

Governança, Tecnologia e Controladoria: Um Estudo sobre a Modernização da Contabilidade Empresarial na Era do Big Data**Governance, Technology and Controllershship: A Study on the Modernization of Business Accounting in the Era of Big Data**

DOI:10.34117/bjdv6n12-318

Recebimento dos originais: 20/11/2020

Aceitação para publicação: 15/12/2020

Hélder Uzêda Castro

Administrador de Empresas e Cientista de Dados,

Doutor em Desenvolvimento Regional e Urbano,

PPGA e PPDRU, Universidade Salvador (UNIFACS); CICS.NOVA, Universidade Nova de Lisboa

Rua Doutor José Peroba, 251 - STIEP, CEP 41770-235, Salvador, Bahia,

e-mail: helderuzeda@gmail.com

RESUMO

O objetivo desta pesquisa é analisar uma modernização da atividade de controladoria, com base nas práticas de governança corporativa e no modelo de governança tributária, inseridas na agenda dos principais agentes econômicos e adotada, no período 2010-2015, no centro das operações financeiras, de uma empresa que faz parte do grupo dos maiores contribuintes do país, líder no segmento de energia. Para tanto, utilizou-se aportes das áreas teóricas que figuraram, aqui, em situação de complementaridade, a Governança Corporativa, a Governança Tributária e a nova Controladoria. Optou-se pelo estudo de caso e análise do conteúdo pesquisado, com um acervo que privilegiou a pesquisa documental de fontes corporativas e mudanças semiestruturadas com atores-chave. Os resultados obtidos com os investimentos e esforço organizacional para atender às demandas do SPED e demonstram que o uso da tecnologia e de suas plataformas possibilitaram a modernização da atividade de controladoria no cenário do Big Data.

Palavras-chave: Governança; Tecnologia; Controladoria; Big Data; Energia**ABSTRACT**

The objective of this research is to analyze a modernization of the controllership activity, based on corporate governance practices and the tax governance model, inserted in the agenda of the main economic agents and adopted, in the period 2010-2015, at the center of financial operations, a company that is part of the group of the largest taxpayers in the country, leader in the energy segment. To this end, we use contributions from the theoretical areas that have figured, here, in a situation of complementarity, Corporate Governance, Tax Governance and the new Controllershship. We opted for the case study and analysis of the researched content, with a collection that favored documentary research from corporate sources and semi-structured changes with key actors. The results obtained with the investments and organizational effort to meet the demands of SPED and demonstrate that the use of technology and its platforms enabled the modernization of the controllership activity in the Big Data scenario.

Keywords: Governance; Technology; Controllershship; Big data; Energy

1 INTRODUÇÃO

A governança corporativa (GC) surgiu para resolver conflitos de interesses entre os grupos proprietários, donos ou herdeiros da firma¹, e de gestão das corporações, acordando práticas e modelos que visavam proteger o direito de todos os acionistas do risco de abusos dos executivos, representantes dos administradores, preponderantemente nas decisões estratégicas que ditavam os a forma e os rumos dos negócios. No Brasil, baseia-se em apenas quatro pilares básicos fundamentais, que são: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa. Numa perspectiva global, Silveira (2015) apresenta dez princípios mais complexos e, devidamente, atualizados com as novas demandas do mercado consumidor e investidor.

Compreende-se que a adoção de pilares e princípios contribui para um desenvolvimento econômico sustentável, proporcionando melhorias no desempenho das empresas e acelerando resultados, além de facilitar o acesso a fontes externas de recursos. Igualmente, tornar-se componente de promoção do desenvolvimento econômico regional.

As discussões acerca da governança, assim como da chamada “nova” controladoria, têm avançado largamente nas últimas duas décadas no Brasil. Os incrementos formais são perceptíveis e importantes, pois, auxiliam na sedimentação de conceitos indispensáveis à gestão das organizações empresariais, neste caso, englobando as atividades contábeis, fiscais e tributárias. Observa-se, por outro lado, do ponto de vista de execução das práticas, ou seja, da efetividade e regularidade, que ambas progrediram com relativa timidez em relação a seus aspectos formais.

A governança tributária (GT) é uma realidade, desenvolvida através das práticas de GC, associadas à gestão de processos e à gestão de tributos, com destaque fundamental para o uso da tecnologia da informação, principalmente na era do Big Data², modificando a dinâmica da controladoria.

Ademais, diante de um Sistema Tributário Nacional (STN), complexo e controvertido, a adoção de modelos de GT, operacionalizados na área de Controladoria das empresas, torna-se fundamental para evitar penalidades inerentes aos processos tributários, mais visivelmente materializados por autuações fiscais.

Neste cenário, as demandas de governança, assentadas na área de controladoria, conexão entre as áreas contábil, fiscal e tributária e a de tecnologia, notadamente através da informatização dos

¹ O pesquisador sabe que há diferença teórica entre o uso dos termos “firma”, “agente econômico”, “empresa”, “organização”, “instituição”, “companhia” e “corporação”, porém, para efeitos de fluidez textual deste documento, esses serão utilizados como sinônimos.

² O Big Data é um advento tecnológico de processamento de grandes volumes de dados que vem ganhando notoriedade por conta de oportunidades e desafios em torno de sua utilidade no apoio aos negócios.

processos de execução e de auditorias, podem representar maior eficiência e eficácia na gestão, modernização das operações, bem como mitigação de riscos e da possibilidade de responsabilização de administradores, principalmente após o advento do Sistema Público de Escrituração Digital, o SPED¹.

