

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO - MBA EM GESTÃO ESTRATÉGICA DE  
FINANÇAS E CONTROLADORIA**

**VITOR VALENTIN PIUCO GHELLERE**

**A GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA COMO DIFERENCIAL COMPETITIVO**

**CRICIÚMA**

**2012**

**VITOR VALENTIN PIUCO GHELLERE**

**A GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA COMO DIFERENCIAL COMPETITIVO**

Monografia elaborada para a obtenção do grau de especialista no MBA Gestão Estratégica de Finanças e Controladoria da Universidade do Extremo Sul Catarinense - UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Edson Cichella.

**CRICIÚMA**

**2012**

## **AGRADECIMENTOS**

Aos colegas Andreza, Clarissa, Edvaldo, Glaucy, Heloisa, Mauricio e Rafael, por proporcionarem nesse período, momentos de integração e trocas de experiências, formando e fortalecendo verdadeiras amizades.

Aos professores e colegas do curso de Ciências Contábeis da UNESC, por transmitirem o conhecimento necessário para essa nova jornada trilhada, bem como, por fazerem entender que o sucesso profissional deve estar aliado a momentos de descontração e interação.

Ao orientador Professor Edson Cichella, que tão brilhantemente contribuiu na elaboração deste trabalho, bem como às outras duas menções anteriormente feitas.

A namorada Lilian, pela paciência e compreensão, nos momentos de ausência.

Deixo a todos meu OBRIGADO!

**“Aquele que conhece o inimigo e a si mesmo lutará cem batalhas sem perigo de derrota; para aquele que não conhece o inimigo, mas conhece a si mesmo, as chances para a vitória ou para a derrota são iguais; aquele que não conhece nem o inimigo nem a si próprio será derrotado em todas as batalhas”.**

**Sun Tzu**

**“Nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos”.**

**Benjamin Franklin**

## RESUMO

GHELLERE, Vitor Valentin Piuco. **A governança tributária como diferencial competitivo**. 2012. 38 p. Orientador: Edson Cichella. Monografia do MBA em Gestão Estratégica de Finanças e Controladoria. Universidade do Extremo Sul Catarinense - UNESC. Criciúma - SC.

A complexidade e dimensão do sistema tributário brasileiro, bem como as inúmeras obrigações acessórias a que as empresas se sujeitam, remetem às empresas a buscarem soluções para o cumprimento de suas obrigações fiscais, bem como alternativas de redução de custos tributários na busca por se tornarem mais competitivas no mercado. O presente trabalho objetivou compreender como as práticas de Governança Tributária podem vir a tornar-se parte importante na busca para atender tais obrigações, visando repassar aos sócios e demais interessados na instituição, segurança quanto ao seu capital investido, bem como ao seu próprio patrimônio. Buscou-se ainda demonstrar o impacto da carga tributária no resultado das empresas, bem como a dificuldade de apurar-se corretamente todos os tributos a que a mesma se sujeita, ante as todas normas redigidas e até mesmo incongruentes entre si. Evidenciou-se o aumento na carga tributária o que vai a contraponto a busca por proporcionar maior competitividade às empresas brasileiras em relação às estrangeiras. Por fim, foram feitas considerações de como a Governança Tributária pode reforçar a estratégia competitiva da empresa, garantindo um menor ônus tributário na sua cadeia produtiva e assegurando menores riscos de punições fiscais que podem vir a comprometer a continuidade da empresa.

**Palavras Chave:** Governança tributária, competitividade, carga tributária, estratégia.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Evolução da Carga Tributária nos Últimos 10 Anos.....	23
Tabela 2 - Quadro dos 30 países pesquisados e o IRBES. ....	29

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Modelo de Estrutura de Governança Tributária .....	15
Figura 2 - Impostômetro .....	22
Figura 3 - Principais impostos, contribuições e encargos no Brasil.....	24
Figura 4 - Modelo A Escada das Dificuldades.....	24
Figura 5 - A Visão das PMEs .....	25
Figura 6 - Obstáculos em Números.....	26

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

IDH – Índice de Desenvolvimento Humano

IRBES – Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade

PIB – Produto Interno Bruto

SPED - Sistema Público de Escrituração Digital

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>1.2 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA DA PESQUISA .....</b>	<b>9</b>
<b>1.3 JUSTIFICATIVA.....</b>	<b>9</b>
<b>1.4 OBJETIVO GERAL.....</b>	<b>9</b>
<b>1.4.1 Objetivos específicos.....</b>	<b>10</b>
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....</b>	<b>11</b>
<b>2.1 GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>11</b>
<b>2.1.1 Objetivos da Governança Tributária.....</b>	<b>12</b>
<b>2.1.2 Políticas da Governança Tributária .....</b>	<b>13</b>
<b>2.1.3 Estrutura de Governança Tributária .....</b>	<b>15</b>
<b>2.1.4 A Melhor Maneira de se Gerenciar os Tributos .....</b>	<b>18</b>
<b>2.1.5 O Papel do Gestor Tributário .....</b>	<b>19</b>
<b>2.1.6 Planejamento Tributário .....</b>	<b>20</b>
<b>2.2. CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.....</b>	<b>21</b>
<b>2.2.1 Composição e Evolução .....</b>	<b>22</b>
<b>2.2.2 Complexidade e Distribuição .....</b>	<b>24</b>
<b>2.2.3 Obrigações Acessórias.....</b>	<b>26</b>
<b>2.2.4 Cálculo do IRBES .....</b>	<b>27</b>
<b>2.3 ASPECTOS DE COMPETITIVIDADE.....</b>	<b>29</b>
<b>2.3.1 Conceito de Competitividade .....</b>	<b>29</b>
<b>2.3.2 Elementos da Competitividade .....</b>	<b>31</b>
<b>2.3.3 Competitividade e Estratégia .....</b>	<b>32</b>
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>34</b>
<b>4. CONCLUSÃO .....</b>	<b>35</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>36</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Em consequência da implementação das melhores práticas de Governança Corporativa no Brasil, vem à tona a preocupação das empresas com relação à ética e transparência nas suas relações negociais. Isso porque os alicerces da Governança Corporativa são os princípios fundamentais: transparência, equidade, prestação de contas e a responsabilidade corporativa.

Nesse ambiente surge como importante parte daquela, a Governança Tributária, que representa um conjunto de procedimentos e ferramentas aplicado por profissionais da área jurídica e contábil, visando soluções aos desafios corporativos, enfrentados na atividade empresarial, buscando orientar os passos da empresa no que tange a área tributária.

Quando se fala em Governança Corporativa, nos vem à mente que é praticada somente por grandes empresas, principalmente aquelas listadas em bolsas de valores, que sem dúvida devem praticá-la, pois captam recursos no mercado e devem um comprometimento muito maior aos investidores. No entanto essas práticas não devem limitar-se as grandes empresas, mas de igual forma as empresas de pequeno e médio porte, que podem obter na Governança Corporativa uma forma de gestão eficaz, tornando possível a profissionalização de sua gestão.

