas independentemente, impactando os modelos adotados nos sistemas tributários que não estavam alinhados com o planejamento de recursos da empresa (*enterprise resource planning* [ERP]) e a administração do negócio localmente. Isso gerou problemas relevantes para a empresa, por causa dos vultosos valores acumulados, decorrentes de diferenças entre os saldos apurados nos livros contábeis e fiscais, identificados na comparação das notas fiscais de entrada e saída com os valores escriturados.

Dessa forma, a ED decidiu inserir a área de *tax compliance* na estrutura de controladoria. Esse desafio de gerenciar as duas áreas e entender os processos, bem como organizá-los, com a missão de regularizar e mitigar os problemas encontrados, deu origem a este estudo.

Diante do exposto, o objetivo deste relato tecnológico é apresentar como foi desenvolvido e implementado um modelo aplicado de gestão de processo de conformidade

ALESSANDRA SEGATELLI, HENRIQUE FORMIGONI

tributária na ED. Após a sua implementação, foi analisada a sua eficiência, por meio da mensuração comparativa dos principais fatores de problemas existentes na empresa, antes e após a implementação do modelo.

Segundo Lima, Galeale, Arima e Cortês (2016), “a busca pelo desenvolvimento e implantação de mecanismos mais eficientes seria a estratégia mais adequada, considerando o atual nível da carga tributária brasileira e o limite de capacidade contributiva”.

DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO

Como exposto acima, a ED tinha problemas decorrentes da falta de uma gestão tributária adequada, causando divergências nos controles internos e no fornecimento de informações para as autoridades tributárias. Isso acabava gerando, por exemplo, retrabalhos, horas extras, atraso no cumprimento de obrigações tributárias (principais e acessórias), autuações fiscais e pagamento de encargos financeiros (multa e juros) pela empresa.

Considerando os problemas decorrentes da não conformidade contábil e fiscal, a ED decidiu inserir a área de *tax compliance* na estrutura de controladoria, para identificar os riscos existentes e implementar métodos que mitigassem os problemas existentes. Dessa forma, elaborou-se um modelo aplicado de gestão de processo de conformidade tributária na ED.

Conflito de agência

A teoria da agência trata da relação existente, por exemplo, entre os acionistas e os administradores, em que aqueles exercem o papel de principal e esses, o papel de agente. Essa relação pode ser extrapolada para questões tributárias, em que o fisco exerce o papel de principal e os administradores das empresas, o papel de agente.

Dessa forma, segundo Miyoshi e Nakao (2012), “[...] o Estado, atuando como principal, deseja saber quais são as operações realizadas pela empresa e o seu resultado, para cobrar o tributo devido; e o agente procura minimizar o pagamento de tributos e declarar o mínimo de informações [...]”.

MODELO APLICADO DE GESTÃO
DE PROCESSO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

Eisenhardt (2015) afirma que a estrutura da agência é aplicável em uma variedade de configurações, abrangendo, por exemplo, questões de nível macro, como a política regulatória. Segundo a autora, a teoria da agência tem sido aplicada a fenômenos organizacionais.

Para mitigar o conflito de agência, no caso das empresas, elas estabelecem sistemas de governança para monitorar o comportamento dos administradores e, assim, evitar a espoliação dos acionistas. Já os governos estabelecem diversas obrigações tributárias acessórias a serem cumpridas pelas empresas, para minimizar a assimetria de informação e, por consequência, o conflito de agência.

Em vista da diversidade de normas legislativas e de acordos realizados pela ED junto a órgãos estaduais, é importante que as informações sejam fornecidas, impreterivelmente, em tempo hábil e de forma correta.

Correia e Amaral (2008), embasados em Fama e Jensen (1983), explicam que as etapas do processo decisório são desdobradas em quatro etapas, quais sejam: a) iniciação – trata-se da geração de propostas para utilização de recursos; b) confirmação – refere-se à escolha das propostas a serem implementadas; c) implementação – consiste na execução das decisões ratificadas; e d) monitoramento – refere-se à mensuração da *performance* das decisões dos agentes.

Verifica-se, assim, que a elaboração de um modelo aplicado de gestão de processo de conformidade tributária, nos moldes pretendidos neste estudo, está alinhada com os requisitos estabelecidos nas etapas indicadas pela teoria da agência.

Custos de conformidade tributária

Miyoshi e Nakao (2012), Lima (2013) e Silva, Mesquita, Pessoa, Cabral, Santos e Costa (2015) explicam que os custos de conformidade tributária são todos aqueles incorridos pelos contribuintes para satisfazer as obrigações tributárias, principais e acessórias, impostas pelo sistema tributário, as quais, se descumpridas, podem transformar-se em uma autuação fiscal.

Bertolucci (2001) acrescenta que os custos de conformidade, além do pagamento do imposto, abrangem os demais aspectos formais e burocráticos que os contribuintes têm de cuidar, por determinação legal, para cumprir suas obrigações fiscais.

ALESSANDRA SEGATELLI, HENRIQUE FORMIGONI

Porto (2019) destaca que os custos de conformidade tributária “[...] envolvem os custos do trabalho ou tempo despendido no cumprimento das obrigações tributárias”. Exemplificando algumas das atividades que geram custos de conformidade, ele cita o “[...] preenchimento de declarações, [...] abastecimento de banco de dados, [...] conferência de estoques, [...], registros contábeis, preenchimento de documentos, [...] além de treinamentos e cursos para buscar a atualização que é constante”.

Amparados por Kirchler (2007), Silva, Cavalcante, Bomfim e Leite Filho (2018) explicam que os determinantes do cumprimento das obrigações fiscais podem ser divididos em três categorias: 1. fatores psicológicos, que compreendem atitudes, diferentes tipos de normas e características motivacionais relacionadas com o cumprimento fiscal; 2. determinantes políticos, que compreendem a complexidade do sistema fiscal; e 3. determinantes econômicos, como o efeito da probabilidade de auditoria e sanções.

Assim, entende-se que a elaboração de um modelo aplicado de gestão de processo de conformidade tributária, nos moldes pretendidos neste estudo, contribui positivamente, apresentando as etapas do processo para cumprimento das obrigações acessórias.