O estudo proposto foi realizado a partir da análise da modernização da atividade de controladoria, a partir dos modelos de governança corporativa e tributária, implantados no período de 2010-2015, no centro de serviços compartilhados (CSC), de uma companhia que integra o grupo dos maiores contribuintes de tributos do Brasil, no segmento de energia, que por seu turno, é um dos mais representativos em relação a arrecadação tributária do país e concentra, praticamente, operações sujeitas a quaisquer incidências de tributos, o que demanda de seus componentes enorme esforço organizacional e investimentos em sistemas que apoiem os processos de controladoria, de forma a garantir o correto cumprimento das obrigações.

2 GOVERNANÇA CORPORATIVA

Preliminarmente, é importante ressaltar que os mecanismos formais para uma governança corporativa efetiva já existem e são bastante preconizados por diversas instituições e adotados pelos maiores conglomerados econômicos mundiais.

O avanço das economias de mercado e as últimas crises mundiais contribuíram para a discussão sobre GC, haja vista a necessidade de se criar mecanismos que assegurassem a tomada de decisões dos administradores, no melhor interesse dos investidores, aumentando assim a probabilidade de retorno de investimento e diminuindo os riscos corporativos.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), define governança corporativa como

O sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo as práticas e os relacionamentos 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 ao capital e contribuindo para a sua longevidade (IBGC, 2020).

Portanto, a preocupação da GC é, precipuamente, criar um conjunto eficiente de mecanismos internos e externos (de incentivos e de monitoramento), que visam harmonizar a relação entre propriedade (acionistas) e gestão.

Silveira (2015) afirma que a GC está relacionada à forma pela qual as sociedades são dirigidas e controladas, incluindo suas regras explícitas e tácitas, com destaque para o relacionamento entre seus principais protagonistas, considerando aqui a diretoria, o conselho de administração e os acionistas. Trata-se de um tema que exige uma abordagem multidisciplinar, englobando áreas como ética empresarial, gestão, liderança, psicologia social, direito, economia, finanças e contabilidade, dentre outras.

Nesse diapasão, Rossetti e Andrade (2011, p. 26) destacam que

A governança corporativa tem fundamentos sólidos, definidos a partir de princípios éticos aplicados na condução dos negócios. Seu desenvolvimento e sua afirmação tem razões macro e microeconômicas. E sua sustentação já se estabeleceu não só pelos princípios e razões que se encontram em suas origens, mas também pelos institutos legais e marcos regulatórios que envolvem os processos de gestão e que, cada vez mais, aperfeiçoam-se com base nos valores que regem a boa governança.

As práticas da boa governança são baseadas em quatro princípios básicos fundamentais, quais sejam: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa. Particularmente, neste artigo, destaca-se o princípio da responsabilidade corporativa que, segundo o IBGC, preconiza a necessidade de os agentes de governança corporativa zelarem

[...] pela viabilidade econômico-financeira das organizações, reduzir as externalidades negativas de seus negócios e suas operações e aumentar as positivas, levando em consideração, no seu modelo de negócios, os diversos capitais (financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social, ambiental, reputacional, etc.) no curto, médio e longo prazos. (IBGC, 2016).

Nessa seara, a área de GC é fundamental para a delineação de práticas de controladoria, baseadas nos modelos de governança tributária adotados, na realidade brasileira, sendo estruturados a partir da gestão de processos e de tributos, contando com uso intensivo da tecnologia para cumprimento das inúmeras obrigações, somando as constantes alterações de legislação.

3 GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA

Conforme relatado anteriormente, o STN é complexo e controverso, bem como suas contínuas alterações ou atualizações, produzindo um grande volume de dados e informações que precisam ser armazenados e processados para o correto cumprimento das obrigações, além de aperfeiçoamento dos sistemas de controle e fiscalização por parte do fisco, o que reforça a necessidade empresarial de estruturação das operações sob apropriada governança e controladoria.

Não é demais lembrar que, constitui obrigação da alta administração da empresa planejar seus negócios, com vistas a aumentar as suas receitas e reduzir seus custos, inclusive, os de natureza tributária. Não é por outra razão que a GT assume peculiar relevância para as organizações.

Sobre a área de Governança Tributária, Castro (2013) defende que

Este campo empresarial, em específico, preconiza atividades que requerem um elevado nível de alinhamento dos entendimentos legais, assim como de conformidade dos processos de execução que atendem às demandas tributárias reguladas e impostas pelo fisco. Por isso, a importância estratégica em concentrar a coordenação de todos os recursos desta área, respeitando um modelo de governança da companhia e compreendendo processos bem definidos.

Na prática, GT representa a união de procedimentos de gestão adotados, alinhado aos princípios e práticas de GC, permitindo a coordenação, instituição e regulação de controles e revisão dos processos de execução, de maneira que resulte na mitigação ou na eliminação de riscos fiscais e os efeitos que esses provocam nos negócios, preços e resultados, assim como promovendo as mudanças necessárias no atendimento das demandas regulatórias.

Assim, a organização das entidades através de um modelo de GT, proporcionará o cumprimento efetivo das obrigações fiscais, potencializando a legítima economia de tributos e mitigando o risco de possíveis questionamentos por parte dos entes tributantes, que, em última análise podem resultar na assunção de contingência tributárias ou na responsabilização de administradores por seus atos ou omissões nesta área.