Para as práticas de Governança Tributária não é diferente, visto que no atual cenário empresarial, a sua boa prática gera melhores resultados e um maior controle do custo tributário. Isto vem a ocorrer, devido a Governança Tributária consistir em um conjunto e métodos de gestão empresarial que visa à coordenação, controle e revisão dos procedimentos tributários adotados pela empresa, com o intuito de prevenir autuações fiscais, multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, bem como evitar a ocorrência de crimes tributários que podem vir a acarretar uma grande punição por parte do fisco.

Dentro da área tributária a estrutura de governança age tanto na gestão de tributos quanto colabora na elaboração de planejamentos tributários, que visam reduzir os tributos gerados pela empresa de forma lícita, atendendo as exigências da legislação brasileira. Esta prática é denominada elisão fiscal e consiste em visualizar quais ônus tributários podem ser evitados diante de mudanças de práticas dentro da empresa.

## 1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Este trabalho visa abordar a Governança Tributária como um diferencial competitivo às empresas nacionais.

## 1.2 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA DA PESQUISA

Com o intuito de ampliar o conhecimento sobre Governança Tributária, questiona-se: Pode a Governança Tributária proporcionar um diferencial competitivo às organizações?

## 1.3 JUSTIFICATIVA

Sendo o Brasil, considerado um dos países com maior carga tributária e com uma legislação fiscal das mais complexas, as áreas fiscal e tributária das empresas vem ganhando status de relevante importância para a continuidade das organizações.

Com a fiscalização agindo cada vez mais com o auxílio da tecnologia, com a implantação dos Sistemas Públicos de Escrituração Digital, os SPEDs, a empresa expõe cada vez mais informações, vindo à tona tanto erros quanto fraudes cometidas, que uma vez encontradas, darão origem a punibilidades que podem vir a comprometer as atividades da mesma, onerando demais sua continuidade.

Dominar e entender o sistema tributário brasileiro é tarefa árdua, pois estudos recentes estimam que no país sejam publicadas em média 46 novas normas tributárias por dia útil.

Logo se torna cada vez mais importante, a presença de profissionais qualificados e de uma estrutura de Governança Tributária eficiente nas empresas, esse trabalho justifica-se por expor um pouco do que cabe a estes elementos dominarem para uma prática adequada e menos onerosa às empresas.

## 1.4 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral deste trabalho consiste em demonstrar a importância da Governança Tributária e como suas práticas, podem proporcionar uma gestão eficaz

e transparente das obrigações fiscais, propiciando aos sócios das instituições maior segurança quanto ao cumprimento de seus deveres.

#### **1.4.1 Objetivos específicos**

Enumeram-se os seguintes objetivos específicos na tentativa de atender ao objetivo geral:

- Realizar levantamento bibliográfico sobre a Governança Tributária;
- Evidenciar o impacto da carga tributária, sobre o PIB;
- Identificar se a Governança Tributária pode ser considerada um diferencial competitivo para as empresas.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste capítulo abordam-se diversos conceitos, a fim de caracterizar a Governança Tributária e identificá-la como potencial diferencial competitivo às empresas. Consiste ainda em demonstrar o peso da carga tributária no cotidiano do mercado e como uma boa gestão tributária pode potencializar o resultado das instituições.

### 2.1 GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA

A partir das melhores práticas com a Governança Corporativa, a gestão empresarial, preocupada cada vez mais com a ética e transparência evolui naturalmente a um novo nível: a Governança Tributária.

Na era da globalização, está passando da hora dos empresários mudarem a antiga cultura e passarem a se utilizar de soluções estratégicas de gestão empresarial, com o objetivo de criar em sua empresa uma personalidade tributária de forma que a torne mais ágil, controlada e transparente, minimizando ao máximo os seus riscos fiscais e, ao mesmo tempo, ampliando a sua eficiência e, por consequência otimizando os seus resultados. Isso é, em linhas gerais, Governança Tributária. (PIMENTA, 2012, p. 1)

Cunha (2012, p. 1) conceitua Governança Tributária como “a prática de controle de todos os processos que afetam as informações operacionais, de negócios e tributárias destinadas à gestão dos tributos a que uma organização está sujeita”.

De forma mais abrangente, Amaral (2011, p. 10), afirma que,

Governança Tributária representa o conjunto de procedimentos de gestão empresarial engendrados de forma personalizada para cada empresa ou entidade, com vistas à coordenação, controle e revisão dos procedimentos tributários e proporcionando como resultado a redução de riscos fiscais e a consistência e transparência das demonstrações financeiras, deixando-as verídicas e confiáveis.

Desta feita, pode-se concluir que Governança Tributária é uma forma de assegurar aos sócios/acionistas, a assertividade e confiabilidade na apuração dos tributos bem como nas obrigações acessórias a que as organizações estão sujeitas.

Ainda visando explicitar o que é a Governança Tributária, Amaral (2011, p. 3) a descreve como,

o conjunto de métodos de gestão empresarial que visa à coordenação, controle e revisão dos procedimentos tributários adotados pela empresa com o intuito de prevenir autuações fiscais, multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, bem como evitar a ocorrência de crimes tributários.

Ante essas explicações entende-se que no atual cenário empresarial, onde a transparência das organizações é fundamental, a Governança Tributária assume aspecto de grande importância, pois se bem praticada traz as instituições melhores resultados e melhor gestão do custo tributário, bem como, previne possíveis passivos fiscais que poderiam comprometer a perpetuidade da empresa.

### **2.1.1 Objetivos da Governança Tributária**

Os objetivos fundamentais de uma estrutura de Governança Tributária consistem em manter o crescimento dos negócios e melhorar a rentabilidade por meio da redução da carga tributária e dos riscos fiscais, bem como promover as capacitações necessárias para atender as demandas regulatórias.

Rodrigues (2012 apud RESENDE, 2012, p. 27) analisa que: “a Governança Tributária formula estratégias tributárias monitorando o planejamento tributário de forma a gerenciar os riscos. A Governança deve contemplar o estudo das operações da empresa, revisão dos processos e fluxos documentais”.

Mais especificamente a KPMG (2010) cita alguns objetivos como sendo os principais, quais sejam:

- a)** O acompanhamento da legislação tributária brasileira, ainda que complexa e dinâmica;
- b)** Analisar os indicadores de desempenho aliados aos prazos de pagamento de fornecedores, de recebimento de contas a receber, de política de descontos e abatimentos, de prazo médio de produção e dias de estoques, ou seja, os fluxos financeiros e operacionais;
- c)** Aplicar de forma adequada a carga tributária na formulação dos preços que manterão os índices de lucratividade e rentabilidade;

- d) Avaliar os riscos na concessão de créditos na medida em que neles há significativa parcela de tributos indiretos.

Por fim, estes são exemplos de formas de se prevenir contra possíveis falhas na gestão tributária que podem vir prejudicar o resultado líquido da instituição e, conseqüentemente, o resultado para seus sócios/acionistas.

### 2.1.2 Políticas da Governança Tributária

Como se pode perceber, a Governança Tributária deve ser praticada, respeitando-se os mesmos princípios da Governança Corporativa bem como alguns específicos como legalidade, preservação de reputação de sócios e administradores e lucratividade.