Lean thinking

A elaboração do modelo aplicado inspirou-se na filosofia da mentalidade enxuta (*lean thinking*) (Womack & Jones, 2004) como um processo dinâmico de mudanças orientado por um conjunto sistemático de princípios e melhores práticas, visando à melhoria contínua para a eliminação de desperdícios. Womack e Jones (2004) estabelecem as bases (ferramentas) da mentalidade enxuta em cinco princípios:

1. Valor: entender qual é o valor de cada atividade para o cliente, priorizando o essencial e eliminando desperdícios, ou seja, aquelas atividades que não geram valor agregado ou não afetam a qualidade final do produto.
2. Mapeamento do fluxo de valor: efetuar o mapeamento e análise de toda a cadeia produtiva, desde a aquisição da matéria-prima até a finalização do produto. Adaptando para a área de *tax compliance*, trata-se da recepção e emissão de cada documento que

MODELO APLICADO DE GESTÃO
DE PROCESSO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

tem impacto no registro e apuração dos tributos, bem como na preparação e entrega das obrigações acessórias da ED.

3. Fluxo: produção em fluxo, ou seja, desenhar o processo de forma que permita a realização das atividades com fluidez, sem interrupções, em que as etapas estejam alinhadas e em harmonia.
4. Produção “puxada”: produzir sob demanda. Neste caso, buscou-se alinhar cada etapa do processo da área de *tax compliance*, de forma que cada analista e etapa sejam acionados somente quando a etapa anterior se concretiza, evitando retrabalhos.
5. Perfeição: considera o conceito de melhoria contínua, em que sempre se questiona o modelo e se analisam as etapas em busca de automações e melhorias.

Um modelo aplicado deve estar sempre em evolução, pois há constantes oportunidades de redução de custos ou melhorias que tornem o processo cada vez mais eficiente, evitando erros e garantindo alta qualidade no produto. Neste estudo, o produto é o cumprimento das obrigações acessórias, ou seja, o preenchimento e a validação dos relatórios fiscais exigidos pelos órgãos tributantes, evitando multa de mora e juros para a empresa, bem como sua exposição tributária, criando valor para ela.

MÉTODO DE DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

Trata-se de um estudo de caso com abordagem intervencionista, que tem se mostrado muito aderente à solução de problemas práticos nas organizações, aplicando-se o conhecimento dos artefatos amplamente estudados pela academia com mensuração de resultados.

O foco dessa abordagem é resolver a questão fundamental de como melhorar o trabalho realizado, de modo que permita avançar o conhecimento no campo pesquisado e propor melhorias por meio da aplicação do conhecimento em uma empresa estudada (Oyadomari, Assis, Simãozinho & Mendonça, 2012).

A pesquisa intervencionista (*interventionist research* [IR]) tem a abordagem de estudo de caso longitudinal, com inúmeras variações, em que a participação ativa do pesquisa-

ALESSANDRA SEGATELLI, HENRIQUE FORMIGONI

dor é vista como um ativo/bem para a pesquisa no mundo acadêmico. O pesquisador intencionalmente interfere no processo de tomada de decisão e busca alternativas para a solução do problema para ganhar conhecimento da aplicação da teoria, com impacto positivo para a organização estudada (Suomala, Lyly-Yrjänäinen & Lukka, 2014).

Entrevistas com especialistas

Para melhor entendimento sobre os pontos críticos na gestão da área de *tax compliance*, foram realizadas entrevistas com especialistas, no intuito de entender essa questão, sob o ponto de vista deles.

Esse procedimento é amplamente utilizado em pesquisas em Educação, nas quais se realizam entrevistas semiestruturadas com gestores, com utilização de um roteiro de questões predefinidas pelo pesquisador, permitindo que esse aborde os temas que irão auxiliar no entendimento do fenômeno estudado (Weller & Zardo, 2013).

A denominação de especialista se dá pelo fato de o entrevistado ter um *status* relacional com o tema discutido e não necessariamente pelo cargo que ocupa. No entanto, é interessante buscar especialistas no tema respeitados no mercado.

Foram entrevistados dois grupos de profissionais:

- a) Sócios e gerentes de empresas de auditoria e consultoria, conhecidas como Big Four: foram entrevistados três sócios.
- b) Gestores da área de *tax compliance* em outras empresas: foram entrevistados três profissionais.

As entrevistas foram conduzidas presencial e individualmente com cada entrevistado, com perguntas abertas, num total de 12 questões. As entrevistas foram gravadas, transcritas e, após a análise de conteúdo realizada, os pontos em comum foram selecionados como críticos no gerenciamento da área de *tax compliance* das empresas.

MODELO APLICADO DE GESTÃO
DE PROCESSO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA**Detalhamento dos processos realizados**

O trabalho foi realizado considerando as várias etapas dos procedimentos e processos apresentados na Figura 1.

FIGURA 1 – Etapas dos procedimentos e processos realizados no trabalho



Fonte: Elaborada pelos autores.

Mapear um processo é observar e identificar como uma sucessão de atividades são executadas e inter-relacionadas. Nessa etapa, foram considerados sistemas e integrações que permitiram a criação de fatores para avaliação de resultados, tornando-se viável a análise, a tempo de eventuais ajustes no processo, decorrentes de melhoria contínua (Womack & Jones, 2004). O mapeamento do processo foi realizado com a coleta das informações por meio de entrevistas com os responsáveis pelo processo tributário na ED, visando a identificar todas as atividades executadas e as interações realizadas pela gerência e os demais colaboradores da área.

Para documentar o modelo tributário da empresa, realizou-se uma revisão de todas as regras, regulamentações e regimes especiais existentes na ED que deveriam servir de base para atualização dos sistemas, gerando obrigações principais e acessórias alinhadas com o modelo tributário da empresa.

Com o mapeamento do processo, foi possível entender o cenário existente e redesenhar o processo tributário, desde a recepção e emissão de notas fiscais até a finalização

ALESSANDRA SEGATELLI, HENRIQUE FORMIGONI

das obrigações acessórias. Foram preparados procedimentos escritos e fluxogramas do processo, com identificação do tempo médio investido em cada etapa.

Para a elaboração de um inventário das obrigações acessórias da ED, realizou-se uma análise de todas as obrigações tributárias entregues pela matriz e suas 19 filiais, no período de 2010 a 2015, efetuando-se um cruzamento entre informações financeiras (pagamentos de impostos), contábeis e fiscais (escrituração de livros fiscais, impostos contabilizados e arquivos digitais entregues). Assim, identificaram-se todos os problemas relativos a divergências entre os registros fiscais e contábeis e os valores pagos relativos aos principais tributos, com foco, sobretudo, nos impostos indiretos (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços [ICMS], Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – Substituição Tributária [ICMS-ST], Programa de Integração Social [PIS] e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social [Cofins]).