Para Geisa dos Santos Lopes (2015, p.26)

Considerando os benefícios que a governança tributária pode trazer, tem-se então um vasto campo em busca de conscientização dos empresários brasileiros pela sua implantação em todos os tipos de sociedade, sendo esta, algo não muito difícil de conseguir, por possuímos um dos sistemas tributários mais complexos do mundo além de uma elevada carga tributária, logo a governança tributária torna-se fundamental para a redução desse ônus, assim como, dos riscos fiscais.

Nesse cenário, especialmente após a implantação do SPED³, o uso da tecnologia - e a consequente interação entre as áreas tributária e de TI - tem assumido um papel a parte no cumprimento das obrigações acessórias e no modelo de GT das empresas.

A perspectiva inicial era de que haveria uma diminuição de custos corporativos, pela agilidade, redução do número de obrigações acessórias e até mesmo redução da movimentação física, haja vista a utilização da internet para a transmissão das informações.

No entanto, esse esforço não se transformou, na prática, em economia de transações, principalmente por conta do crescente volume das obrigações tributárias (principalmente, dados ou informações) e dos investimentos realizados na implementação e manutenção dos Sistemas Integrados

³ O SPED, Sistema Público de Escrituração Digital, começou a ser desenvolvido pelo Serpro, ainda no Governo Fernando Henrique Cardoso, com a edição da Lei nº 9.989/00, que contemplava o programa de modernização das administrações tributárias e aduaneiras, visando padronização de todas as obrigações.

de Gestão (ERP), assim como de outras soluções na área de TI, necessários à geração, validação, auditoria e transmissão dos arquivos eletrônicos exigidos pelo fisco.

4 BIG DATA E A NOVA CONTROLADORIA

Sabe-se que o conceito fundamental da controladoria perpassa pela busca por resultados eficazes e suporte ao processo de tomada de decisão empresarial. A área de Controladoria deve ser estruturada para a prestação de assessoria permanente à administração, sendo a responsável, não somente pela disseminação de técnicas de pesquisa, modelagem e interpretações, mas também fornecendo dados ou informações para a gestão.

Segundo Bruni e Gomes (2010), a gênese da controladoria aconteceu no início do século XX, nos Estados Unidos da América, com o discurso de controle dos negócios, em resposta aos processos de fusão e aquisição ocorridos no século passado, o que dificultou sobremaneira o exercício da gestão de empresas cada vez maiores e com operações mais complexas.

Horváth (2006) afirma que, para conhecer o estado e o desenvolvimento da controladoria, torna-se necessário o domínio de quatro componentes, a saber: (i) **órgãos de representação “oficiais” e/ou associações;** (ii) **relatórios sobre estudos empíricos e específicos de atividades, relacionados à organização e desenvolvimento;** (iii) publicações sobre soluções “típicas” ou “dignas de imitação” oriundas da práxis; e (iv) manuais e/ou obras de referência.

O conjunto normativo brasileiro, especialmente o tributário, é um dos mais complexos e intrincados do mundo, apresentando diversas normas que ora se complementam ou buscam fundamento umas nas outras e ora se sobrepõem. Desta forma, os contornos daquilo que antes eram compartimentos estanques, referindo-se à responsabilidade da empresa, dos administradores e dos sócios, tornam-se cada vez mais difusos, porém, conectados, resultando em riscos maiores e sistemas de governança e de controladoria não necessariamente mais eficazes. Nesse contexto, as questões de natureza contábil, fiscal e tributária, especialmente, revelam-se extremamente importantes.

O rebuscamento, as controvérsias e a complexidade do STN contribuem decisivamente para a insegurança dos contribuintes, o que torna a busca pelo entendimento das estruturas da controladoria, adotadas pelas empresas brasileiras, objeto de pesquisas nas últimas décadas. Mendes et al. (2016) destacaram que o aumento do tamanho e a complexidade das organizações são variáveis que trouxeram a necessidade da estruturação das informações como mecanismo para acompanhamento e apoio à gestão.

Vale completar que o capital ultrapassou fronteiras geográficas, relações governamentais e está com fontes mais diversificadas, sugerindo a necessidade de adaptação na forma de controle das

empresas. As incertezas aumentaram e agora as decisões demandam conhecimento ou informações adicionais, dentro de plataformas informatizadas, igualmente formadas a partir de várias fontes ou bases de dados. Para Peleias (2002), a informação passou a ser um novo insumo e a controladoria despontou como a principal fornecedora proativa para a geração de informações ao processo de gestão.

Autores como Chen, Chiang e Storey (2012) e Davenport (2014) distinguem os períodos de utilização de sistemas de informação para a análise de dados como apoio aos negócios, associados ao surgimento de inovações tecnológicas que alteraram as fontes de dados ou as formas de seu processamento. Hoje, na perspectiva da controladoria, o Big Data corporativo é basicamente formado pelo legado de sistemas e recursos tecnológicos oriundos dos processos de fusão e aquisição, pela evolução da área de Tecnologia da Informação, em atendimento às demandas mercadológicas e financeiras (governança global, corporativa e tributária) e pelas atualizações na legislação, peculiaridade das operações brasileiras.

Elias da Silva Júnior (2015) destaca que, por exemplo, os últimos 25 anos, contados desde a promulgação da Constituição Federal, foram publicadas mais de 300 mil normas de natureza tributária, dentre elas leis, decretos, medidas provisórias, emendas constitucionais e outros.

