



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Mensurando a (in)Eficiência do Processo Tributário Mediante Controles Internos e Gerenciamento de Riscos em Empresas do Setor Farmacêutico

Ana Paula Haskel

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

E-mail: anaphaskel@gmail.com

Luiz Felipe Ferreira

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

E-mail: luizff67@gmail.com

Resumo

Este estudo teve como objetivo analisar os riscos dos processos tributários do setor farmacêutico, observando-se as possíveis (in)eficiências na apuração do PIS/Pasep e da Cofins. Para alcançar o objetivo da pesquisa foi aplicado um questionário dividido em nove tipos de riscos, utilizando como método norteador o tratamento disponibilizado pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO (1992) e o modelo disponibilizado pelo TCU (2018). Cada risco está relacionado a uma probabilidade de ocorrência e de geração de impacto - baixa, média ou alta. Por meio desses resultados, foi possível a elaboração de resultados para mensurar a (in)eficiência tributária da empresa dentro do setor farmacêutico. A amostra da pesquisa abrangeu cinco empresas do estado de Santa Catarina, duas que integram uma rede de farmácias e três que possuem um processo de organização independente. Os resultados mostram que a eficiência tributária está ligada às atividades de controle interno executados pelas empresas, sendo que o risco mais elevado apontado por esta pesquisa foi do processamento de informação vinculado aos controles extras e a comunicação vinculado ao sistema de informação, e também, chegou-se a resultados altos em relação aos indicadores de desempenho e revisão da alta diretoria, que seriam os acompanhamentos dos resultados da empresa.

Palavras-chave: Gestão de Riscos; Tributos; Setor Farmacêutico.

Linha Temática: Contabilidade Tributária



ORGANIZAÇÃO



APOIO





100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



1 Introdução

Na legislação tributária há várias formas específicas para apuração dos tributos e uma delas é a alíquota diferenciada (Brasil, 2019) aplicada para o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), conhecida como PIS/Pasep (Brasil, 1970; Brasil, 1975), e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (Brasil, 1991), em relação aos quais há concentração tributária na primeira etapa ou seja, no processo produtivo e/ou na importação. Onde a industrialização é caracterizada por qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo (Brasil, 2010). Já a importação pressupõe mercadoria de outra nacionalidade adquirida por empresa nacional (Brasil, 1966).

Nas etapas subsequentes, a venda e revenda há o estabelecimento comercial atacadista e varejista (Brasil, 2010)

Nessas duas etapas, no comércio atacadista, como também, no comércio varejista, há a possibilidade de redução a 0 (zero) nas alíquotas de Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas auferidas pelos comerciantes decorrentes da revenda de produtos no mercado interno para alguns segmentos, dentre eles está o setor farmacêutico (Brasil, 2000).

A tributação diferenciada desses produtos é denominada de monofásica e há uma série deles que se classificam desse modo, entretanto, a lei não obriga a segregação dessas informações nos documentos acessórios (Brasil, 2009).

Diante disso, a tributação vai além da apuração e do recolhimento do tributo, há uma engenhosidade de controle aplicada as práticas tributárias que vão além das exigências de uma fiscalização, que frisa um processo que garanta as informações adequadas, envolvendo as pessoas aptas, uma tecnologia eficaz e uma comunicação apropriada. Adicionalmente o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) se firmou como referência mundial para o estudo e aplicação dos Controles Internos, tendo sido reconhecido como o principal modelo para o desenvolvimento de estruturas integradas de Controles Internos, disponibilizando modelo competitivo na estrutura de gestão de riscos e controle da empresa, caracterizada como matriz de risco ou matriz de desempenho Slack (1994).

E a gestão tributária talvez possa incrementar o arsenal de competitividade das organizações modernas, por ser ferramenta importante no planejamento estratégico das empresas, tendo em vista o oneroso custo tributário atual (Vello e Martinez, 2014 p. 119).

Sendo assim, é apresentado o problema de pesquisa: os controles existentes no comércio farmacêutico varejista são suficientes para verificar a forma adequada de tributação do PIS/Pasep e da Cofins?

O objetivo deste estudo é analisar as possíveis (in)eficiências na apuração tributária, utilizando as informações dos controles existentes para avaliação dos riscos do setor farmacêutico varejista.

A partir disso, essa pesquisa se debruçará na análise de risco do setor farmacêutico varejista, considerando os controles existentes, observando se as ferramentas usuais são suficientes para resultar em apuração da carga tributária correta. Os tributos analisados são as contribuições sociais, PIS/Pasep e a Cofins. Considerando-se a semelhança da forma tributária dessas duas contribuições, com benefícios existentes em situações análogas, pode-se verificar se há adequada aplicação de todos os benefícios, o que pode resultar em tributação correta que poderá ser uma carga tributária

menor do que aplicada.

2 Gestão de Riscos

Em uma concepção primária, risco significa perigo ou possibilidade de perigo (Ferreira, 1999) ou, ainda, risco é a chance de ocorrência um evento desfavorável (Brigham, 1999). Em ambas as definições, a ideia de risco está associada a um certo grau de incerteza (Rossi, 2017).

Em 1992, a gestão de riscos corporativos ganhou destaque com a publicação do guia Internal Control – Integrated Framework – pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO –, pelo qual as organizações passaram a ser orientadas quanto ao aprimoramento dos seus sistemas de controle interno (Políticas de Gestão de Risco, p.9, 2017). Segundo o COSO, esses sistemas são formados por componentes integrados, que incluem a avaliação de riscos. Com enfoque nesse componente, em 2004, o COSO lançou o Enterprise Risk Management - Integrated Framework – COSO – ERM –, que traz componentes, princípios e conceitos para a gestão de riscos corporativos.