Na identificação das competências da equipe, buscou-se entender o histórico de cada colaborador, bem como suas principais competências e avaliações de *performance* anteriores. Na sequência, foi feito o *benchmarking* com o mercado, no intuito de identificar as melhores práticas de mercado e aplicá-las na ED.

Por fim, foi elaborado um modelo aplicado de gestão de processo de conformidade tributária, com o objetivo de proporcionar conformidade com as normas tributárias e, assim, evitar as multas impostas à ED, relativas ao descumprimento de obrigações acessórias. O projeto de elaboração do modelo considerou a concepção de um sistema de gestão, por meio da automação de processos e controle dos arquivos digitais entregues ao governo. Considerando a complexidade da ED, com um total de 20 estabelecimentos, buscaram-se no mercado sistemas que pudessem auxiliar, de forma ágil e inteligente, no controle do processo em desenvolvimento. Essa fase contribuiu, sobretudo, na eliminação de sistemas que geravam retrabalho e interface inadequada de dados, garantindo um processo mais integrado entre ERP e sistema tributário. Assim, houve a implementação de dois sistemas de controle importantes: o Workflow e o Tax Analyser.

O Workflow obriga a inclusão de todos os fluxos de processos, que são controlados automaticamente, com identificação dos responsáveis por etapa. O usuário somente consegue encerrar cada tarefa da “linha de produção” quando os campos obrigatórios no fluxo que foi desenhado são completados e automatizados no sistema de controle inter-

MODELO APLICADO DE GESTÃO
DE PROCESSO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

no, incluindo o arquivo das obrigações acessórias. Nesse sistema também há o calendário das obrigações acessórias, por estado, onde o gestor consegue visualizar as etapas do processo, bem como os prazos (*deadlines*). Dessa forma, a revisão e a autorização pelo gestor ocorrem antes do envio dos dados ao governo. É um verdadeiro processo de reconciliação e controle de todas as etapas do processo.

O outro sistema, Tax Analyser, efetua um cruzamento de todas as obrigações, evitando que informações inconsistentes sejam reportadas. Esse sistema possibilita que o responsável pela atividade visualize e analise todos os erros e, assim, possa corrigi-los antes de finalizar os processos no Workflow.

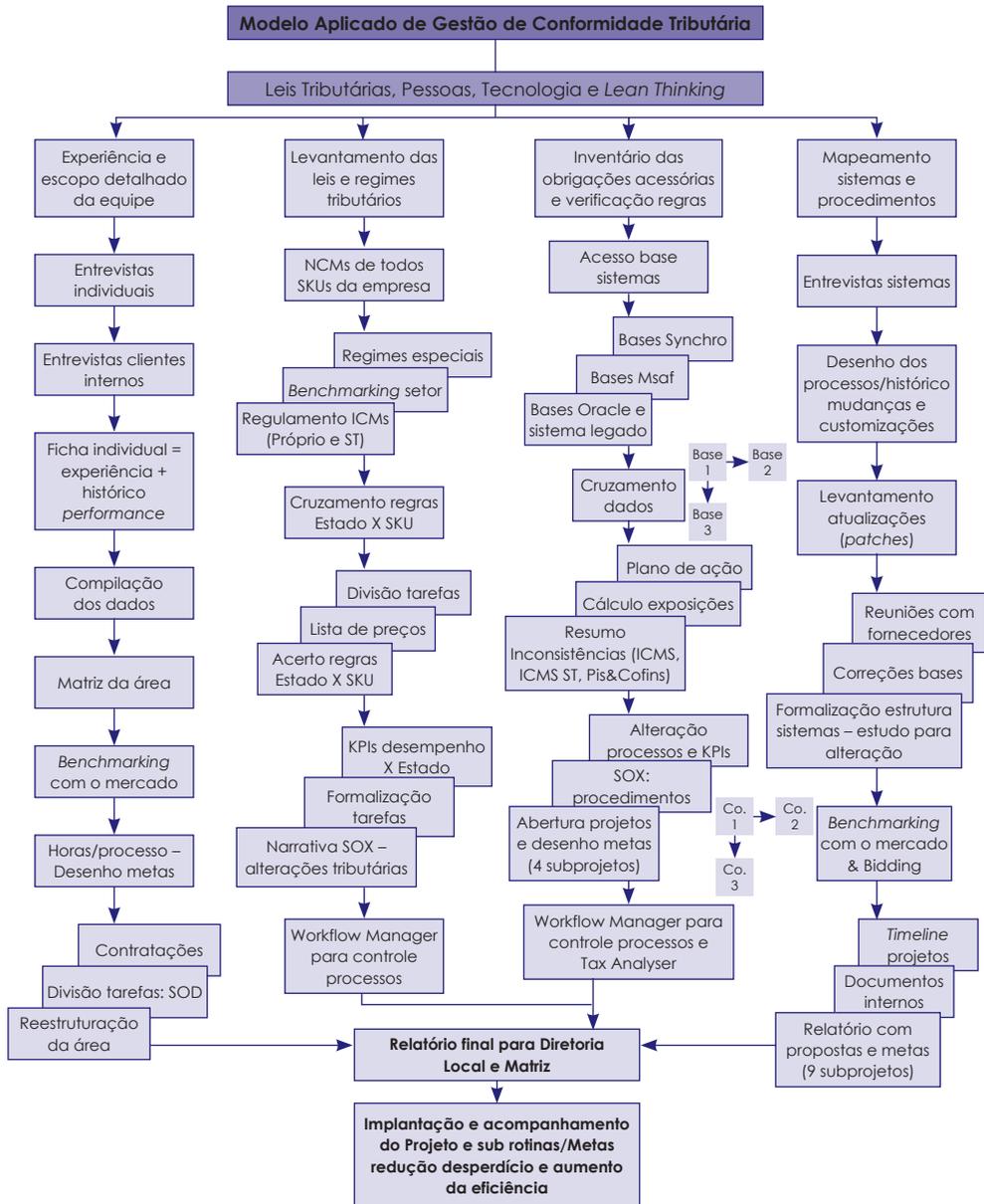
A Figura 2 apresenta o modelo elaborado com todas as etapas do processo, que não só proporcionou à ED o entendimento dos processos atuais, como também forneceu a base para as alterações implementadas.