“Além disso, não podemos nos esquecer do fardo cipoal de jurisprudências de nossos tribunais e órgãos administrativos que alteram sobremaneira o entendimento então existente sobre certo tributo ou certa forma de tributação”. (PIMENTA, 2015, p.1).

Inobstante isso, a definição de políticas e diretrizes a serem seguidas pelos órgãos de gestão, bem como a definição de objetivos estratégicos, com foco nos aspectos tributários é papel primordial da ‘alta gestão’ da empresa.

[...] a alta administração empresarial, de acordo com os elevados padrões éticos, que exigem responsabilidade corporativa e social, transparência, consistência e integração das informações de natureza tributária, impondo obrigações rígidas e em constante elevação ao administrador, deverá dar eficaz implantação da governança tributária para minimizar riscos e incertezas e legitimamente ampliar resultados, em um contexto de concorrência crescente, margens de lucratividade reduzidas e enormes riscos, potencializados pelos custos fiscais elevados e alta complexidade legislativa e regulamentar. (AMARAL; AINSWORTH; 2015, p.15).

É por isso que, se afirma ser o estabelecimento de controles internos um dos componentes essenciais na atividade da nova controladoria, observando a era do Big Data e os modelos de governança que estabelecem diretrizes e sugerem estruturas e práticas adequadas aos negócios.

5 METODOLOGIA

Aplicando os conceitos de interdisciplinaridade propostos pela teoria da ecologia humana e utilizados pela Escola de Chicago, podemos assim associar a teoria de Darwin dentro da sociedade e

do ambiente urbano, ao verificarmos o fluxo de pessoas e os serviços básicos público, como a iluminação, influenciam no índice de criminalidade nas cidades, como analogia da situação em que a população de gatos influencia na quantidade de trevos vermelhos. Isso porque, em ambientes onde há um maior fluxo de pessoas, maior movimento de comércio, e uma boa iluminação pública, teoricamente, as pessoas se sentem mais seguras pelo fato de estarem juntas e se auto observando. Caso ocorra alguma tentativa de crime, há uma grande possibilidade de, por instinto de coletividade, os cidadãos próximos tomarem uma iniciativa de defesa coletiva. Em bairros mais afastados dos centros urbanos, onde a um menor fluxo de pessoas e baixa qualidade da iluminação pública, a sensação de insegurança é maior, pelo fato de a pessoa se sentir sozinha, com uma real possibilidade de sofrer algum atentado.

6 ANÁLISE DA CONTROLADORIA E DOS MODELOS DE GOVERNANÇA

Com a desregulamentação do setor de e a abertura do capital no mercado internacional, a companhia em questão considerou em seu plano estratégico 2000-2020 um compromisso de fornecer informações corretas e precisas aos seus investidores – institucionais ou individuais, inclusive acionistas –, principalmente sobre produção, reservas, investimentos, custos, preços de venda e tributos, buscando o constante diálogo e a consequente credibilidade com esse público, condição essencial para o sucesso das negociações com ações. Nesta ocasião, a questão tributária entrou na pauta de prioridades de várias reuniões executivas.

O resultado mais imediato foi a reestruturação da área Financeira, que passou a ser organizada em gerências executivas específicas, destacando-se para efeito desta pesquisa a Gerência Executiva Tributária, instalada no CSC da companhia, componente da Controladoria.

Esta recém criada unidade corporativa tornou-se responsável por todos os processos tributários da empresa, mantendo relacionamento constante com os entes tributantes: federais, estaduais e municipais; bem como trabalhando para garantir o alinhamento das decisões tributárias, no Brasil e no exterior. Esse alinhamento estava previsto nas diretrizes de governança corporativa e tributária adotadas pela companhia.

Considerando a tecnologia da informação como uma importante base para a implantação e operação dos modelos de governança (Castro, 2013), a Gerência Executiva Tributária instituiu a Gerência de Soluções Tributárias Sistêmicas, responsável pela utilização dos recursos tecnológicos necessários para o processo de execução tributária da companhia, considerando o Big Data corporativo. Essa ainda foi subdividida de forma a atender as demandas de caráter Federal, Estadual e Municipal.

A Gerência de Tributos Estaduais também foi subdividida em Gerências Setoriais denominadas de Entradas, Saídas e Obrigações, sendo pioneira na utilização do Sistema de Governança Tributária, desenvolvido e implantado para atender às demandas de validações, auditorias, indicadores e demais processos que apoiam os modelos de GC e GT e de controladoria da empresa.

A companhia contava com o apoio de vários recursos sistêmicos em sua estrutura, que suportam e automatizam seus processos de execução do centro de operações financeiras. Os mais importantes eram:

i. **Sistema SAP** - Sistema Integrado de Gestão Empresarial (Interprise Resource Planning - ERP), responsável pela integração de todos os dados e processos das áreas de finanças, contabilidade, recursos humanos, fabricação, marketing, vendas, compras, etc. da companhia, contando também com um módulo de automação dos processos de importação e exportação, câmbio e *drawback*. Esse não oferecia recursos atendimento das demandas de escrituração, apuração e auditoria das áreas de Administração Tributária e de Controladoria, considerando a realidade tributária brasileira, na qual existem dezenas de tributos exigidos no país, entre impostos, taxas e contribuições. Para atender a essas demandas, foram implantados recursos de uma solução de apoio fiscal e os Sistemas de Auditoria Fiscal Eletrônica e de Governança Tributária. Em 2011, um Sistema de Governança Tributária, certificado pela SAP Brasil, foi integrado ao Sistema SAP, através do laboratório de inovação conhecido como “COIL - Co-innovation Lab”;