Amaral (2011) expõe opinião de que para aplicação de tais princípios, respeitando suas especificidades, faz-se necessário a adoção de algumas políticas sob a supervisão de profissionais qualificados e especializados na área, são elas:

- a) **Cumprimento das obrigações tributárias:** Criar uma política de cumprimento às obrigações tributárias acessórias, com uma equipe altamente capacitada e interagindo com as demais áreas da corporação;
- b) **Conduta de gerenciamento de riscos tributários:** Organizar formalmente as atividades da empresa a fim de proporcionar a menor carga tributária legalmente aceita e definir quem é o responsável pelas tomadas de decisões nessa área e da implantação das mesmas;
- c) **Relacionamento com o governo (políticos, ministros e conselheiros políticos externos):** Definir políticas de relacionamento para contato com o governo, quando de questionamentos de ordem tributária de forma ética e honesta;
- d) **Relacionamento da empresa com seu grupo:** Quando da empresa ser uma subsidiária, apesar de tradicionalmente as políticas de Governança Tributária

serem definidas pela controladora, a responsabilidade pela correta adoção e execução dessas políticas devem ser do Conselho de Administração ou dos administradores da própria subsidiária;

- e) **Conduta de planejamento tributário:** Manutenção por parte do Conselho de Administração ou dos administradores de uma conduta pré-estabelecida acerca do nível de agressividade do planejamento tributário. Faz-se bastante necessária a observação da possibilidade de mudança de lei ou de sua interpretação (jurisprudência), bem como destaca-se a importância da documentação de todas as decisões a fim de evitar uma responsabilização tributária da pessoa dos administradores;
  
- f) **Relacionamento com as autoridades fiscais:** Estabelecer uma política interna de relacionamento com as autoridades fiscais, prezando pela honestidade e pela proatividade da empresa em cumprir as obrigações impostas pelo Fisco, visando que o próprio a fiscalize de forma mais controlada;
  
- g) **Relacionamento com sócios, acionistas, imprensa e lobistas:** Adotar um manual de procedimentos sobre quais e como serão divulgadas as informações fiscais bem como os diferentes critérios para cada tipo de destinatário;
  
- h) **Participação em fóruns de discussão e debates referentes às questões tributárias:** Estabelecer quem serão os responsáveis por manifestações formais da empresa sobre tributos, evitando equívocos e contradições sobre determinado assunto.

A exposição das políticas empresariais no âmbito da Governança Tributária cabe à administração da empresa, que deve levar em consideração quais benefícios tal divulgação pode trazer para empresa.

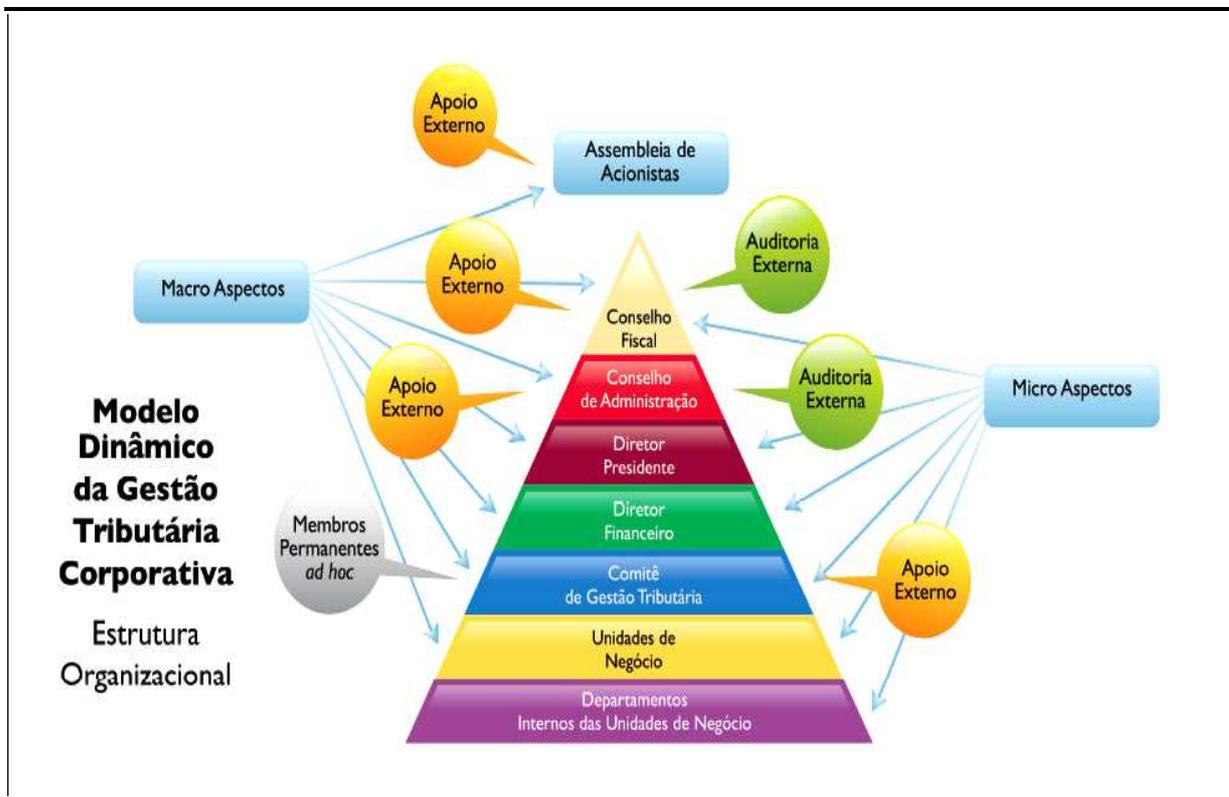
### 2.1.3 Estrutura de Governança Tributária

A Governança Tributária, para ser eficaz, deve envolver todos os setores da empresa. Tal afirmação é compartilhada por Amaral (2011, p. 17) que enfatiza, “a integração da gestão tributária com todos os departamentos é um requisito indispensável para a eficiência e resultados eficazes de uma correta Governança Tributária”.

A execução prática das políticas de Governança Tributária pode dar-se por um modelo baseado na dinâmica tributária, ou seja, pelo monitoramento e gerenciamento das mudanças que exerçam influência sobre a tributação da empresa, estabelecendo a divisão de competências e intraconectividade entre os órgãos da sociedade (AMARAL, 2011).

Conforme Amaral (2011) este modelo pode ser ilustrado e resumido na seguinte forma:

Figura 1 - Modelo de Estrutura de Governança Tributária



Fonte: Revista Governança Tributária, 2012, p. 12.

As atribuições de cada membro da estrutura como se vê divide-se em “macro” e “micro” aspectos. Basicamente, podem-se definir os “macro” aspectos como os ligados a planejamentos e estratégias tributárias visando a redução da efetiva carga tributária da empresa, já os “micro” aspectos como o gerenciamento e a integração dos departamentos da cadeia, visando atender as obrigações acessórias da instituição.