Nessa mesma direção, em 2009, foi lançada a norma ABNT NBR ISO 31000:2009 Gestão de Riscos – Princípios e Diretrizes, com o objetivo de disseminar princípios e diretrizes para gestão de riscos, aplicáveis a organizações de qualquer setor, em que todos envolvidos buscam conjugar a maximização do retorno com a minimização do risco (Brito, 2000).

2.1 Controles Internos

Conforme determina Gattringer e Marinho (2018), a implantação e a manutenção dos controles internos nas organizações estão amplamente difundidas na teoria. Os controles internos se referem a todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação, que permitam prever, observar, dirigir ou governar seus atos que produzem reflexos patrimoniais, segundo Franco e Marra (2001). Envolvem todas as atividades e rotinas, de natureza contábil e administrativa, fixando padrões de comportamento com o intuito de estabelecer o entendimento por parte dos colaboradores, de acordo com Reske Filho, Jaques e Marian (2005).

Figueredo e Caggiano (2004, p. 46) afirmam que o controle é um sistema de feedback que possibilita o desempenho ser comparado com os objetivos planejados e é necessário para a realização do planejamento de curto e longo prazo. Esse controle deve possibilitar uma visão clara dos acontecimentos efetivos, executando medições desses acontecimentos e apontando as distorções. Lembrando que os sistemas de controle de gestão devem direcionar o comportamento dos administradores para o cumprimento dos objetivos estipulados pelos acionistas/proprietários e assegurar que deles não se afastem “por má-fé, negligência, cupidez ou simples incompetência” (Hellwig, 2000).

Quadro 1 - Atividade de controle com o objetivo de um gerenciamento de risco

Atividades de Controles Internos	
Revisões da Alta Direção	A alta direção compara o desempenho atual em relação ao orçado, às previsões, aos períodos anteriores e aos de concorrentes. As principais iniciativas são acompanhadas, como processos de melhoria de produção e programas de contenção ou de redução de custo, para medir até que ponto as metas estão sendo alcançadas.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Administração Funcional Direta ou de Atividade	Gerentes, no exercício de suas funções ou atividades examinam relatórios de desempenho. Um gerente responsável pelos empréstimos bancários a consumidores revisa os relatórios por filial, região e tipo de empréstimo, verificando resumos e identificando tendências e associando os resultados a estatísticas econômicas e metas.
Controles Físicos	Os equipamentos, estoques, títulos, dinheiro e outros bens são protegidos fisicamente, contados periodicamente e comparados com os valores apresentados nos registros de controle.
Processamento da Informação	Uma variedade de controles é realizada para verificar a precisão, a integridade e a autorização das transações. Os dados inseridos ficam sujeitos a verificações de edição on-line ou à combinação com arquivos aprovados de controle. O desenvolvimento de novos sistemas e as mudanças nos já existentes são controlados da mesma forma que o acesso a dados, arquivos e programas.
Indicadores de Desempenho	Relacionar diferentes conjuntos de dados, sejam eles operacionais sejam financeiros, em conjunto com a realização de análises dos relacionamentos e das medidas de investigação e correção, funciona como uma atividade de controle. Ao investigar resultados inesperados ou tendências incomuns. A forma como a administração utiliza essas informações – somente no caso de decisões operacionais ou, também, no caso do acompanhamento de resultados imprevistos nos sistemas de comunicações – determinará se a análise dos indicadores de desempenho por si só atenderá às finalidades operacionais, bem como às finalidades de controle da comunicação.
Segregação de funções	As obrigações são atribuídas ou divididas entre pessoas diferentes com a finalidade de reduzir o risco de erro ou de fraude. Por exemplo, as responsabilidades de autorização de transações, do registro e da entrega do bem em questão são divididas.

Fonte: *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO)*.

Na gestão do risco é importante avaliar e controlar, dentro de uma medida possível todas as possibilidades com intuito de evitar os riscos da operação.

2.2 Análise de Riscos

A análise de riscos é o processo de compreender a natureza e determinar o nível de risco, de modo a subsidiar a avaliação e o tratamento deles (ABNT, 2009). E investir na análise de riscos é uma prática importante para permitir que o gerenciamento seja feito de forma adequada, diminuindo o potencial de falhas (Prado e Mannini, 2018).

O risco é quando a variável aleatória considerada tem uma distribuição de probabilidades conhecida e, incerteza, quando essa distribuição é desconhecida (Simonsem 1994). Em vista disso, é algo possível e desejável a conversão de incerteza em risco calculado mediante a determinação de distribuições de probabilidade para as variáveis incertas (Silva, Gomes e Medeiros, 2006).

A análise de cenários permite corrigir um dos erros da análise de sensibilidade que é considerar as interdependências entre as variáveis (Silva, Gomes e Medeiros, 2006). Métodos qualitativos definem o impacto, a probabilidade e o nível de risco por qualificadores como “alto”, “médio” e “baixo”, com base na percepção das pessoas (Ramos, 2009; Thaheem e De Marco, 2013).

Risco = Probabilidade X Impacto

O nível de risco existente na composição da matriz é a identificação da probabilidade multiplicada pelo impacto possível, em que os resultados das combinações de probabilidade e impacto, classificados de acordo com a escala de níveis de risco, podem ser expressos em uma matriz, como a exemplificada adiante.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



2.3 Regimes de Apuração

Há duas formas de apuração do PIS/Pasep e da Cofins, o regime cumulativo, o qual em todas as etapas terá a incidência tributária sem considerar a etapa anterior (Brasil, 1998).

A tributação diferenciada, também conhecida por incidência monofásica ou concentrada, abrange um grupo de produtos que estão sujeitos à aplicação de alíquotas específicas diferentes das usuais do regime cumulativo e do regime não cumulativo (Brasil, 2019).