O modelo apresentado na Figura 2 envolveu o desenho de cada etapa. Por meio do entendimento do processo existente de cada etapa, pode-se entender as lacunas e propor melhorias que possam ser testadas e validadas ou, ainda, reformuladas. As etapas estabelecidas possibilitam um modelo de gestão completo, pois compreendem:

- entendimento completo dos sistemas e procedimentos vigentes, incluindo o detalhamento de possíveis customizações efetuadas, atualizações sistêmicas que atendem às leis e a comparação com a tecnologia disponível no mercado e/ou boas práticas do mercado;
- controle das obrigações acessórias, que inclui cruzamento dos dados para verificação de acuracidade, validação dos controles existentes e ferramentas de apoio para a administração da rotina da área tributária;
- controle e entendimento das leis e regimes tributários válidos para a empresa, respeitando o segmento, produtos e regimes fiscais negociados pela empresa. Esses regimes fiscais têm prazo de validade e seu controle para renovação, ou mesmo cancelamento, requer administração para adoção dos procedimentos necessários; e
- mapeamento das competências das pessoas da equipe e das respectivas lacunas identificadas e elaboração da matriz de risco, para adequação das funções e retenção de talentos.

ALESSANDRA SEGATELLI, HENRIQUE FORMIGONI

FIGURA 2 – Modelo aplicado de gestão de processo de conformidade tributária para a empresa demandante



Fonte: Elaborada pelos autores.

MODELO APLICADO DE GESTÃO
DE PROCESSO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

RESULTADOS DA IMPLANTAÇÃO DO MODELO

Em relação aos resultados obtidos, apresenta-se a seguir a evolução do modelo tributário da empresa e dos principais fatores de *performance* utilizados durante o desenvolvimento do modelo aplicado de gestão de processo de conformidade tributária na ED, abaixo elencados de “a” a “g”.

a) Correção do modelo tributário da empresa, avaliação e correção dos regimes especiais negociados com os órgãos governamentais, bem como acompanhamento de datas e ajustes de preços de mercadorias e produtos. O Quadro 1 apresenta as inconsistências identificadas e as correções que foram efetuadas com base no mapeamento realizado. A correta aplicação das leis tributárias e o controle dos regimes especiais é crucial para garantir valor aos acionistas, por meio do cálculo correto da obrigação principal, evitando exposição da empresa às autoridades fiscais dos estados em que a ED mantém estabelecimentos.

QUADRO 1 – Resultado do mapeamento da análise da tributação do ICMS à luz dos regimes especiais e da legislação dos estados

Estado	Regime Especial	Aplicação do Regime Especial	Aplicação da legislação	Nova estrutura dos preços: impacto fiscal
Acre (AC)	Sim	Sim	Não	Sim
Alagoas (AL)	Sim	Sim	Não	Não
Amapá (AP)	Sim	Sim	Não	Não
Amazonas (AM)	Não	N/A	Sim	Não
Bahia (BA)	Sim	Sim	Não	Não
Ceará (CE)	Não	N/A	Sim	Não
Distrito Federal (DF)	Sim	Não	Não	Sim
Espírito Santo (ES)	Sim	Sim	Não	Não
Goiás (GO)	Sim	Sim	Não	Sim
Maranhão (MA)	*	*	Não	Não

(continua)

ALESSANDRA SEGATELLI, HENRIQUE FORMIGONI

QUADRO 1 – Resultado do mapeamento da análise da tributação do ICMS à luz dos regimes especiais e da legislação dos estados

Estado	Regime Especial	Aplicação do Regime Especial	Aplicação da legislação	Nova estrutura dos preços: impacto fiscal
Mato Grosso (MT)	Não	N/A	Sim	Não
Mato Grosso do Sul (MS)	Sim	Não	Não	Não
Minas Gerais (MG)	Não	N/A	Antecipação tributária	Não
Pará (PA)	Sim	Não	Sim ¹	Não

N/A – não aplicável.

* Regime Especial não fornecido ou fornecido parcialmente.

¹ A legislação do estado do Pará prevê a utilização da margem de valor agregado (MVA) de 35%. Contudo, na planilha de preços a MVA aplicada é de 30%.

Fonte: Elaborado pelos autores.

b) Multas tributárias aplicadas à empresa: quando o projeto teve início, foram identificadas, por meio do fluxo de valor, etapas críticas e melhorias que a empresa objetivava alcançar. Para tanto, o mapeamento possibilitou a identificação da situação tributária dos últimos cinco anos e da situação atual existente na ED, em relação às obrigações acessórias. Nessa etapa, houve a identificação de multas e juros pagos pela empresa, decorrentes do atraso na entrega das obrigações acessórias da matriz e das filiais. Esse levantamento permitiu, sobretudo, a visibilidade, para os administradores da ED, de uma parcela do custo decorrente da ineficiência e da inadequação de alguns processos estabelecidos.

Por meio da implementação de processos de controle para a preparação, revisão e entrega das obrigações acessórias da ED, observou-se uma redução significativa no desembolso para pagamentos de multas e juros decorrentes do não cumprimento de obrigações acessórias. Comparado ao primeiro ano, 2013, considerado como ano-base para controle dessas variações, o ano de 2016 apresentou uma redução de 85% nos valores de multas e juros, conforme apresentado na Tabela 1, por atraso no cumprimento das obrigações acessórias no prazo legal, representando uma economia de caixa de R\$ 946.000,00.

MODELO APLICADO DE GESTÃO
DE PROCESSO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

TABELA 1 – Variação anual das multas e juros pagos pela ED pelo atraso no cumprimento das obrigações acessórias

Descrição	2013	2014	2015	2016	2017
Variação anual		-38%	-16%	-57%	-97%
Multa e juros por atraso no cumprimento de obrigações acessórias		-36%	-73%	-12%	-95%
2016 versus 2013				-85%	

Fonte: Elaborada pelos autores.