Amaral (2011) expõe as atribuições de cada membro da estrutura:

**1 – Assembleia de acionistas (S.A.) ou sócios (demais sociedades):** são responsáveis pela eleição do Conselho Fiscal (S.A.) ou contratação de auditoria externa (demais sociedades) e por controlar e orientar os demais órgão da empresa no que se refere a implementação das boas práticas de Governança Tributária, sendo necessário para tal o auxílio interno ou externo de profissionais qualificados nas questões tributárias;

**2- Conselho Fiscal (S.A.) ou auditoria externa (demais sociedades):** nos aspectos “macros”, são responsáveis por fiscalizar os atos dos administradores relativos à políticas de Governança Tributária, pela denúncia de fraudes tributárias e pela elaboração de relatórios relativos a sua própria atividade. Já no campo da “micro” tributação, são responsáveis por examinar a compatibilidade entre informações contidas nos demonstrativos contábeis/financeiros com as declaradas nos documento fiscais. Cabe ainda a este órgão a escolha da empresa de contabilidade ou auditoria quando a mesma não contar com auditoria externa.

**3- Conselho de Administração (S.A.) ou sócio administrador (demais sociedades):** responsáveis no campo da “macro” tributação por instituir as políticas de Governança Tributária da empresa, bem como fixar e fiscalizar as atribuições dos diretores da sociedade no que se refere a tais políticas. É responsável também pela eleição da auditoria externa que fiscaliza a correta implantação das políticas.

**4- Diretor presidente (S.A.) ou administrador (demais sociedades):** suas responsabilidades inserem-se na “macro” e “micro” tributação, tendo este os deveres legais da lealdade, diligência e informação. Quanto ao dever de informação, é recomendada a adoção de procedimento acerca de como e quando os órgãos da

sociedade devem encaminhar o problema a este, visando que chegue antes que se torne de difícil ou impossível solução. Ao administrador cabe ainda a responsabilidade tributária pessoal, sendo que por infrações à lei ou a contrato, ou infrações cometidas por dolo ou culpa em lesão ao fisco, a responsabilidade cai sobre si, excluindo-se a responsabilidade da empresa.

**5- Comitê de Gestão Tributária (todos os tipos de sociedades):** responsável pela implementação da boa Governança Tributária, auxiliando os demais órgãos a definir as estratégias tributárias e a estabelecer e implantar as políticas. Deve ser constituído por membros com vasta especialização na área tributária, podendo ser membros permanentes ou não e deve visar a coordenação o controle, a revisão e o planejamento das políticas tributárias da empresa, inclusive aquelas relativas ao gerenciamento de riscos tributários.

**6- Unidades de negócios (diretores financeiro, contábil e fiscal):** Responsáveis no campo da “micro” tributação por gerenciar e supervisionar os seus departamentos no cumprimento das obrigações financeiras, contábeis e tributárias, tanto principais quanto acessórias, ou seja, a tudo que diga respeito a pagamento de tributos e elaboração entrega e armazenamento de declarações e documentos financeiros, contábeis e fiscais. Podem receber ainda atribuições no campo da “macro” tributação, como a execução de políticas de gerenciamento de riscos tributários e ainda o relacionamento com autoridades fiscais.

**7- Departamentos internos das unidades de negócios (departamento financeiro, contábil e fiscal):** responsáveis na esfera da “micro” tributação pela execução das tarefas delegadas a si pelas unidades de negócio ao qual pertencem, incluídos dentre elas o cumprimento e execução de algumas políticas de Governança Tributária.

O que percebe-se é a importância de cada membro efetivar suas atividades de forma a proporcionar a aplicabilidade das políticas de Governança Tributária, proporcionando a empresas menores riscos de autuações e a melhor gerência dos tributos incidentes.

#### 2.1.4 A Melhor Maneira de se Gerenciar os Tributos

Ante aos estudos o que se percebe é que não existe uma fórmula para melhor gerenciar tributos, devendo esta ser proporcionada de forma personalizada para cada empresa e situação corrente.

Não há um conjunto ou manual de normas para se implantar a governança tributária. O que existe, na verdade, são práticas e obediência a vários princípios, tais como agir com moralidade e ética, dentro de uma legalidade, buscando preservar a reputação e a dignidade dos administradores, almejando a lucratividade do negócio, o que exigirá muita percepção e criatividade dos profissionais envolvidos. (PIMENTA, 2012)

Porém elemento indispensável na busca pela melhor gestão, a “integração da gestão tributária com todos os departamentos é um requisito indispensável para a eficiência e resultados eficazes de uma correta Governança Tributária” (AMARAL, 2011, p. 16).

A personalização da gestão dos tributos é também citada por Amaral (2011) que afirma ser necessário criar uma filosofia de Governança Tributária, inculcando em todos os departamentos e pessoas a necessidade da redução dos custos tributários.

A necessidade da colaboração de todos, dá-se principalmente pela complexidade e amplitude dos conhecimentos necessários. Percebe-se isso na afirmação de Cunha (2012):

A atividade de gerir os tributos numa organização é bem ampla e requer grande habilidade e correção na busca e entendimento de toda a operação desenvolvida por ela e por todos os seus departamentos. Tudo isso especialmente diante do fato de que os registros finais das transações são digitais atualmente, em razão da adoção em nível nacional do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital.

Bozzo (2012) reforça essa afirmação, ao mencionar que, a análise dos riscos fiscais aos quais as empresas estão expostas, feita sempre com a máxima transparência, pode impactar de forma bastante positiva nas demonstrações financeiras, colaborando significativamente com o fluxo de caixa, além de evitar autuações que podem penalizar significativamente o caixa das instituições.

Além da participação de todos os setores da empresa, destaca-se a importância de um gestor tributário qualificado, que esteja à frente dessa cadeia tributária na empresa.

### 2.1.5 O Papel do Gestor Tributário

A pessoa que exerce o papel de gestor tributário em uma empresa deve dominar além da legislação tributária, muitas outras práticas. Cunha (2012) afirma que é exigido dos gestores, pleno domínio dos processos, das pessoas, e das tecnologias necessárias para o cumprimento das obrigações com a administração tributária.

O autor afirma que a harmonia e a sinergia entre esses elementos são condições necessárias ao sucesso da Governança Tributária. É essencial ainda a constante atualização na matéria tributária como normas e legislações vigentes, que bem se sabe, mudam muito.

É primordial que o gestor possua um amplo conhecimento da operação de sua organização e com quem opera, pois cada situação pode implicar em critérios e processos diferentes. Portanto, se não existem normas e procedimentos internos às organizações, estamos diante de falhas dos controles internos, as quais podem provocar sérios impactos sobre os resultados.(CUNHA, 2012, p. 1)

Vale destacar, que profissionais com essas atribuições estão em falta no mercado, como afirma Bozzo (2012, p. 1):

As mudanças na legislação, a complexidade do sistema tributário nacional e as novas abordagens do Fisco tornam imperioso o recrutamento de profissionais especializados na área de tributos, enquanto percebe-se uma carência brutal de especialistas capacitados no mercado.