A diferença dessa sistemática não se limita, no entanto, às alíquotas. A tributação diferenciada se assemelha muito à substituição tributária, uma vez que o ônus tributário de toda a cadeia de comercialização do produto recai sobre fabricante ou importador, enquanto os demais contribuintes da cadeia de comercialização (atacadista e o varejista) tributam as receitas auferidas nas vendas dos mesmos produtos com alíquota zero (Brasil, 2000).

A partir da segunda etapa, sendo a venda de comercial atacadista ou varejista ao consumidor final, ou a revenda do atacadista ao comércio varejista, não haverá mais a incidência dessas duas contribuições, considerando que não ocorra a modificação do produto (Brasil, 2000). Por causa disso, esses produtos e processos precisariam estar identificados de forma correta e adequada para fins de haver a devida tributação, independentemente da forma tributária em que a empresa esteja enquadrada (Brasil, 2019; Brasil 2006). Como, também, todos os envolvidos no processo deveriam estar alinhados a este controle, como programas de entrada e saída de produtos, setor de cadastro documentos fiscais e de controle, por exemplo.

E quando a luz está direcionada na venda do atacadista ou varejista, não haverá mais a incidência dessas duas contribuições, entretanto, infelizmente há inúmeras divergências em relação a este assunto (Brasil, 2019; Brasil 2006).

No Quadro 2 estão os produtos farmacêuticos que estão classificados na tributação diferenciada para fins da apuração do PIS/Pasep e da Cofins:

Quadro 2: Produtos Fármacos – Produtos com a Alíquota Concentrada (Monofásicos)

Produtos Farmacêuticos	30.01, 30.03 (exceto no código 3003.90.56), 30.04 (exceto no código 3004.90.46);
	3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2;
	3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00.

Fonte: Sped - EFD – Contribuições (2018) - adaptado pela autora (2020).

Em relação aos produtos farmacêuticos, existe também uma classificação dos produtos em “listas positivas, negativas e neutras”, entretanto a legislação de PIS e Cofins sequer menciona esses nomes, pois essa nomenclatura é utilizada para classificação e tributação do imposto estadual, a saber, Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (Brasil, 2001), que não é base do nosso estudo. Portanto, para calcular o valor devido a título dessas contribuições partícipes deste estudo não importa saber em qual lista o produto está enquadrado. Entretanto, há um senso comum no território nacional que os produtos classificados na lista positiva abrangem todos os produtos classificados como monofásicos. Infelizmente, esse possivelmente não é único transtorno causado pela confusão entre as legislações do ICMS e o PIS/Pasep e a Cofins.

De acordo com o §26 do art. 36 do Anexo 5 do RICMS-SZC/01, os estabelecimentos



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



industriais ou importadores que realizarem operações com os produtos de que trata a Lei Federal nº 10147, de 21 de dezembro de 2000, farão constar no campo Informações Complementares, sem prejuízo de outras informações adicionais que entenderem necessárias, identificação e subtotalização dos itens, por agrupamento, conforme as expressões a seguir indicadas (Ajuste SINIEF 03/03):

I - "Lista Negativa", relativamente aos produtos classificados de acordo com a NBM/SH-NCM:

- a) na posição 3002, exceto nos itens 3002.30 e 3002.90;
- b) na posição 3003, exceto no código 3003.90.56;
- c) na posição 3004, exceto no código 3004.90.46;
- d) nos itens 3306.10, 3306.20 e 3306.90;
- e) nos códigos 3005.10.10, 3006.60.00 e 9603.21.00;

II - "Lista Positiva", relativamente aos produtos classificados de acordo com a NBM/SH-NCM, quando beneficiados com a outorga do crédito para o PIS/PASEP e COFINS previsto no art. 3º da Lei Federal nº 10147, de 2000:

- a) na posição 3002, exceto nos itens 3002.30 e 3002.90;
- b) na posição 3003, exceto no código 3003.90.56;
- c) na posição 3004, exceto no código 3004.90.46;
- d) nos códigos 3005.10.10 e 3006.60.00;

III - "Lista Neutra", relativamente aos produtos classificados nos códigos e posições relacionados na Lei Federal nº 10147, de 2000, exceto aqueles de que tratam os itens anteriores, desde que não tenham sido excluídos da incidência das contribuições previstas no inciso I do "caput" do art. 1º da referida lei na forma do § 2º desse mesmo artigo.

Considerando o Quadro 2, que destaca todos os produtos classificados como monofásicos para a apuração do PIS/Pasep e a Cofins, pode ser observada a presença das NCM's: 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3006.30.1 e 3006.30.2, as quais não estão classificadas como produtos nas listas positivas, negativas e/ou neutras, e que são também produtos classificados como monofásico, com isso as empresas que classificam os seus produtos apenas de acordo como "Lista Positiva" não conseguirão identificar todos os itens que estão classificados como monofásicos.

2.4 Gestão e Avaliação do Risco Tributário

Conforme o estudo de Paulo, Fernandes, Rodrigues e Eidit, (2007), que utilizaram a Matriz de importância-desempenho de Slack (1994), observa-se que o risco contratual apresenta excesso de controle, de modo que parte dos recursos alocados em sua gestão poderia ser utilizada na melhoria do nível de controle dos riscos tributário e na concepção de processo. Com isso, poderia ser demonstrado que o controle tributário poderia estar aquém do necessário.