ii. **Sistema de Apoio Fiscal** - Sistema de Apuração de Tributos Diretos e Indiretos, que contemplava as obrigações fiscais da companhia, atendendo as legislações estaduais (ICMS), federais (IPI, IRRF e INSS) e municipais (ISS). Esse sistema também era responsável pela geração de arquivos magnéticos para o cumprimento das obrigações acessórias da companhia, previsto no exercício de controladoria;

iii. **Sistema de Auditoria Fiscal Eletrônica**, responsável por suportar o processo denominado “Análise Automática da Apuração”, com o qual os apuradores e analistas das Gerências Setoriais de Entradas, Saídas e Obrigações verificam, gradativamente, ao longo do mês, a escrituração das notas fiscais de entradas e de saídas, visando atendimento dos prazos estabelecidos pelo fisco. Trata-se do cumprimento das obrigações acessórias (dados e informações) e principal (pagamento). Para tanto, foi necessário a construção do cenário tributário para customização da plataforma, reunindo todas as informações referentes aos Regimes Especiais, aos Benefícios Fiscais e às interpretações do Jurídico da companhia. A

metrificação do volume de dados e informações foi importante para o pleno funcionamento do processo; e

iv. **Sistema de Governança Tributária**, que oferecia recursos de auditoria e governança às áreas de Administração Tributária e de Controladoria, principalmente à Gerência Geral de Execução Tributária. Tal sistema disponibiliza diversos relatórios que demonstram a realidade das operações da empresa. Utiliza como base as informações apresentadas ao fisco através dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD), Escrituração Contábil Digital (ECD), SPED – PIS/COFINS, Instrução Normativa 86 (IN86), Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS (GIA-ST), Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD), Sistema de Contingência do Ambiente Nacional (SCANC), Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACon) e Sintegra.

Estes recursos sistêmicos são parte integrante dos macroprocessos (I, II e III) do denominado Projeto Compliance SPED, implantado em 2010. Esse projeto buscou integrar, numa múltipla base tecnológica, dentro de uma lógica de Big Data, pois foi implantando com o apoio de quatro sistemas basilares (descritos acima) e legados ou de apoio complementar (não descritos nesta pesquisa), todo o processo de execução tributária de dezenas de unidades regionais, com o objetivo de modernizar ou informatizar as atividades de apuração e geração das obrigações acessórias, num esforço conjunto de mitigação dos riscos ou de redução da exposição fiscal da companhia pesquisada.

O macroprocesso I (figura 1) demonstra a migração das informações fiscais dos sistemas ERP ou legados para o sistema de apoio fiscal. Esse último é responsável pela geração dos livros fiscais e das obrigações acessórias exigidas regularmente pelo fisco.

O macroprocesso II (figura 1) demonstra a importação dos livros fiscais e obrigações acessórias no sistema de governança tributária para a realização das análises de validação e conciliação dos referidos arquivos e informações, já considerando o apoio ou intervenção de especialista tributários. Esse recurso sistêmico replicava de forma antecipada todas as rotinas de fiscalização, comumente, adotadas pelo fisco. Com isso, a companhia, conseguia visualizar eventuais erros ou divergências e atuar de forma preventiva ao envio final - transmissão ao fisco - das informações requeridas. Esse recurso possibilitava a mitigação dos riscos e uma significativa redução na exposição fiscal.

O macroprocesso III (figura 1) demonstra os relatórios gerados pelo sistema de governança tributária servindo de base para os ajustes tecnológicos nos sistemas de origem - ERP, fiscal ou legados. Nesta fase, todas as decisões eram tomadas pela companhia, a partir da análise das obrigações e da mensuração de riscos de exposição fiscal.

Neste momento, diante do mapeamento dos riscos, resultado do macroprocesso III, os administradores poderiam decidir por evitá-los, reduzi-los, compartilhá-los ou simplesmente aceitá-los (COSO, 2013), nos moldes detalhados anteriormente.