O que bem se sabe, é que o ponto de partida desse profissional é a correta apuração dos tributos, como destaca Rodrigues (2012), pois pagar tributos a maior afeta nocivamente o resultado da empresa, tornando-a menos competitiva em relação as suas concorrentes.

Rodrigues (2012) diz ainda que devido à alta carga tributária brasileira, é exigido desse profissional que esteja sempre a par das opções para redução da carga tributária, afirmando que são inúmeros os programas, regimes especiais e incentivos fiscais que podem gerar grande economia para a empresa. Outro ponto destacado pelo autor é que este profissional deve estar em acompanhamento contínuo das questões controvertidas e teses do direito tributário.

Exemplificando a importância do papel desse profissional, até mesmo em uma operação simples como a de venda, ele destaca que uma empresa que possui filial em Goiás e São Paulo, que realize uma venda para um cliente em São Paulo,

pode ser mais interessante ter essa venda realizada pela unidade de Goiás do que pela unidade de São Paulo, devido a alíquota do ICMS interestadual ser menor do que a interna do estado.

### **2.1.6 Planejamento Tributário**

A Governança Tributária é coordenadora e revisora dos procedimentos fiscais da empresa, exigindo o cumprimento das obrigações e requisitos legais cabíveis a instituição, evitando assim o pagamento de multas e encargos indevidos.

Outra atribuição dessa estrutura na empresa, que pode vir a trazer menores custos tributários é a prática do planejamento tributário. Conforme Gilberto Luiz do Amaral (2011) essa atribuição dá-se por meio de remodelações societárias, de reorganizações, de uma integração entre departamentos buscando constantemente caminhos legais para diminuição do custo tributário.

Fabretti (1996, p. 28) afirma que “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário”.

Já, Borges (2000, p. 55) menciona que:

A natureza ou essência do Planejamento Fiscal – ou Tributário – consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se assim de um comportamento técnico-funcional, adotado no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários.

Fabretti (1996) destaca ainda, que não há mágicas no Planejamento Tributário e sim alternativas cujas relações custo/benefício variam muito, cabendo ao planejador, antes de mais nada, bom senso em suas opções. No caso da Governança parte do bom senso citado por Fabretti, pode ser traduzida no respeito às normas de Governança.

Dentro do contexto de Planejamento Tributário, dois termos deslocam bastante atenção, a evasão fiscal e a elisão fiscal. A evasão fiscal caracteriza-se por uma prática ilícita de economia tributária. Higuchi (2010) reflete que na figura da evasão sempre está presente as figuras de simulação ou dissimulação.

Já a elisão, tida como a economia lícita de tributos, corresponde a um direito advindo da Constituição Federal segundo Oliveira (2009), pois é absoluta a garantia ao exercício da autonomia privada nos limites estabelecidos pelo Estado.

James Marins (2002, apud Young, 2006) entende que “a adoção pelo contribuinte de condutas lícitas que tenham por finalidade diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo é considerada como prática elisiva”.

Outra importante característica segundo Amaral (2011), é que a Governança Tributária aplicada, reverencia a racionalização do custo tributário, por meio de adoção de políticas que o tornem o menos oneroso possível.

## 2.2. CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Domingues (2000), afirma que Carga Tributária é uma referência ao custo de funcionamento do estado e seus entes para a economia nacional, e que é convencional medi-lo pelo seu impacto sobre o Produto Interno Bruto (PIB) do país.

A carga tributária brasileira é tema constantemente discutido e questionado. A população se mostra inconformada com tão intensa carga e tal opinião é compartilhada por Carlin (2008, p. 37) que ainda afirma que o “Brasil apresenta uma carga tributária muito superior quando comparada com outros países sul-americanos como, por exemplo, Chile (18,1%) e Argentina (20,7%)”.

O próprio Conselho Federal de Contabilidade (2003) manifestou-se solidário a população alegando:

para um País que possui uma das mais pesadas tributações, é importante ressaltar que a natureza e a qualidade dos bens e serviços públicos oferecidos ao nosso povo estão, sensivelmente, abaixo daquilo que a arrecadação fiscal deveria lhe proporcionar, não podendo se comparar com o alto nível dos serviços oferecidos aos cidadãos dos países que têm tributação semelhante ou, até mesmo, menor.

Identifica-se, neste momento, que de fato, a carga tributária transcende o limite aceitável pelo retorno em saúde, educação, saneamento básico e infraestrutura, oferecido aos cidadãos.

Completando esta ideia, Bozzo (2012, p. 1) também manifesta sua insatisfação:

a carga tributária, no Brasil, ultrapassa os 35% do PIB, segundo a própria Receita Federal. Já em diversos outros países, observa-se um custo tributário menor, com mais eficiência e menor complexidade em razão do

número menor de tributos, o que torna o comando tributário muito mais eficaz, seguro, transparente, e, principalmente, menos oneroso.

De forma a elucidar as afirmações acima, se expõe imagem do Impostômetro, ferramenta do IBPT que estima o total de tributos pagos pela população brasileira de 1º de janeiro de 2012 a 31 de outubro de 2012.

Figura 2 - Impostômetro



Fonte: IBPT (2012)

Rodrigues (2012) expressa que pensando o país como uma empresa, significa que mais de um terço do valor adicionado é utilizado para pagamento de tributos. Afirma ainda, que a participação do governo sobre a riqueza gerada seria, dessa forma, mais de três vezes o lucro líquido gerado pelas mesmas. Segundo algumas pesquisas, a média do lucro líquido em 2010 foi de 10,3%. O autor diz ainda, que não é por menos que o Estado é considerado o sócio majoritário de qualquer instituição.

### 2.2.1 Composição e Evolução

O presidente do IBPT, João Eloi Olenike (2011), afirma que nos últimos dez anos os governos retiraram da sociedade brasileira R\$ 1,85 trilhão a mais do que a riqueza gerada no País. Continua ainda dizendo que o agravante é que esses recursos não foram aplicados adequadamente proporcionando serviços de qualidade a população e aponta a necessidade da população de cobrar da administração pública medidas que venham a desafogar os cidadãos do país que estão no seu limite de capacidade de pagamento de tributos.

Vale mencionar que a grande maioria da arrecadação do país provém de tributos, como expõe Cunha (2012, p. 1):

A maior parcela da arrecadação do país, algo em torno de 73% do total, vem dos tributos que incidem sobre o consumo (impostos e contribuições indiretas) e dos encargos sobre as folhas de pagamento das organizações. No entanto, efetivamente pouco mais de um terço deste percentual representa custos que de fato afetam os resultados líquidos das corporações, equivalentes à oneração das folhas. Os aproximadamente dois terços restantes, que são apurados pela arrecadação dos chamados tributos indiretos (como IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins, que incidem ao longo da cadeia de produção), acabam sendo “financiados” pelas empresas, que recuperam esses recursos pois os valores relacionados a eles acabam sendo ressarcidos pelos consumidores às empresas por terem sido repassados na composição dos preços de bens e serviços oferecidos pelas organizações.