Observando-se os tipos de riscos elencados, tais como, riscos de processamento de informação, controles físicos, administração funcional direta ou de atividade e indicadores de desempenho e revisão da alta direção que fazem parte das atividades de controle com o objetivo de um gerenciamento de risco, conforme o modelo proposto pelo COSO, pode-se perceber que cada risco está vinculado a um controle e que cada descrição de risco possui os seus pesos correspondentes a cada probabilidade dele e impacto. Assim, quanto maior a probabilidade do que é arriscado acontecer maior será o peso que lhe é atribuído, assim como para o impacto de cada risco. Eis proposta de gerenciamento de risco resumida no quadro a seguir:



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

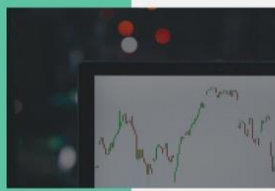
10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Quadro 3: Escala de Riscos

Cód.	Tipo de Risco	Descrição do Risco	Probabilidade		Impacto	
			Descrição	Peso	Descrição	Peso
1	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de entrada	Existe/perfeito	1	Todas as notas são recebidas/com todos os produtos/existe identificado os códigos se estão corretos, existe uma comunicação entre os fornecedores e os compradores de forma rápida e ágil/existe um setor para esses controles.	1
			Existe, mas não há conferência	2	Todas as notas são recebidas/com todos os produtos/existe identificado os códigos se estão corretos, mas esse profissional não é capacitado /Não há treinamentos	2
			Alguns produtos sim outro não	3	Todas as notas são recebidas/com todos os produtos/não existem um controle dos códigos se estão corretos.	3
			A maior parte não tem controle	4	São recebidas apenas algumas notas fiscais	4
			Não existe	5	Não há qualquer controle de verificação dos documentos de entradas.	5
2	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de saídas	Existe/perfeito	1	Todos os documentos são emitidos com o objetivo de uma identificação correta dos produtos revendido/ identificando os códigos de forma correta conforme a legislação, qualquer equívoco existe uma comunicação de forma clara e direta as pessoas responsáveis. Há treinamentos/reunião periódicas	1
			Existe, mas não há conferência	2	Todas os documentos são emitidos com a discriminação de cada produto/existe identificado os códigos se estão corretos, mas esse profissional não é capacitado /Não há treinamentos	2
			Alguns produtos sim outros não	3	Todos os documentos são emitidos/com todos os produtos identificados/não existem um controle dos códigos se estão corretos.	3
			A maior parte não tem controle	4	São emitidas apenas alguns documentos fiscais.	4
			Não existe	5	Não há qualquer controle de verificação dos documentos de saída.	5
3	Controles Físicos	Controle de estoque	Existe/perfeito	1	O controle é verificado de forma mensal, considerando os documentos de entrada e saída/planilhas extras de controle existe um rodízio de pessoas com essa função	1
			Existe, mas não há conferência	2	O controle é verificado de forma trimestral, considerando os documentos de entrada e saída/planilhas extras de controle	2
			Alguns produtos sim outro não	3	É feito quando dá tempo	3
			A maior parte não tem controle	4	Raramente é feito	4
			Não existe	5	Não há um controle sobre o estoque	5
de	Processamento de Informação	Controles Extras	Existe/perfeito	1	Existe planilhas que controlam todos os produtos de na entrada e na saída, por NCM e CST. Esses documentos possuem uma revisão periódica (mensal), com a lista de todos os produtos monofásico.	1
			Existe, 2 x por ano	2	Existe planilhas que controlam todos os produtos de na entrada e na saída, por NCM e CST. Esses documentos possuem uma revisão periódica (semestral) com a lista de todos os produtos monofásico.	2
			Existe, mas só no encerramento do ano	3	Existe planilhas que controlam todos os produtos de na entrada e na saída, por NCM e CST. Esses documentos sazonais com a lista de todos	3



100% ON-LINE

A Contabilidade e as Novas Tecnologias

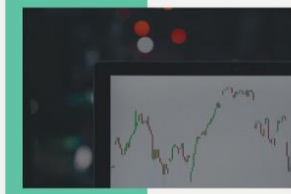
10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress



7 a 9 de setembro



					os produtos monofásico.	
			Existe, considerando as listas positivas negativas e neutras	4	Existe planilhas que controlam, com a classificação de lista positiva, lista negativa e lista neutra.	4
			Não existe	5	Não existe planilhas de controle	5
Administração Funcional direta ou de atividade	Identificação da Legislação		Existe/perfeito	1	Existe um profissional capacitado para essa função e uma comunicação entre a empresa e a contabilidade.	1
			Existe/analizado de forma mensal	2	Existe um profissional capacitado para essa função, mas não existe um treinamento constante.	2
			Há dificuldade de entende os termos utilizados	3	Existe um profissional para essa função, mas é um acúmulo de função que não estão vinculadas com as especificidades necessárias.	3
			Há dificuldade de entende os termos utilizados e raramente acontece	4	A empresa não faz ideia que o controle/falta de controle pode influenciar na tributação da empresa. (sem planilhas de controles/emissão de documentos eventuais)	4
			Não existe	5	Sem nenhum controle	5
Processamento de Informação	Área contábil e tributário		Existe/perfeito	1	Existe uma comunicação periódica (mensal) entre a empresa e a contabilidade (profissional), com objetivo de troca de informações sobre as alterações tributárias e exigências específicas (orientações diversas).	1
			Existe	2	Existe uma comunicação periódica (mensal) entre a empresa e a contabilidade (profissional), com objetivo de troca de informações sobre as alterações tributárias e exigências específicas (orientações diversas). Mas as orientações em muitos momentos não são claras e objetivas	2
			Há dificuldade de entende os termos utilizados	3	Existe uma comunicação periódica (mensal) entre a empresa a empresa contabilidade (profissional), com objetivo de troca de informações sobre as alterações tributárias e exigências específicas (orientações diversas), mas pouco aplicada.	3
			Há dificuldade de entende os termos utilizados e raramente acontece	4	A comunicação com os profissionais é precária, sem orientação e direção da necessidade dos documentos exigidos.	4
			Não existe	5	Não há comunicação.	5
Processamento de Informação	sistema de tecnologia (TI)		Existe/perfeito	1	Existe uma comunicação periódica (mensal) entre a empresa e o profissional de TI, com objetivo de troca de informações sobre as alterações e novas implantações do sistema. A comunicação é acessível e rápida como a aplicação das alterações.	1
			Existe	2	Existe uma comunicação periódica (mensal) entre a empresa de TI, com objetivo de troca de informações sobre as alterações tributárias e exigências específicas (orientações diversas). Mas as orientações em muitos momentos não são claras e objetivas	2
			Há dificuldade de entende os termos utilizados	3	Existe uma comunicação periódica (mensal) entre a empresa de TI, com objetivo de troca de informações sobre as alterações tributárias e exigências específicas (orientações diversas), mas pouco aplicada.	3
			Há dificuldade de entende os termos utilizados e raramente	4	A comunicação com os profissionais é precária, sem orientação e direção da necessidade dos documentos exigidos.	4