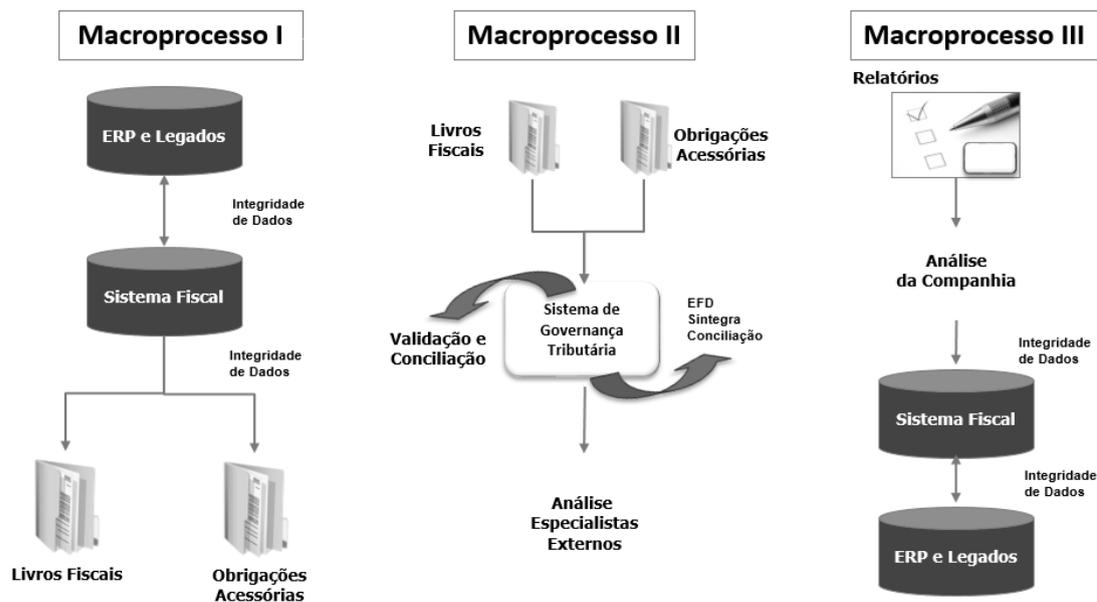


Figura 1 – Macroprocessos do modelo de governança tributária
 Fonte: adaptado Lex Consult (2010)

Esse modelo de GT era apoiado e monitorado pela unidade responsável pelos riscos corporativos. Corroborando com English e Hammond (2015), se alguma empresa quiser prosperar e sobreviver no médio e longo prazos, então, investimentos consistentes nas áreas de risco, conformidade e controle precisam ser feitos. Ao mesmo tempo em que a construção de uma área de conformidade qualificada e de alta qualidade é cara, ela será um dos melhores investimentos para mitigação de riscos corporativos.

As entrevistas com os gerentes das áreas apontam que, a adoção deste modelo (figura 1), promoveu uma melhoria da qualidade informacional dos arquivos transmitidos regularmente ao fisco. Ainda de acordo com o gerente de execução tributária, o investimento feito na implantação do modelo, estrutura e processos de controladoria, assim como do sistema de governança tributária, foi,

amplamente, recuperado através da redução de penalidades, e que este indicador é acompanhado periodicamente pela diretoria executiva da companhia.

O sistema de governança tributária, desenvolvido por terceiros e customizado para a operação da companhia em questão, conseguia importar arquivos de diferentes leiautes (formatos) e finalidades (figura 2).

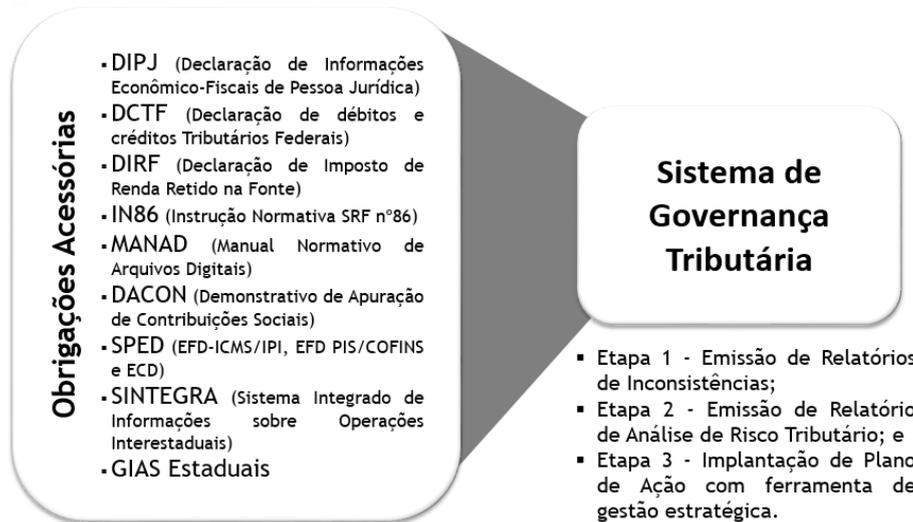


Figura 2 – Arquivos fiscais importados pelo sistema de governança tributária
 Fonte: adaptado Lex Consult (2010).

Na figura acima não consta o arquivo do Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), implantado numa data posterior à apresentada no Projeto Compliance SPED, mas igualmente importante, considerando a natureza de operação da companhia pesquisada, a qual tem utilização intensiva de serviços de transporte.

Outros recursos sistêmicos foram desenvolvidos internamente, com o apoio da área de TI da companhia, e utilizadas pelos apuradores e analistas das Gerências Setoriais de Entradas, Saídas e Obrigações, a exemplo de planilhas e macros de sistemas comuns do mercado brasileiro de softwares. Estes buscavam o rápido atendimento de demandas específicas, ainda não atendidas pelos softwares principais.

Neste caso, os controles internos são processos que consistem em tarefas e atividades contínuas, executadas pelos profissionais da companhia, ultrapassando o simples estabelecimento de manuais de políticas e procedimentos, sistemas e formas.

A modernização da atividade de controladoria da companhia foi motivada, desde 1995, pareada pelo desenvolvimento do modelo de GT, pela criação do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (Sintegra) e o aumento da carga tributária

sobre o petróleo. Com o advento do SPED, a referida empresa, assim como outros grandes agentes econômicos e importantes contribuintes de tributos do país, passaram a buscar uma maior segurança nas suas atividades tributárias.

Por isso, apropriando-se dos conceitos da GC, com destaque para os aspectos do *compliance* e da responsabilidade corporativa, essas empresas adotam modelos de governança tributária que definiram estruturas de controladoria. Uma das diretrizes desses modelos é o alinhamento das interpretações e decisões acerca dos assuntos tributários. Por isso, as maiores companhias optaram por estruturas de serviços compartilhados.