Com a referida economia, a empresa conseguiu melhorar sua lucratividade e a área tributária conseguiu negociar a implementação de sistemas de gestão de apoio para os documentos da empresa.

c) Controle do cumprimento das obrigações acessórias de impostos indiretos da empresa, com a entrega dos arquivos digitais nos prazos determinados pelas legislações municipais, estaduais e federal: a primeira etapa foi a identificação de todas as obrigações tributárias e a potencial multa no atraso do seu cumprimento, bem como da data final de entrega dos arquivos digitais, de acordo com a legislação de cada estado. A empresa não possuía qualquer controle de periodicidade de entrega dos arquivos digitais e, como isso se dá em base mensal, o mapeamento priorizou a identificação das divergências existentes. O ponto de partida foi a média de entrega de obrigações acessórias de 2015, para que se pudesse estabelecer uma meta e acompanhar a sua evolução. A meta inicial foi de 95% de obrigações acessórias cumpridas no prazo legal para o ano de 2016 e de 100% em 2017. A Tabela 2 mostra a evolução no cumprimento das obrigações acessórias dos impostos indiretos da empresa, em percentual (%), evidenciando as informações trimestrais da ED.

TABELA 2 – Evolução do cumprimento das obrigações acessórias da ED no prazo legal

Obrigações acessórias 2016	T1	T2	T3	T4
Cumpridas fora do prazo	33%	12%	4%	3%
Cumpridas no prazo	67%	88%	96%	97%
Não cumpridas	0%	0%	0%	0%

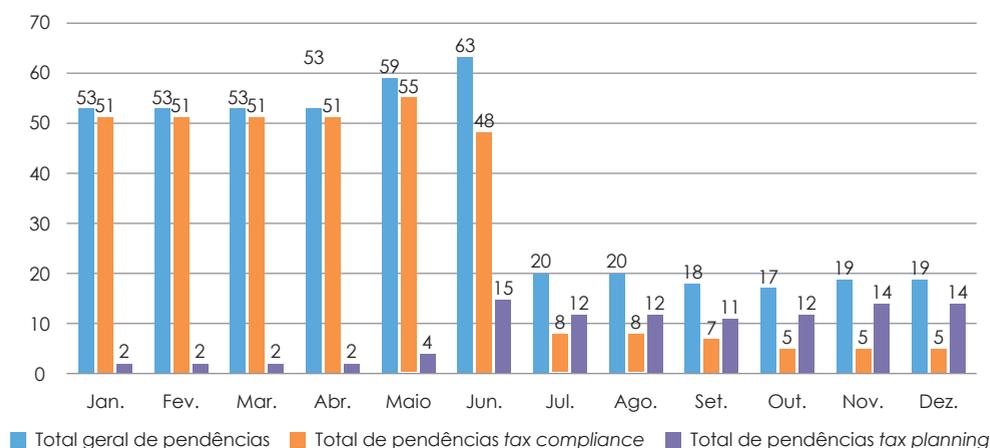
Fonte: Elaborada pelos autores.

ALESSANDRA SEGATELLI, HENRIQUE FORMIGONI

A ED, por meio dos controles de processos implementados, apresentou uma boa evolução no fechamento do ano de 2016 (55%) em comparação ao ano anterior, e a empresa não deixou de cumprir nenhuma obrigação tributária no prazo legal, embora houvesse ainda um percentual em atraso. A meta (95%) para o fechamento do ano 2016 foi alcançada já no terceiro trimestre.

d) Controle das pendências com a Secretaria da Fazenda (Sefaz), de cada estado, por meio da solicitação do Certificado Negativo de Débitos (CND). O controle dos débitos e pendências tributárias da empresa iniciou-se em 2016 e é muito importante, visto que, em alguns casos, são notificações que levam um tempo substancial para terem a pendência tributária resolvida, por causa de julgamentos em vias administrativas, podendo, inclusive, ser declaradas pelo órgão tributante como dívidas ativas da empresa. A área de *tax compliance* passou a segregar as pendências entre o que deveria solucionar e o que precisava de apoio dos advogados da área de planejamento tributário da empresa. A Figura 3 apresenta essa evolução.

FIGURA 3 – Acompanhamento das pendências tributárias – áreas de *tax compliance* e *tax planning*



Fonte: Elaborada pelos autores.

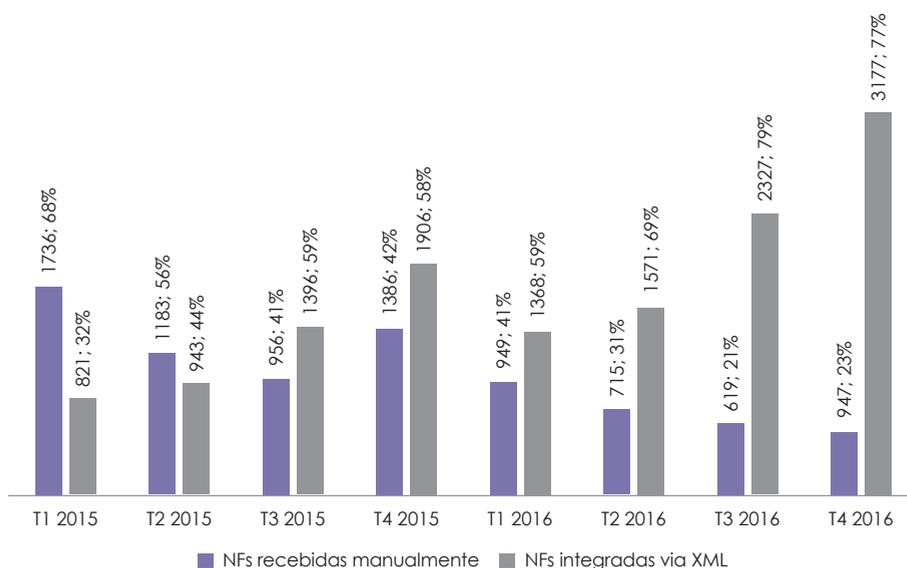
Por meio da Figura 3, verifica-se que a área de *tax compliance* inicia o ano de 2016 com 51 pendências e termina o ano com apenas cinco. Muitas vezes, o acerto das pendên-

MODELO APLICADO DE GESTÃO
DE PROCESSO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

cias leva um tempo relevante para aprovação pelo governo de cada estado, e depende do nível de automação e do tipo da pendência. A evolução das soluções das pendências alcançou 90% e isso propiciou para a empresa melhoria no atendimento de solicitações feitas pelos governos de cada estado, bem como na mitigação de riscos de notificações e auditorias por parte das autoridades tributárias estaduais.

e) Integração automática de notas fiscais de produtos e serviços recebidos pela ED: um dos problemas identificados foi a inclusão manual de notas fiscais de serviços e produtos adquiridos pela ED (XML), em virtude de que o módulo de recebimentos de notas, do ERP Oracle, não estava atualizado e também a ferramenta de integração de XML se mostrava ineficiente, por questões de ajustes de *set-ups* sistêmicos e procedimentos ajustados com as áreas e os fornecedores, sobretudo de matéria-prima e produtos industrializados. A Figura 4 apresenta o controle do número de notas recebidas e a sua integração, ou seja, quantas foram recebidas/integradas manualmente e quantas foram integradas automaticamente – essa evolução é apresentada por trimestre, para os anos de 2015 e 2016.