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



			acontece			
			Não existe	5	Não há comunicação.	5
8	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Desempenho	Existe/perfeito	1	Há uma análise de conferência em relação aos diferentes conjuntos de dados, sejam eles operacionais sejam financeiros, em conjunto com a realização de análises dos relacionamentos e das medidas de investigação e correção, funciona como uma atividade de controle. (mensal)	1
			Existe, é utilizado de forma eventual dentro do ano calendário.	2	Análise feita de forma trimestral.	2
			Existe, mas é pouco utilizado	3	Análise feita de forma Anual.	3
			Não é utilizado	4	Existe a análise de forma eventual.	4
			Não existe	5	Não existe essa análise.	5
9	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Pessoas responsáveis para conferência dos processos	Existe/perfeito	1	As obrigações são atribuídas ou divididas entre pessoas diferentes com a finalidade de reduzir o risco de erro ou de fraude.	1
			Existe, de forma sazonal	2	As obrigações são atribuídas ou divididas entre pessoas diferentes com a finalidade de reduzir o risco de erro ou de fraude. Mas não existe uma periodicidade.	2
			Esporadicamente	3	Existe mais de uma pessoa, mas a troca é feita sem uma conferência, (duas pessoas sabem fazer o mesmo trabalho, caso uma falte)	3
			Só quando dá tempo	4	É eventual - Não há pessoal suficiente para essa troca	4
			Não ocorre	5	Essas conferências não acontecem	5

Fonte: elaborado pela autora (2020).

No Quadro 3, observa-se a matriz de risco adaptada a partir do estudo teórico desenvolvido. Esse quadro está dividido em cinco colunas, na primeira há a especificação do código do risco que está subdividido em nove tipos distintos, vinculados com os principais controles destacados pelo COSO, que estão apresentados na segunda coluna com as hipóteses de tipos dos riscos existentes. Na terceira coluna está a descrição dos riscos e na quarta os indicadores da probabilidade e na quinta a indicação do impacto. Nas duas últimas, a Probabilidade e o Impacto estão subdivididos em duas colunas, com a discriminação e o peso correspondente a cada situação.

3 Procedimentos Metodológicos

Trata-se de uma pesquisa exploratória, pois, segundo Sellitz et al. (1965) e Gil (2010), os estudos exploratórios buscam descobrir ideias e intuições, na tentativa de adquirir familiaridade acerca do fenômeno a ser investigado, já que seu objetivo principal é desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias.

Dessa forma, também trata-se de pesquisa descritiva, pois visa identificar as situações da amostra populacional pesquisada (Richardson, 2009). Caracteriza-se também por ser pesquisa quantitativa, pois traz amostragem que indica a condição da empresa em relação à gestão de riscos encontrados, observando-se o peso aplicado, a probabilidade e o impacto de cada situação.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



3.1 Procedimentos de Coleta dos Dados

O instrumento utilizado para a coleta dos dados é o questionário, técnica de investigação composta de questões apresentadas por escrito, que tem por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, etc. (Gil, 2010). Nesse contexto, busca-se coletar informações sobre a realidade das empresas quanto aos controles existentes.

O questionário visa analisar 9 (nove) tipo de riscos: controle de entradas, controles de saídas, controle de estoque, planilhas extra de informações, controle da tributação, o controle sobre a comunicação com profissional de contabilidade e profissional de tecnologia da informação, controles sobre a identificação da variação de desempenho da empresa e, por fim, a identificação das pessoas responsáveis pela conferência dos processos. Cada risco está dividido entre a probabilidade de existência, que, por sua vez, também está dividida em 5 (cinco) possibilidades entre a “perfeita” e “não existente” e a opção em relação ao impacto desse risco, também dividida em 5 (cinco) possibilidades, na qual cada responsável pela resposta indicaria a situação mais próxima da realidade, conforme a situação atual da empresa. Esse questionário, foi encaminhado para 26 profissionais, entre contadores internos de empresas, proprietários e gerentes financeiros, conforme.

Os contatos iniciaram em março de 2020 e, após reuniões, os e-mails foram enviados a partir de maio de 2020. As respostas eram disponibilizadas em até 10 dias após o envio. Depois disso foram feitas as análises qualitativas e quantitativas das respostas, a fim de conhecer os níveis de risco de cada empresa.

Esta coleta de dados abrangeu empresas que fazem parte de grande grupo farmacêutico e outras que não possuem o aporte estrutural que uma franqueadora pode/poderia disponibilizar, e isso possibilitou observar as similaridades e as diferenças organizacionais das duas estruturas.

4 Apresentação e Análise dos Resultados

Nesse tópico será apresentado o resultado em relação aos dados de cada empresa, denominadas de empresa I, empresa II e, assim, sucessivamente.