Apesar do modelo de CSC buscar consolidar atividades transacionais das unidades de negócio numa estrutura central, visando reduções de custos em decorrência da eliminação de duplicidade de funções, da padronização dos processos e dos ganhos de escala e as atividades de controladoria não possuem, necessariamente, características transacionais, ele foi adotado pela companhia pesquisada com o objetivo principal de concentrar equipes, processos e decisões numa única estrutura física. A pesquisa sugeriu que o CSC trouxe mais agilidade e flexibilidade, o que possibilitou a intervenção ou correção dos arquivos fiscais antes da transmissão do fisco.

Schulman et al (apud BERDEJO, 2009) definem os serviços compartilhados como a concentração de recursos da empresa atuando com atividades, antes espalhadas através da organização, a fim de servir a múltiplos parceiros internos, a baixo custo e com alto nível de serviços, com o objetivo comum de atender os clientes externos e acrescentar valor à empresa.

No caso em análise, as atividades tributárias da companhia estavam dispersas em processos adotados e gerenciados por outras Unidades Regionais (UR), instaladas em diversos estados da federação e essas eram estruturadas ou implementadas de acordo com as demandas fiscais regionais.

Os processos adotados por essas UR tinham a intenção de atender às demandas impostas pelo fisco através do cumprimento das obrigações acessórias e principal. No entanto, ao empreender-se a pesquisa, compreendeu-se que existia uma falta de alinhamento entre o entendimento sobre as operações da empresa e a legislação vigente, a qual estava relacionada diretamente ao fato gerador dos tributos, provocando uma distorção entre pequenos “ganhos”, que geravam jurisprudência para grandes “perdas”, não historiadas ou mensuradas nesta pesquisa. De acordo com os gerentes das áreas pesquisadas, houve uma considerável redução no pagamento de penalidades aplicadas, a partir de jurisprudência oriunda de decisões ou posicionamentos jurídicos-tributários da própria companhia.

Outro importante aspecto, destacado durante as entrevistas, foi a necessidade de integração da atividade de controladoria - contábil, fiscal e tributária - com a operação da companhia. Isso se deu

através do alinhamento de informações sobre fato gerador de tributos e seus impactos financeiros e organizacionais nas mais diversas áreas corporativas. Sendo assim, concorda-se com Moge et al. (2011, p. 21), na medida que eles asseveram que “a sintonia das práticas de gestão e operação do negócio com a gestão e operação dos tributos deve formar um conjunto único integrado e harmonioso”. Dessa forma, pode-se observar que o modelo de gestão e de operação tributária é um subconjunto da gestão e operação do negócio.

Publicações recentes indicam que a companhia está trabalhando para unificar os sistemas e bases de informação numa plataforma chamada Framework Tributário, desenvolvido por uma *joint venture* formada pela SAP e demais fornecedores de soluções e serviços.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme discutido neste artigo, os modelos de governança corporativa e tributária adotados pela companhia pesquisada, com destaque para o processo de reestruturação organizacional, principalmente na formatação de operações em serviços compartilhados, tornou-se uma importante base para a modernização da controladoria, sendo difícil dissociar a contribuição daquela na estruturação da atividade tributária de grandes corporações, com elevado nível de complexidade em suas operações e no atendimento das suas obrigações.

Foi possível perceber que a aplicação de boas práticas de GC, destacando aqui a responsabilidade corporativa, notadamente baseando um modelo de GT, proporcionam a estruturação da atividade da “nova” controladoria, considerando esforços contábeis, fiscais e tributários, bem como a redução ou mitigação de riscos. No caso em tela, a reestruturação da área Financeira da sociedade analisada, que passou a ser organizada em gerências executivas específicas (destacando-se a Gerência Executiva Tributária, no contorno da Controladoria), proporcionou para a companhia em questão, em última instância, o alinhamento das interpretações e decisões acerca dos assuntos tributários,

Sendo assim, o processo de execução tributária passou a ser integrado às demais operações de negócios, através do alinhamento de informações sobre fato gerador de tributos e seus impactos financeiros e organizacionais nas mais diversas áreas da companhia. O fenômeno do CSC foi ambiente propício ao surgimento de programas de suporte à controladoria, como os de *compliance*, gestão de riscos e controles internos, conduzidos dentro de padrões seguros para a empresa, para seus funcionários, para seus acionistas e investidores, bem como para os demais *stakeholders*.

Apontou-se também que, devido à elevada frequência de mudanças na legislação tributária e a quantidade de dados ou informações (Big Data), a centralização dos processos de execução tributária

foi a decisão mais acertada, mesmo esses não sendo transacionais, com normatização e maior controle, com rebatimentos no desempenho da atividade tributária da empresa.

Ademais, verificou-se no estudo de caso empreendido que, na era do Big Data, a tecnologia da informação foi essencial para a implantação do modelo de GT, considerando que distintas bases de vários sistemas legados. Nesta senda, a utilização de ferramentas tecnológicas (ERP e sistemas com o objetivo de revisar, analisar, corrigir e propor melhorias em processos tributários) foi fundamental para os modelos de governança e de controladoria adotados pela companhia estudada.