FIGURA 4 – Controle trimestral de recebimento de notas fiscais de fornecedores



Fonte: Elaborada pelos autores.

ALESSANDRA SEGATELLI, HENRIQUE FORMIGONI

Como se pode visualizar na Figura 4, se compararmos, por exemplo, o quarto trimestre (T4), a ED integrava em 2015 um total de 58% das notas recebidas automaticamente, e em 2016 esse número passou para 77%, uma evolução de 19 pontos percentuais. Na média do ano, 2016 apresentou uma melhora de 21 pontos percentuais em relação ao ano anterior (2015). Algumas automações ainda estão sendo desenvolvidas, sobretudo na integração de faturas de transportes, para escrituração do PIS e Cofins.

f) Novo desenho da área/alterações gerou/geraram otimização de processos e redução de horas extras: nessa etapa, fez-se o mapeamento completo das competências das pessoas da equipe, buscando entender o histórico de cada colaborador (avaliações anteriores) e suas principais competências, realizando o *benchmarking* com o mercado, no intuito de identificar as melhores práticas de mercado e aplicá-las na ED.

O mapeamento da área envolveu o seu desenho antes das alterações, incluindo cargos e atividades, e o cruzamento do desenho com o *benchmarking* e riscos identificados nas etapas anteriores. Foi identificado que poucas pessoas eram responsáveis por processos críticos e que não havia um controle das atividades e acompanhamento do desenvolvimento dos profissionais. Esses não recebiam *feedback* adequado quanto às melhorias necessárias, pois a área de *tax compliance* não tinha esse controle e não sabia identificar onde estavam as maiores lacunas de processos e de capacitação de pessoas.

Na ED não havia segregação entre atividades tributárias e *compliance* e planejamento, conforme já mencionado. Quando se refere a segregação, significa que não havia equipes dedicadas aos diversos tipos de tributos, o que dificultava o controle e a atualização dos profissionais, no que tange às rotinas e entregas dos arquivos digitais das obrigações acessórias. Após a implementação do modelo aplicado de gestão de processo de conformidade tributária, com a consolidação das atividades e utilização de indicadores de desempenho, de ferramentas de apoio, capacitação dos colaboradores e melhor divisão de tarefas, a área conseguiu atender a todas as rotinas com um total de 13 *headcounts*; antes da implementação do modelo eram 16, representando uma redução de 18,8% no número de colaboradores da área e, conseqüentemente, redução dos gastos de folha de pagamento e horas extras. A Tabela 3 apresenta a evolução do valor das horas extras da área de *tax compliance* na ED.

MODELO APLICADO DE GESTÃO
DE PROCESSO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

TABELA 3 – Evolução do valor das horas extras da ED

Ano	2014	2015	2016	Abril/2016 (acumulado)	Abril/2017 (acumulado)
Horas extras	112.886,24	104.524,30	86.104,75	39.646,93	28.456,00
Varição (ano contra ano)		-0,07	-0,18		-0,28
Economia			-18.419,55		-11.190,93

Fonte: Elaborada pelos autores. Valores em R\$.

Com o uso do modelo implementado, a equipe melhorou a qualidade do produto entregue, com um clima organizacional melhor. Os principais produtos são:

- recepção correta de 17.000 notas/ano (média de 1.400/mês);
- emissão de 10.000 notas de transferência/ano (média de 830/mês); e
- preparação e entrega de arquivos digitais de 2.700 obrigações acessórias/ano (média de 225/mês).

g) Implementação de sistemas para auxiliar no controle e efetividade das atividades de Workflow Manager e Tax Analyser. Nessa etapa, identificaram-se artefatos tecnológicos no mercado que pudessem ajudar na gestão diária da área de *tax compliance*, sob duas óticas:

g.1) Controle da agenda tributária e atividades de cada integrante da área, considerando a complexidade, devido ao número de estabelecimentos e revisões necessárias na preparação, revisão e entrega das obrigações principais e acessórias dos impostos indiretos da ED. O controle de datas, por estado e por obrigação fiscal, bem como as instruções definidas e seu devido acompanhamento, possibilitou a eficiência no processo e o apoio não somente à gestão, como também aos colaboradores no desempenho de suas atividades diárias; e

g.2) análise das informações das obrigações fiscais geradas, antes do envio às autoridades tributárias. Em virtude da possibilidade de mais de 7.000 cruzamentos de informações das obrigações acessórias, a conferência dos dados, de forma automatizada, facilita

ALESSANDRA SEGATELLI, HENRIQUE FORMIGONI

o trabalho da correção, se necessária, antes do envio do arquivo digital, garantindo segurança e mitigando riscos para a ED.

A implementação de sistemas de apoio e a correção e automação de processos auxiliaram a equipe de colaboradores no desempenho de suas rotinas tributárias, fazendo que ela dedicasse mais tempo a atividades de análises, algo que antes não era possível, devido ao número de processos manuais e à ausência de divisão de tarefas existentes na ED.

CONTRIBUIÇÃO TECNOLÓGICA/SOCIAL

Este estudo traz contribuições para a prática profissional e para a academia. Como resultado deste estudo, elaborou-se um modelo aplicado de gestão de conformidade tributária para a ED, com foco no controle das atividades e desenho do perfil dos profissionais para a área que, embora tenha sido direcionado para uma empresa específica, pode contribuir para outras empresas em geral, tendo em vista a similaridade das obrigações acessórias e padrões estabelecidos pelo governo – podendo contribuir como *benchmarking* de boas práticas de gestão tributária.

Contribuições para a prática profissional

A contribuição para a prática profissional está na inovação em se aplicar os conceitos da mentalidade enxuta na área tributária, contribuindo para que a empresa reduza as multas e encargos sobre atrasos e/ou falhas no processo de preparação e cumprimento das obrigações tributárias acessórias, bem como eliminar desperdícios, trazendo o conceito de linha de produção eficiente para o universo tributário.