Quadro 4: Análise dos dados Sintéticos

Análise dos dados							
Risco	Tipo de risco	Descrição do Risco	Empresa I	Empresa II	Empresa III	Empresa IV	Empresa V
1	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de entrada	Médio	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo
2	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de saída	Médio	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo
3	Controles Físicos	Controle de estoque	Médio	Alto	Alto	Baixo	Baixo
4	Processamento de Informação	Planilhas extras de Controles	Médio	Alto	Alto	Médio	Médio



100% ON-LINE

A Contabilidade e as Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



5	Administração Funcional direta ou de atividade	Acompanhamento da tributação	Baixo	Médio	Alto	Baixo	Baixo
6	Processamento de Informação	Comunicação com profissional Contábil	Baixo	Médio	Médio	Baixo	Baixo
7	Processamento de Informação	Comunicação com profissional TI	Médio	Médio	Médio	Baixo	Baixo
8	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Identificação da variação do desempenho da empresa	Baixo	Alto	Alto	Baixo	Baixo
9	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Pessoas responsáveis para conferência dos processos	Baixo	Alto	Alto	Baixo	Baixo

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Observou-se que os resultados das “Empresas II e III” que demonstraram apresentaram os maiores riscos da pesquisa, em que o “processamento de informação”, que envolve uma variedade de controles, é realizado para verificar a precisão, a integridade e a autorização das transações. O risco de “indicadores de desempenho e revisão de alta direção” envolve a alta direção em uma análise mais profunda do seu negócio e, se a empresa está preocupada em cumprir as obrigações exigidas por lei, em que não há exigência da segregação das informações tributárias federais, isso pode implicar em alto risco de ineficiência do processo tributário, considerando as contribuições estudadas - PIS/Pasep e Cofins.

Já as empresas que fazem parte de um grande grupo econômico, “Empresa IV” e “Empresa V”, apresentaram resultados interessantes, em que os controles são padronizados e há suporte e cobrança do fraqueado, inclusive por meio de padronização nos processos com o objetivo de mitigar riscos. Essa situação possui um peso quando o reflexo é risco estrutural, pois já conta com maior experiência do negócio. Em contrapartida, fornece uma “certeza” de que tudo está certo, e isso, para o sistema tributário, é perigoso, como foi demonstrado pelos seus controles de informação que não são suficientes, em um olhar pontual, quando o tema é tributação das duas contribuições federais analisadas neste estudo.

A partir disso, concluiu-se que, apesar das empresas farmacêuticas pertencerem a estrutura organizacional o risco de ineficiência tributária é existente e controle interno necessário e poderia ajudar a mitigar gastos desnecessários e possivelmente equivocados do processo (Attie, 2011). Em contrapartida, há um problema de otimização da relação entre o nível de controle desejado e os custos de implementação dos necessários, conforme determinam Paulo, Fernandes, Rodrigues e Eidit (2007). Essa situação é o cotidiano das empresas, adicionando-se o custo de conformidade apresentado no estudo de Cianfanelli, Pessôa e Muritiba (2010).

Essa situação vem ao encontro dos resultados da pesquisa de Rossi (2017), revelando que aderência à legislação, domínio e conhecimento da contabilidade, tributos e processos fiscais, além da disponibilidade das informações contábeis, dados de apoio e gerenciais, são os fatores expostos a riscos. Esses riscos são representados pelo prejuízo na qualidade da informação fiscal desde a sua origem e podem implicar perdas financeiras e operacionais.

Quando há controles das informações contábeis e fiscais observa-se que há uma diminuição evidente dos riscos de uma tributação equivocada, corroborando com a análise de Rossi (2017), considerando que é imprescindível que as empresas tenham um sistema de controle capacitado para



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



mitigação de riscos fiscais. Imoniana e Nohara (2005) identificam que no ambiente de controle devem estar presentes a competência técnica e o compromisso. Por essa razão, há necessidade do estabelecimento, fixação, divulgação e conscientização do código de conduta ética, das responsabilidades, dos programas de capacitação e treinamento e da valorização adequada dos agentes, porque são essenciais para o conhecimento e aderência à cultura de controles internos (COSO, 1992).

Individualmente, na análise dos dados, evidenciou-se que os riscos de forma individual para cada empresa, entretanto, pode-se observar que o risco que mais se destacou nessa pesquisa foi o de controle de planilhas extras, identificado como controle de informações. O principal risco que leva a uma ineficiência tributária foi destacado como risco de comunicação com a TI, pois a partir dessas compilações de informações que são levadas ao sistema de tributação, se elas não estiverem alinhadas de forma eficaz, a probabilidade de um processo equivocado de tributação é elevada, e de acordo com isso, mais um objetivo específico deste estudo, que é a identificação os principais riscos existentes nos processos de da gestão de risco que envolve o PIS/Pasep e a Cofins, foi apresentado.

Lembrando que a tributação diferenciada aplicada na apuração do PIS/Pasep (Brasil, 1970 e Brasil, 1975) e da Cofins (Brasil, 1991), com uma redução a zero nas alíquotas das contribuições, poderia ser usufruída pelas empresas estudadas em relação a alguns produtos farmacêuticos (Brasil, 2000), entretanto, como a legislação não obriga a segregação dessas informações nos documentos acessórios, é necessário um controle eficiente para identificação desses produtos.

Por isso, é tão importante a gestão tributária, com o objetivo de incrementar as organizações modernas, como ferramenta importante ao planejamento estratégico das firmas, tendo em vista o oneroso custo tributário atual (Vello e Martinez, 2014). Em que a escala proposta por Slack (1994), para mensurar o nível de importância e o nível de desempenho dos critérios competitivos, torna-se um diferencial na competitividade de cada empresa, com o apoio dos controles internos e de ações que diminuam os riscos existentes.