Estudo do IBPT (2011) demonstrou um significativo aumento da carga tributária em 2010, se comparado ao ano anterior, 2009, algo em torno de 17,80%. Os dados revelam ainda um crescimento de cinco pontos percentuais na comparação entre 2010 e 2000, passando de 30,03% do PIB em 2000 para 35,04% em 2010.

A tabela abaixo demonstra essa evolução dos últimos 10 anos:

<b>ANOS</b>	<b>VALOR PIB – R\$</b>	<b>ARRECADAÇÃO TRIBUT . – R\$</b>	<b>CARGA TRIBUTÁRIA</b>
2000	1.179.482	354.190	30,03%
2001	1.302.136	401.160	30,81%
2002	1.477.820	482.434	32,64%
2003	1.699.948	553.050	32,53%
2004	1.941.498	650.135	33,49%
2005	2.147.239	732.864	34,13%
2006	2.369.797	817.938	34,52%
2007	2.661.340	923.250	34,69%
2008	3.031.860	1.056.650	34,85%
2009	3.185.130	1.095.920	34,41%
2010	3.683.800	1.290.970	35,04%

Tabela 1 - Evolução da Carga Tributária nos Últimos 10 Anos.

Fonte: Carga Tributária Brasileira de 2010, IBPT, 2011, p.5.

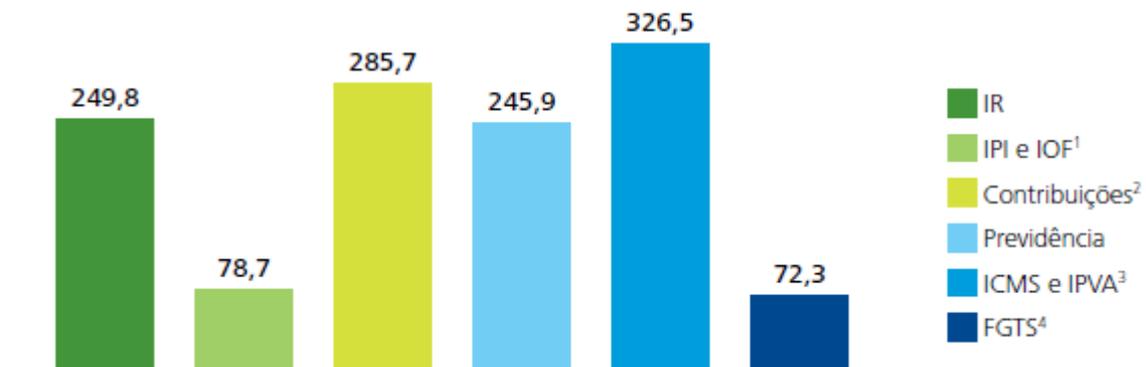
Segundo entendimento do IBPT (2011) esse aumento perdurará enquanto não houver uma redução na alíquota dos tributos, pois pela multi-incidência tributária, a arrecadação tributária sempre crescerá mais que nosso PIB.

Conforme Deloitte (2012), os principais impostos, contribuições e encargos somados corresponderam a mais de um trilhão, o quadro abaixo expõe a composição desse valor:

Figura 3 - Principais impostos, contribuições e encargos no Brasil

### Principais impostos, contribuições e encargos no Brasil

Arrecadação em 2011 (em R\$ bilhão)



<sup>1</sup> Imposto federal

<sup>2</sup> As contribuições compreendem: Cofins, CSLL, PIS/Pasep, ICMS, Salário Educação

<sup>3</sup> Impostos estaduais

<sup>4</sup> Encargo trabalhista administrado pela Caixa Econômica Federal

Fonte: As PMEs que Mais Cresce no Brasil (2012)

Além do aumento expressivo na carga tributária, há de se enfrentar a complexidade das normas que as regulam, tornando-as um árduo ônus para as empresas.

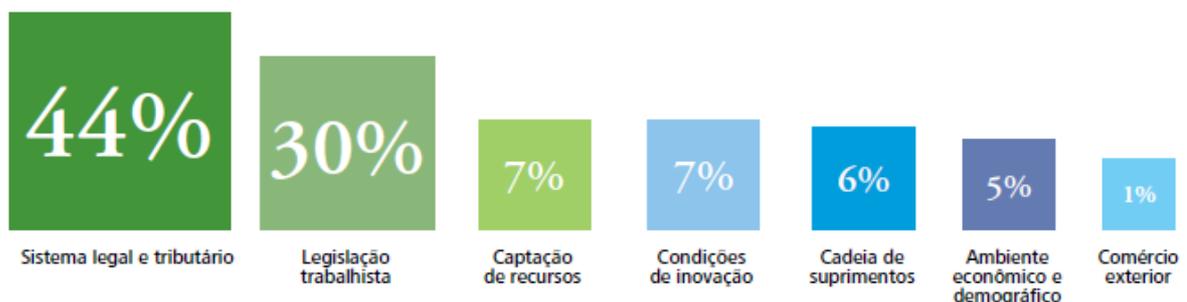
### 2.2.2 Complexidade e Distribuição

O estudo realizado pela Deloitte (2012), com 336 das empresas que mais crescem no país, trouxe como maior desafio no ambiente de negócios o sistema Legal e Tributário, conforme exposto a seguir:

Figura 4 - Modelo A Escada das Dificuldades

#### A escada das dificuldades

Desafios do ambiente de negócios que mais incidem no aumento de custos e esforços nas empresas

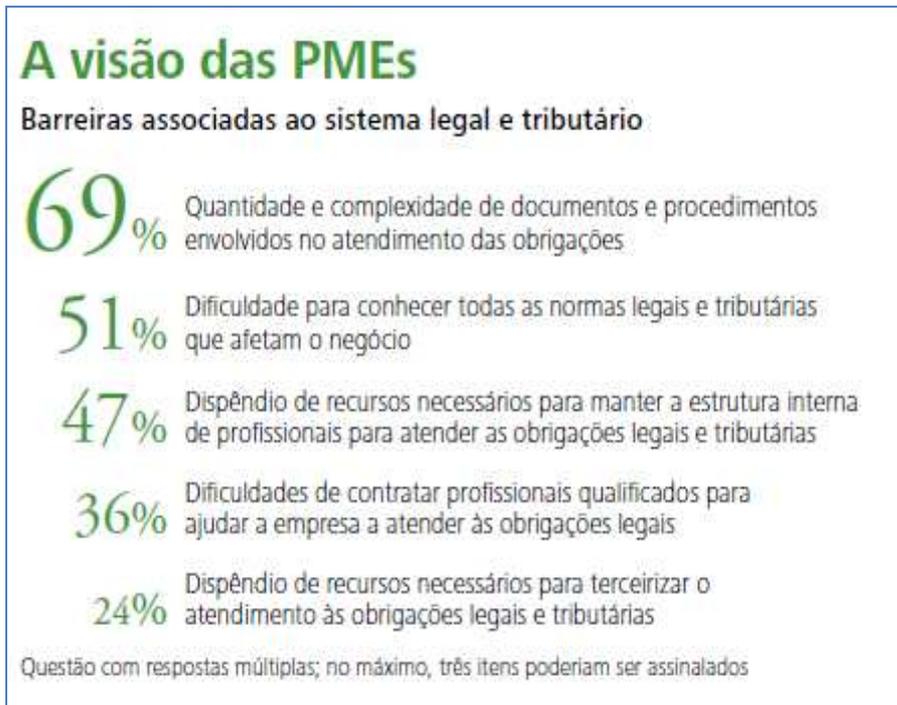


Resposta única; dados referentes à amostra total de participantes (336 empresas)

Fonte: As PMEs que Mais Cresce no Brasil (2012)

Dentro desse universo, a pesquisa apontou que 69% dos participantes entendem que “a quantidade e complexidade de documentos e procedimentos”, é o item que mais gera dificuldade para a empresa.