Além disso, o Projeto Compliance SPED, implantado em 2010, pela empresa, buscou integrar uma base tecnológica diversa, que demonstrou ser um conjunto eficiente de mecanismos capazes de monitorar e mitigar os riscos tributários da empresa, possibilitando identificação e mensuração dos riscos e uma significativa redução na exposição fiscal da companhia. Com a adoção deste modelo, notou-se melhoria da qualidade informacional enviada regularmente ao fisco.

A pesquisa permitiu identificar a estrutura do processo de execução tributária até 2015 e constatar que o investimento feito na implantação daquela, do modelo e processos envolvidos, assim como do sistema de GT, foi recuperado através da redução dos erros ou divergências dos arquivos transmitidos e, conseqüentemente, das penalidades fiscais, o que foi confirmado pelos profissionais entrevistados.

Observou-se também que, com o CSC, os processos da companhia tornaram-se mais ágeis, possibilitando intervenções ou correções dos arquivos fiscais antes da transmissão do fisco e uma considerável redução no pagamento de penalidades aplicadas a partir de jurisprudência oriunda do alinhamento do entendimento jurídico-tributário da própria companhia.

Frisa-se que, esta pesquisa não teve a intenção de esgotar o assunto, apenas buscou propiciar um melhor entendimento do tema ao apresentar, do ponto de vista prático, a aplicação empírica de mecanismos de controladoria, a partir de conceitos e modelos de GC e GT, e sua natural correlação com gestão de riscos e sistemas de *compliance*. Acredita-se que, o estudo empreendido possa contribuir com a discussão e sistematização das práticas da nova controladoria, as quais garantem o correto cumprimento das obrigações e possibilitam a mitigação de riscos tributários e a redução da exposição fiscal das organizações.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Antonio C.R.; AINSWORTH, Richard. **Governança tributária e sarbanes-oxley (SOX)**. Disponível em: (http://www.recallledger.com.br/arq_download/Governan%C3%A7a%20Tribut%C3%A1ria%20e%20Sarbanes-Oxley.pdf). Acesso em: 17 nov. 2020.

BERDEJO, Ludwig Miguel Agurt. **Fatores de resistência ao processo de implementação de um centro de serviço compartilhado: uma abordagem segundo a Teoria Institucional**. 2009. 184 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde.../Ludwig.pdf>>. Acesso em: 26 abr. 2020.

BRUNI, Leal Adriano; GOMES, Sônia Maria da Silva. **Controladoria: conceitos, ferramentas e desafios**. 22. Ed. Salvador: EDUFBA, 2010. 342 p.

CASTRO, Hélder Uzêda. **Fatores que contribuem para o desenvolvimento da governança tributária: um estudo de caso sobre a estruturação da administração tributária da Petrobras**. 2013. 215 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Salvador, Salvador: 2013.

Chen, H., Chiang, R. H. & Storey, V. C. **Business Intelligence and Analytics: From Big Data to Big Impact**. MIS quarterly, 36(4), 1165–1188, 2012.

COSO Report, **Internal Control – Integrated Framework – Executive Summary**, 2013. Disponível em:

http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf. Acesso em: 16/11/2020

Davenport, T. H. **How strategists use “big data” to support internal business decisions**, Discovery and production. Strategy and Leadership, 42(4), 45–50, 2014.

ENGLISH, Stacey; HAMMOND, Susannah. **Cost of Compliance 2015**. Thomson Reuters, 2015.

HORVÁTH, P. **Controlling**. 10. ed. München: Verlag Vahlen, 2006.

IBGC - INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código de melhores práticas de governança corporativa**. 5.ed. São Paulo, SP: IBGC, 2015.

IBGC - INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Governança Corporativa**. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/inter.php?id=18161>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

IBGC - INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Princípios Básicos**. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/inter.php?id=18163>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

LEX CONSULT. **Projeto Compliance SPED**. Rio de Janeiro, 2010. mimeo.

LOPES, Geisa dos S. **Governança tributária: um estudo de caso sobre a importância e a viabilidade de implementação de suas práticas na empresa Alfa Ltda.** 2011. 68f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Aplicadas, Petrolina, 2011. Disponível em: (www.lapisletras.ba.gov.br/uploads/publicacoes/docs/governanca_tributariaLapis_e_Letras1339547364.pdf). Acesso em: 3 nov. 2020.

MENDES, A. C. A.; LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; GASPARETTO, V.; KRUGER, S. D. **Fatores associados ao desenho dos sistemas de controle gerencial.** Enfoque: Reflexão Contábil, v. 35, n. 2, p. 87-103, 2016.

MOGE, José Eduardo et al. **Gestão de tributos na empresa moderna.** São Paulo: Senac, 2011.

PELEIAS, I. R. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões.** São Paulo: Saraiva, 2002.

PIMENTA, Dalmar. **Governança Tributária.** Disponível em: (<http://www.iamg.org.br/lerpublicacao.php?publicacao=466>). Acesso em: 09 de novembro de 2020.

ROSSETTI, José Paschoal; ANDRADE, Adriana. **Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências.** 5. ed. atual. ampl. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA JÚNIOR, Elias da. **Governança tributária.** IN: OLIVEIRA, Fábio R. de e GALLO, Mauro F. (Coord.). **Contabilidade e gestão de tributos.** São Paulo: FISCOSoft Editora, 2015, p. 487-507.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli. **Governança Corporativa no Brasil e no Mundo: teoria e prática.** 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

TRANSPETRO. **Plano Estratégico do Sistema Petrobras 2000-2020.** Rio de Janeiro: mimeo, 2000.