O modelo possibilita ao gestor de riscos identificar para quais itens devem ser observadas as ações de melhoria de controle, identificando-se os que possuem níveis adequados e quais estão em excesso, contribuindo para a otimização da aplicação dos recursos, conforme os resultados da pesquisa de Paulo, Fernandes, Rodrigues e Eidit (2007). Cada empresa poderá observar as suas fraquezas e seus pontos fortes, com intuito de viabilizar uma gestão direcionada aos pontos com maior risco em termos de gestão tributária.

A partir dessas informações, observou-se que a probabilidade de ineficiência do processo tributário aplicado ao setor farmacêutico é considerável. Também pode ser visto que a confiabilidade demasiada no processo existente poderá também levar a um erro considerável, como pode-se observar em relação às empresas que fazem parte do grupo de redes farmacêuticas.

5 Conclusões e Recomendações

Esse estudo analisou os riscos do processo tributário do setor farmacêutico, identificando possíveis (in)eficiências na apuração de duas contribuições federais, o PIS/Pasep e a Cofins.

Para atingir o objetivo deste estudo, que foi o de mensurar os riscos dos processos tributários do setor farmacêutico, observando-se as possíveis (in)eficiências na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, utilizando-se as informações dos controles internos existentes para avaliação da gestão de



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



risco, conforme o modelo disponibilizado pelo COSO (1992), e as informações de cada empresa, para as quais se observou os principais riscos existentes, concluiu-se que o processo relativo à apuração das contribuições federais, PIS/Pasep e Cofins, em sua maior parte resultou em um determinado grau de ineficiência.

Mesmo que essa análise seja pontual e específica, sem contemplar a cadeia completa do processo tributário, considerando-se que as informações gerenciadas são precárias, a probabilidade de um efeito tributário eficaz é mínima. Ademais, os órgãos públicos não se indispuseram receber um valor a maior, além do que é considerado devido pelos contribuintes, assim dificilmente existirá discussão e apontamento por eles desse equívoco, o que também demonstra o porquê de haver tantos processos administrativos e judiciais solicitando restituições e compensações de tributos. Acrescendo a esta situação, também existem os casos de custo de conformidade tributária, como bem demonstrado nos resultados de Cianfanelli, Pessoa e Muritiba (2010, p. 110), que aumentam a arrecadação tributária.

Para acrescentar o raciocínio de que existem várias situações que conduzem ao recolhimento a maior dos tributos, há as discussões sobre a base de cálculo das contribuições estudadas, PIS/Pasep e Cofins, em relação ao processo de inconstitucionalidade na cobrança relativa aos seus valores, mas, mesmo assim, por décadas, os contribuintes recolhem tributo sobre tributo. Souza, Carmo, Ribeiro e Martins (2012) exemplificam o impacto financeiro da decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal Brasileiro em relação aos montantes pagos pelo contribuinte brasileiro a título da Cofins.

Assim, seja devido a um processo inconstitucional, burocrático, por falta de gestão tributária e até mesmo por causa de erros, há vários motivos para justificar que o recolhimento aos cofres públicos seja maior do que o devido. Diante disso, não é de se estranhar que haja empresas especializadas nessas restituições e compensações tributárias, que observam pequenas falhas no processo o que pode implicar valores consideráveis.

Os controles existentes precisam ser aprimorados para que alcance uma eficiência tributária saudável e adequada. Lembrando-se que, como foi apresentado nesta pesquisa, não há garantia de eficiência tributária nem mesmo quando há sistema tecnologicamente adequado, pois o que pode garantir em algum grau um processo eficiente é o controle periódico e a troca adequada de informações.

Todos os riscos não administrados e controlados podem tornar a tributação ineficiente, mas, de forma direta, o risco que mais poderá refletir o processo equivocado de tributação é o de processamento de informação e indicadores de desempenho, que neste estudo envolveram os riscos de controles de entradas, controles de saídas, planilhas extras de controles, comunicação com os profissionais contábeis e a análise da alta gestão com o acompanhamentos de informações periódicas.

Em suma, neste estudo pode-se identificar a ineficiência do processo tributário aplicado ao setor farmacêutico, que poderá ser diminuído e controlado com gestão de riscos apropriada a cada situação, com a necessidade crítica dos processos atuais.

Como recomendações para estudos futuros, sugere-se realizar a análise de forma horizontal, conhecendo todos os processos desde a estrutura organizacional da empresa varejista até a geração tributária e a forma de trabalho do profissional contábil e tributário. Também se poderia analisar a cadeia estrutural de tributação, considerando o setor produtivo ou de importados, a revenda atacadista até chegar ao varejo. Além disso, poderiam ser analisados todos os tributos do setor,

adicionando-se também processo de planejamento tributário setorizado.

Referências

Attie, W. *Auditoria interna*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 13 de março de 2013. Dispõe sobre a especificação de requisitos do Programa Aplicativo Fiscal - Emissor de Cupom Fiscal (PAF-ECF) e do Sistema de Gestão utilizado por estabelecimento usuário de equipamento ECF e revoga o Ato COTEPE/ICMS 06/08. Diário Oficial da União, 18 de março de 2013.

Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 16 de junho de 2010 e retificado em 25 de junho de 2010.

Instrução Normativa nº 1.911, de 11 de outubro de 2019. Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 15 de outubro de 2019.

Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Brasília, 7 de setembro de 1970; 149º da Independência e 82º da República.

Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Brasília, 3 de dezembro de 1970; 149º da Independência e 82º da República.

Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, 30 de dezembro de 1991, 170º da Independência e 103º da República.

Lei Complementar nº 123/06. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília, 14 de dezembro de 2006; 185º da Independência e 118º da República

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 28 de novembro de 1998.

Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a incidência da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, nas operações de venda dos

produtos que especifica. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 22 de dezembro de 2000.

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 30 de dezembro de 2003.

Tribunal de Contas da União. Processo de Tomada de Contas-TC n.º 028.192/2014-1. Relatório. Levantamento. Gestão da Dívida Pública Federal. Identificação de Riscos Mais Relevantes e de Questões que Ensejam a Atuação do TCU. Determinação. Arquivamento. Relator: Ministro José Mucio Monteiro, Brasília, DF. Disponível em: Acesso em 22 de out. 2019.

Tribunal de Contas da União. Referencial Básico de Gestão de Risco Tribunal de Contas da União.– Brasília : TCU, Secretaria Geral de Controle Externo. Acesso em 20 de out. 2019.

Brigham, Eugene F. *Fundamentos da moderna administração financeira*. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1999.

Brito, Osias Santana de. Contribuição ao estudo de modelo de controladoria de risco- retorno em bancos de atacado. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - USP, 2000.

Cianfanelli, Mario Manzini; PESSÔA, Leonel Cesarino; MURITIBA, Patrícia Morilha. Custo de Conformidade à Tributação e o Gerenciamento do Risco em Projetos: O Estudo de Caso de Uma Pequena Empresa. *Revista de Gestão e Projetos - GeP*, São Paulo, v. 1, n. 1, p 93-113, jan./jun. 2010.

COSO. Internal Control - Integrated Framework. 1992. Disponível em: www.cpa2biz.com/AST/Main/CPA2BIZ_Primary/InternalControls/COSO/PRDOVR~PC-990009/PC-990009.jsp. Acesso em: 10 jan. 2020.

COSO. Executive Summary. 2013. Disponível em: http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf. Acesso em: 21 jan. 2020

Ferreira, Aurélio B. H. Novo Aurélio – século XXI – Dicionário da Língua Portuguesa. São Paulo: Editora Nova Fronteira, 1999.

Figueredo, A; Caggiano, P C. *Controladoria*. Teoria e Prática. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

Franco, H.; Marra, E. *Auditoria contábil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

Gattringer, J. L., & Marinho, S. V. (2020). O Uso do Modelo COSO na Administração Pública: Um Estudo nos Municípios Catarinenses. *Enfoque Reflexão Contábil*, 39(1), 75-95.

Gil, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Hellwig, M. On the Economics and Politics of Corporate Finance and Corporate Control, in

Corporate Governance. Ed. Vives, X, Cambridge University Press, 2000.

Paulo, Wanderlei de Lima de, Fernandes, Francisco Carlos, Rodrigues, Luciana Gavazzi Barragan; Jorge Eidit, Jorge. Riscos e controles internos: uma metodologia de mensuração dos níveis de controle de riscos empresariais. *Rev. contab. finanç.*, v.18, n.43, São Paulo, jan./abr., 2007.

Prado, Edmir Parada Vasques; Mannini, Paulo. Técnicas para análise de risco: uma avaliação da literatura sobre gerenciamento de projetos de S. I. R.G. Sec. GESEC, São Paulo, 9(3), p. 131-150, set./dez., 2018.

Ramos, C. H. F. *Análise de Risco Empresarial*. Santa Catarina: Qualytool, 2009

Reske Filho, A. ; Jacques, E. A. ; Marian, P. D. O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial. *Revista Eletrônica de Contabilidade*, v. 1, n. 3, p. 107-118, mar./mai., 2005.

Richardson, R. J. et. al. *Pesquisa Social: Métodos e Técnicas*. 3. ed. 10. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

Rossi, Marcia Cristina. Proposta de modelo de gestão de riscos tributários em Instituição Financeira. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie para a obtenção do título de Mestre Profissional em Controladoria empresarial. São Paulo, 2017.

Selltiz, C.; Wrightsman, L. S.; Cook, S. W. *Métodos de pesquisa das relações sociais*. São Paulo: Herder, 1965.

Silva, B. N., Gomes, L. L., & Medeiros, R. L. (2006). Análise de risco de projetos de desenvolvimento de produção marítima de petróleo: um estudo de caso. *Brazilian Business Review*, 3(2), 229-244.

Simonsem, M. H. *Dinâmica Macroeconômica*. São Paulo: Ed. Atlas, 1994.

Slack, N. The Importance-Performance Matrix as a Determinant of Improvement Priority. *International Journal of Operations and Production Management*, v. 14, n. 5, p. 59-75, 1994.

Souza, V. H.; Carmo, C; R. S.; Ribeiro, F. M.: Martins, V. F. Planejamento e Controle Tributário: Um Estudo de Caso Brasileiro Sobre (In)Constitucionalidade na Cobrança de Impostos e Contribuições. *ReAC – Revista de Administração e Contabilidade*. Faculdade Anísio Teixeira (FAT), Feira de Santana-Ba, v. 4, n. 2, p. 27-36, maio/agosto, 2012.

Thaheem, M. J.; De Marco, A. (2013). A Survey on Usage and Diffusion of Project Risk Management Techniques and Software Tools in the Construction Industry. In: *Proceedings of World Academy of Science, Engineering and Technology*. World Academy of Science, Engineering and Technology (WASET), p. 1-8.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress



7 a 9 de setembro



THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. Enterprise Risk Management. Integrated Framework. New Jersey: AICPA, 2004.

Vello, André Pinto Coelho; Martinez, Antonio Lopo. Planejamento tributário eficiente: uma análise de sua relação com o risco de mercado. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, vol. 11, n. 23, maio/ago., 2014, pp. 117-140 Universidade Federal de Santa Catarina Florianópolis, Brasil



ORGANIZAÇÃO



APOIO