Contribuições geradas em cada etapa do estudo para a prática profissional:

1. Mapeamento

Nessa etapa, os gestores da ED conseguiram entender todo o processo envolvido nos procedimentos de recepção de mercadorias até a finalização das obrigações acessórias da matriz e de suas 19 filiais instaladas no país. Foram preparados procedimentos

MODELO APLICADO DE GESTÃO
DE PROCESSO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

escritos e fluxogramas do processo, com identificação do tempo médio investido em cada etapa.

O mapeamento contribuiu para uma clara visão das lacunas de processo e identificação de quais etapas levavam mais tempo para realizar o que era necessário, bem como onde estavam as ineficiências e retrabalhos. Em algum dos casos, o mapeamento gerou benefícios em redução de horas extras, justamente por corrigir rotinas básicas, como aconteceu com a emissão de notas fiscais série 2 para processos de devolução. O sistema foi corrigido para carregar informações originais das notas, evitando erros e retrabalhos. Também foi base para a elaboração de procedimentos de Sarbanes-Oxley (SOX), visto que até então a área tributária não estava no escopo.

2. Desenho do novo processo da área tributária

O mapeamento detalhado possibilitou o entendimento do cenário existente e o redesenho do processo de emissão e recepção de notas fiscais até a finalização das obrigações acessórias, buscando mitigar as lacunas encontradas e aumentando a eficiência da área, por meio da clara divisão de tarefas entre células de trabalho e impostos (diretos e indiretos). Dessa forma, desenhou-se uma área aplicando-se automação e recursos, buscando eficiência na geração de informação, qualidade no processamento e envio de dados ao governo e elaboração de indicadores de desempenho.

Nessa forma de gestão, informações relevantes são disponibilizadas aos colaboradores e gestores, permitindo, por exemplo, o acompanhamento de indicadores da área e o *status* de projetos e tendências. Essa possibilidade de visualizar os dados atualizados de forma ampla favorece a tomada de decisões acertadas, minimizando problemas e prejuízos. Com isso, a área tributária pode trazer muitos benefícios à empresa, tais como:

- atualização constante dos dados: isso permite uma visão exata do que está acontecendo na área e na empresa, bem como quais são os processos críticos, tendências positivas e negativas e pontos de controle;
- acompanhamento dos resultados e da *performance* das equipes pelos próprios colaboradores;

ALESSANDRA SEGATELLI, HENRIQUE FORMIGONI

- tomadas de decisões com base em informações e fatos, eliminando riscos relacionados à falta de conhecimento; e
- mitigação de impactos negativos: com a análise das tendências dos indicadores e suas variáveis, é possível agir na correção de desvios, ajustes de processos, falhas na operação e, assim, mitigar os impactos negativos, tais como as multas ou outras penalidades previstas em lei.

3. Entendimento do modelo tributário da empresa

A revisão de todas as regras, regulamentações e regimes especiais, que são base para o cálculo e atualização nos sistemas da empresa, possibilitou a geração das obrigações principais e acessórias alinhadas com o modelo tributário da empresa. A contribuição, nesse caso, foi o entendimento geral da área e do *management* em relação aos modelos utilizados, gerando também importantes correções nas bases de cálculos dos impostos e listas de preços de produtos por estado.

4. Preparação de um inventário das obrigações acessórias da empresa

A identificação de todas as obrigações tributárias cumpridas pela empresa, em sua matriz e 19 filiais, no período de 2010 a 2015, mediante o cruzamento de informações relativas a pagamentos de impostos, escrituração de livros fiscais e entrega de arquivos digitais, permitiu identificar todos os erros e valores devidos dos principais tributos, com foco, sobretudo, nos impostos indiretos (ICMS, ICMS-ST, PIS e Cofins).

A contribuição decorrente foi a correção, com prioridade por região, de todos os erros de preenchimento de formulários e os pagamentos adequados de impostos aos diversos órgãos tributantes, evitando impactos negativos, como a proibição de comercialização de produtos em algum dos estados em que a ED está instalada. Também tornou o processo claro aos acionistas e representantes legais da ED, trazendo à tona a importância do desenvolvimento de um processo de gestão na área tributária, bem como automações e processos integrados. A ED também obteve economia em multas, visto que, em alguns casos, a empresa reduziu a autuação por meio de denúncia espontânea.

MODELO APLICADO DE GESTÃO
DE PROCESSO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

5. Proposição de um modelo aplicado de gestão de processo de conformidade tributária (linha de produção eficiente)

Além da inspiração na filosofia *lean*, o projeto incluiu a concepção de um sistema de gestão, por meio da automação de processos e controle dos arquivos digitais de obrigações acessórias entregues ao governo, para otimizar o cumprimento de obrigações tributárias acessórias da ED.

Considerando a complexidade tributária existente na ED, por causa da multiplicidade de estabelecimentos espalhados em diversos municípios e estados, buscou-se, no mercado de sistemas, auxiliar a empresa, de forma ágil e inteligente, no controle do processo tributário. Isso contribuiu para a eliminação de sistemas que geravam retrabalho e interface inconsistente de dados, possibilitando um processo mais integrado entre ERP e sistema tributário.

Além disso, houve a implementação de dois sistemas importantes de controle – o Workflow Manager, que implica a inclusão de todos os fluxos de processos nesse sistema, com responsáveis por etapa, que são controladas automaticamente; e o Tax Analyser, que efetua um cruzamento de todas as obrigações, evitando que informações inconsistentes sejam reportadas. Essa ferramenta gera, para o responsável pela atividade, a possibilidade de visualizar e analisar todos os erros e, assim, corrigi-los antes de finalizar os processos no Workflow Manager.

Além da contribuição de se analisar os sistemas e propor integração, de implantação de ferramentas de controle, outra contribuição importante foi a segregação de funções, por meio da revisão de acessos aos sistemas da empresa, para deixar clara a responsabilidade das áreas de planejamento tributário, sistemas (*back-up* de informações e atualizações dos sistemas, por meio dos *patches* dos desenvolvedores) e *tax compliance*.