Figura 5 - A Visão das PMEs



Fonte: As PMEs que Mais Cresce no Brasil (2012)

Bozzo (2012), afirma ser interessante para as empresas o investimento em assessoria para cuidar exclusivamente da administração tributária. Isso deve-se ao fato de, segundo o mesmo, os encargos tributários a que as empresas se sujeitam, tanto no âmbito municipal, estadual ou federal, incidente sobre a economia somam aproximadamente 60 tributos regidos por um número expressivo de normas com constantes mudanças.

Para se ter noção do tamanho do que os autores Alexa Salomão e Márcio Kroen (2012) chamam de produção insana, foram editadas segundo eles 290.932 normas somente na área tributária desde a promulgação da Constituição Federal (outubro de 1988) até outubro de 2012. Isso representa 30 normas por dia nesses 24 anos e se pudessem ser reunidos em um livro, o calhamaço pesaria 7 toneladas.

### 2.2.3 Obrigações Acessórias

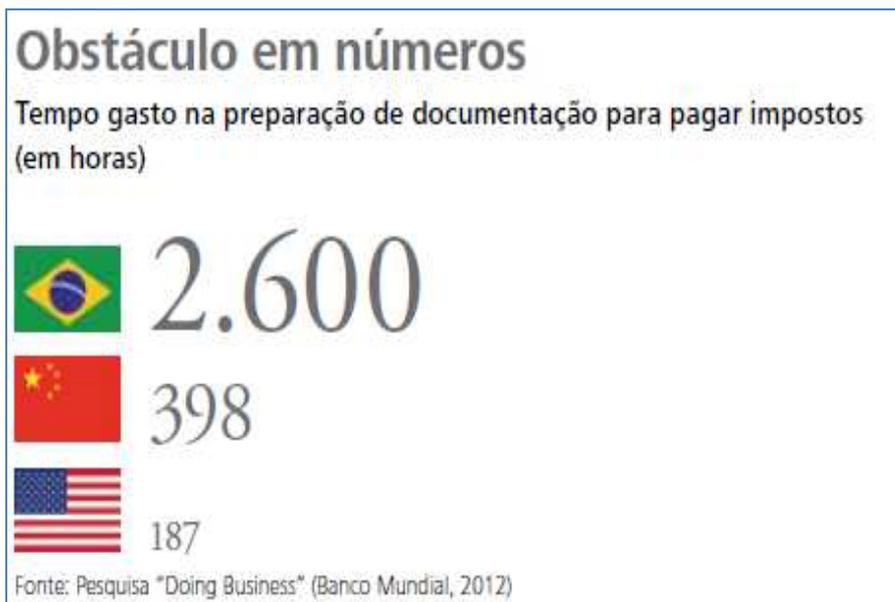
Além de carregar o peso da carga tributária, o empresariado convive com mais um ônus fiscal, o das obrigações acessórias. José Maria Chapina Alcazar presidente do SESCON-SP (apud SEGS, 2012), expressa sua insatisfação alegando:

como se já não bastasse o insuportável peso da obrigação principal: o pagamento dos tributos, o contribuinte ainda precisa arcar com o ônus das obrigações acessórias, que demandam cada vez mais tempos e gastos.

Há também para as obrigações acessórias, um universo de leis com que se cumprir. Esse excesso de leis é causador de uma insegurança jurídica, ficando o contribuinte sem saber se cumpre adequadamente todas as determinações legais, enfrentando muitas vezes normas incompatíveis entre si e até inconstitucionais (SCHULZE, 2011).

Outra observação importante, é que segundo o SEGS (2012) em estudo realizado pelo Banco Mundial e pela auditoria *PricewaterhouseCoopers*, o Brasil conquistou o último lugar em tempo gasto para cumprir as obrigações fiscais. Pesquisa desenvolvida pela Deloitte (2012) traz um quadro comparando esse tempo, com o de países como China e Estados Unidos:

Figura 6 - Obstáculos em Números



Fonte: As PMEs que Mais Cresce no Brasil (2012)

As empresas participantes da pesquisa alegam que todo esse processo obriga que destinem parte de seus funcionários à tarefas relacionadas à gestão de documentos. De acordo com os resultados, cerca de quatro funcionários são designados a tal função.

Mesmo com essa preocupação, Deloitte (2012, p. 9) alega que “mesmo com pessoal fixo para lidar com a documentação, 46% das empresas respondentes foram multadas ou notificadas pelo Fisco nos últimos três anos, por desconhecimento das obrigações legais e tributárias”.

Salomão e Krohen (2012) comparam uma multinacional com filial no Brasil e sua matriz situada na Bélgica, a Ambev. Enquanto no Brasil a filial conta com 40 pessoas cuidando de impostos, sua matriz a Inbev na Bélgica, conta com apenas 10.

Seguem ainda mencionando a Petrobras, que paga 82 bilhões de reais por ano em tributos e mantém 1000 pessoas para atender o fisco. Esse número só comprova a complexidade, e a dificuldade de compreensão das normas legislativas brasileiras ligadas à gestão empresarial.

#### **2.2.4 Cálculo do IRBES**

O IBPT (2012) realizou estudo da relação da carga tributária versus retorno dos recursos a população em termos de qualidade de vida. Este estudo visou mensurar os 30 países com maior carga tributária e verificar o retorno obtido pela população, através de serviços de qualidade que gerem bem estar.

Para isso, utilizou-se de dois parâmetros que consideraram essenciais para tal comparação, a Carga Tributária e o IDH (Índice de Desenvolvimento Humano).

O IDH é um índice que serve de comparação entre os países, com o objetivo de medir o grau de desenvolvimento econômico e a qualidade de vida oferecida à população. Este índice é calculado com base em dados econômicos e sociais. O IDH vai de 0 (nenhum desenvolvimento humano) a 1 (desenvolvimento humano total). Quanto mais próximo de 1, pode-se afirmar que esse país é o que atingiu maior grau de desenvolvimento. (IBPT, 2012)

O IRBES (Índice de Retorno De Bem Estar à Sociedade) se dá, através da soma da carga tributária, ponderada percentualmente de 15%, com IDH ponderado em 85%. Este cálculo desenvolvido pelo IBPT decorre do entendimento

do mesmo de que independentemente da carga tributária do país, é muito mais representativo e significativo do que uma carga tributária elevada, independentemente do IDH. Por isso entendem que o IDH deve ter um peso bem maior para a determinação do índice.