6. Implantação de fatores para acompanhamento das obrigações

Isso trouxe como benefício a visualização da eficiência no atendimento aos clientes internos, desde o prazo para emissão de notas fiscais, para retorno de informações aos consultores independentes quanto a dúvidas tributárias e retenções de pagamentos de *royalties*, até o controle de pagamento de multas, realização de horas extras para o processamento de geração das obrigações tributárias (principais e acessórias) e entrega das in-

ALESSANDRA SEGATELLI, HENRIQUE FORMIGONI

formações (escrituração de livros e preenchimento/validação de arquivos digitais), tempo despendido em cada etapa do processo e quantidade de horas extras.

Contribuições para a área científica/acadêmica

A contribuição para a área acadêmica/científica está no desenvolvimento de um estudo de caráter intervencionista, aplicando *frameworks* acadêmicos já consolidados à gestão da área tributária, conceito ainda pouco explorado, ampliando o conhecimento em estudos tributários.

Outra contribuição foi a condução de entrevistas com especialistas da área tributária, sócios de consultorias do grupo Big Four e líderes das áreas tributárias de grandes empresas, o que possibilitou o entendimento dos principais pontos a serem considerados para uma gestão eficiente da área tributária. Isso contribuiu para a elaboração do modelo aplicado de gestão de processo de conformidade tributária apresentado neste estudo.

Como resultado das entrevistas com especialistas, os principais pontos identificados como relevantes em uma gestão eficiente da área tributária no Brasil são:

- ter uma gestão eficiente, que controle a geração das obrigações acessórias e o cruzamento de dados informados nos arquivos digitais antes do seu envio aos órgãos governamentais;
- utilização massiva de tecnologia como aliada no controle do elevado número de obrigações acessórias a serem cumpridas pelas empresas;
- capacitação da equipe: especialistas em subáreas, possibilitando correta aplicação da legislação vigente; e
- boa integração entre *compliance* e *planning* – os especialistas destacaram que a empresa, muitas vezes, investe em estudos de planejamento tributário, mas erra na execução/implementação, por falta de integração das áreas, gerando riscos e exposição para as empresas.

Finalmente, como resultado deste estudo, a ED conseguiu implementar um modelo aplicado de gestão de processo de conformidade tributária, identificando e melhorando

MODELO APLICADO DE GESTÃO
DE PROCESSO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

seus processos. Considerando que foram utilizados *benchmarking* e entrevistas com especialistas no decorrer do processo do desenvolvimento do modelo, acredita-se que ele possa ser adequado a outras empresas com características similares e utilizado em estudos futuros.

REFERÊNCIAS

- Aguiar, L. I. L. (2016). *Governança corporativa tributária: Aspectos essenciais*. São Paulo: Quartier Latin, PwC e FGV.
- Bertolucci, A. V. (2001). *Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: Um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil* (Dissertação de mestrado em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo).
- Correia, L. F., & Amaral, H. F. (2008). Arcabouço teórico para os estudos de Governança Corporativa: os pressupostos subjacentes à Teoria da Agência. *Revista de Gestão*, 15(3), 1-10.
- Eisenhardt, K. M. (2015). Teoria da agência: Uma avaliação e revisão. *Revista de Governança Corporativa – RGC*, São Paulo, 2(1), 1-36, art. esp. Republicação de artigo originalmente publicado no *Academy of Management Review*; Janeiro 1989; 14, 1. Tradução e publicação com autorização de direitos autorais cedidos pela Academy of Management. Publicado em: 06-05-2015.
- Fama, E. F. & Jensen, M. C. (1983). *Corporations and Private Property: A Conference Sponsored by the Hoover Institution* (Jun., 1983). Chicago: The University of Chicago Press, 301-325. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/725104>.
- Kirchler, E. (2010). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press. Online. DOI: <https://doi.org/10.1017/CBO9780511628>
- Lima, E. S. de. (2013). *Pesquisa sobre redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no Brasil* (Dissertação de mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo).
- Lima, E. S. de, Galegale, N. V., Arima, C. H. & Córtez, P. L. (2016). Contribuição à análise da redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no Brasil. *Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação*, 13(1), 101-130.

ALESSANDRA SEGATELLI, HENRIQUE FORMIGONI

- Miyoshi, R. K. & Nakao, S. H. (2012). Riscos de conformidade tributária: Um estudo de caso no estado de São Paulo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(14), 46-76.
- Oyadomari, J. C. T., Assis, W. A. de, Simãozinho, S. de M., & Mendonça, O. R. de., N. (2012). Pesquisa intervencionista: Análise dos estudos empíricos internacionais em gestão estratégica de custos. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 31(2), 63-74.
- Porto, É. G. (2019). Ensaio sobre os custos de conformidade no Brasil: Análise do peso das obrigações tributárias acessórias. *Revista FESDT*, (9), 1-27.
- PWC & World Bank Group. (2015). *Predictions and insights*.
- Silva, J. D. da, Mesquita, R., Pessoa, M. N. M., Cabral, A. C. A., Santos, S. M. dos, & Costa, W. P. L. B. da. (2015). Custos de conformidade à tributação: Um estudo sobre a percepção dos gestores de uma organização pública brasileira. *Congresso Brasileiro de Custos*, Foz do Iguaçu, Paraná, Brasil, 22.
- Silva, G. M. da, F., Cavalcante, P. R. N., Bomfim, E. T. do, Leite, P. A. M., F. (2018). Conformidade tributária e comportamento do contribuinte: Uma análise dos fatores que explicam a observância tributária à luz da teoria do comportamento planejado. *RC&C – Revista Contabilidade e Controladoria*, Curitiba, 10(1), 54-70.
- Suomala, P., Lyly-Yrjänäinen, J. & Lukka, K. (2014). Battlefield around interventions: A reflective analysis of conducting interventionist research in management accounting. *Management Accounting Research*, 25(4), 304-314.
- The World Bank. (2018). Pagamento de impostos. *Doing Business: Medindo a regulamentação do ambiente de negócios*. Recuperado de <http://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>.
- Weller, W. & Zardo, S. P. (2013). Entrevista narrativa com especialistas: Aportes metodológicos e exemplificação. *Revista da FAEBA – Educação e Contemporaneidade*, 22(40), 131-143.
- Womack, J. P. & Jones, D. T. (2004). *A máquina que mudou o mundo* (5a ed.). USA: Campus. Rio de Janeiro.
- World Bank Group & PwC. (2015). *Paying Taxes 2016: Ten years of in-depth analysis on tax systems in 189 economies: A look at recent developments and historical trends*. Washington, DC: PwC, World Bank Group.