Abaixo os resultados encontrados pelo IBPT:

<b>QUADRO RANKING FINAL DOS 30 PAÍSES PESQUISADOS E O IRBES DESCRIMINAÇÃO</b>			<b>ÍNDICE DE RETORNO AO BEM ESTAR DA SOCIEDADE</b>	
<b>RANKING</b>	<b>ANO 2010</b>	<b>ANO 2011</b>	<b>ÍNDICE OBTIDO</b>	<b>RESULTADO</b>
<b>30 PAÍSES DE MAIOR TRIBUTAÇÃO</b>	<b>C.T SOBRE O PIB</b>	<b>IDH</b>	<b>IRBES</b>	<b>RANKING</b>
AUSTRÁLIA	25,90%	0,929	164,18	1º
ESTADOS UNIDOS	24,80%	0,91	163,83	2º
CORÉIA DO SUL	25,10%	0,897	162,38	3º
JAPÃO	26,90%	0,901	160,65	4º
IRLANDA	28,00%	0,908	159,98	5º
SUIÇA	29,80%	0,903	157,49	6º
CANADÁ	31,00%	0,908	156,53	7º
NOVA ZELÂNDIA	31,30%	0,908	156,19	8º
GRÉCIA	30,00%	0,861	153,69	9º
ESLOVÁQUIA	28,40%	0,834	153,23	10º
ISRAEL	32,40%	0,888	153,22	11º
ESPANHA	31,70%	0,878	153,18	12º
URUGUAI	27,18%	0,783	150,3	13º
5 ALEMANHA	36,70%	0,905	149,72	14º
ISLÂNDIA	36,30%	0,898	149,59	15º
ARGENTINA	29,00%	0,797	149,4	16º
REPÚBLICA TCHECA	34,90%	0,865	148,39	17º
REINO UNIDO	36,00%	0,863	146,96	18º
ESLOVÊNIA	37,70%	0,884	146,79	19º
LUXEMBURGO	36,70%	0,867	146,49	20º
NORUEGA	42,80%	0,943	145,94	21º
ÁUSTRIA	42,00%	0,885	141,93	22º
FINLÂNDIA	42,10%	0,882	141,56	23º
SUÉCIA	44,08%	0,904	141,15	24º
DINAMARCA	44,06%	0,895	140,41	25º
FRANÇA	43,15%	0,884	140,52	26º
HUNGRIA	38,25%	0,816	140,37	27º
BÉLGICA	43,80%	0,886	139,94	28º

ITÁLIA	43,00%	0,874	139,84	29º
BRASIL	35,13%	0,718	135,83	30º
<b>CARGA TRIBUTÁRIA 2010 - PROVISIONAL - FONTE OCDE</b>				
<b>IDH 2011 - PREVISÃO- FONTE PNAD - ONU</b>				

Tabela 2 - Quadro dos 30 países pesquisados e o IRBES.  
 Fonte: Carga Tributária Brasileira de 2010, IBPT, 2011, p. 5.

Segundo o IBPT (2012) este ranking é determinado pela ordem crescente do valor calculado referente ao IRBES. Quanto maior o índice, melhor o retorno da população em relação a Carga Tributária. O que se vê, é mais uma constatação que o retorno da população brasileira, não condiz com os montantes de tributos pagos.

## 2.3 ASPECTOS DE COMPETITIVIDADE

A competitividade das empresas é afetada por todas essas obrigações no que condiz a tributação. Segundo Silva (2001), o moderno ambiente econômico que estabelece a competitividade como fator determinante para a permanência no mercado, praticamente exige dos empreendedores que mantenham-se atentos as transformações do mundo do trabalho e competência para dirigir e potencializar os recursos produtivos, incorporando no dia-a-dia da organização o conceito dinâmico de competitividade para melhor conduzir suas estratégias.

### 2.3.1 Conceito de Competitividade

Apesar de não existir um conceito geral que abranja as inúmeras relações de competitividade, existe sim uma variedade de definições, com enfoques e abrangências diversos que tratam competitividade em diversos níveis. Santos (2010, p.13) explica que “o conceito de competitividade mostra-se bastante escorregadio na literatura de cunho organizacional, pois diversos são seus enfoques e mesmo autores consagrados assumem a dificuldade de lhe dar uma definição abrangente e sustentável”.

Como o enfoque deste trabalho é a Governança Tributária empresarial, pode-se adotar o conceito de competitividade de Ferraz, Kupfer e Haguenaer (1995, p. 45) no qual competitividade é a “capacidade da empresa de formular e

implementar estratégias concorrenciais, que lhe permita ampliar ou conservar, de forma duradoura, uma posição sustentável no mercado”.

Outra definição, atraída para a área econômica define competitividade como:

No sentido estrito significa a capacidade de competir. No passado recente tem substituído a palavra "desenvolvimento" nos documentos de política econômica, sobretudo as industrial e tecnológica. Normalmente tem sido interpretada como a capacidade que os produtos gerados internamente têm de competir com seus similares produzidos no exterior, tanto no que se refere à importação como à exportação. No curto prazo a competitividade se traduz em preços, e é influenciada sobretudo pelas políticas cambial, fiscal e monetária e pelo crescimento econômico, já que este gera modernização. No longo prazo ela reflete a qualidade e a confiabilidade dos produtos, em geral expressas no prestígio da marca. A política de inovação é eficaz e decisiva para a competitividade apenas no longo prazo (FINEP, 2000).

Quanto ao fato de não existir um conceito pronto para competitividade, Santos (2010, p. 2) deduz que, “usam-se, via de regra, termos correlatos, como vantagem competitiva, estratégia competitiva, diferencial competitivo, vantagem estratégica e capacidade competitiva, intercambiando-os com competição e competitividade de modo não muito rigoroso dos pontos de vista conceitual e metodológico”.

Desta maneira, competitividade implica na reformulação constante de vantagens competitivas pelos gestores, percebendo as exigências do ambiente econômico e estrutura de mercado a qual está inserida, que permitam a empresa, manter ou até ampliar sua “fatia” de mercado, de forma lucrativa e duradoura.

Dentro do ambiente empresarial destacam-se ainda outro dos conceitos expostos por Haguenuer (1989), Competitividade Eficiência e Competitividade Desempenho.

A Competitividade Eficiência reflete a eficiência técnica como grande promotora da competitividade, onde se tem que a racionalização contínua dos recursos produtivos propicia a empresa custos cada vez menores, possibilitando maiores margens para manobras no mercado.

Basicamente Competitividade Eficiência é produtividade, uma relação entre quantidade de produtos produzidos e quantidade de insumos utilizados na produção, competitividade é definida pela escolha da técnica de produção que minimiza os custos.

No conceito Competitividade Desempenho, a eficiência técnica é um fator competitivo, porém não permite que seja definida como competitividade, onde são levados em consideração fatores preço e não preço, ou seja, só pode ser constatado se a empresa é competitiva, após a aceitação do seu produto pelo mercado.

Outras considerações sobre competitividade são feitas por Nunes (1997, p. 99):

I) O conceito de competência manifesta-se num complexo de vários componentes da empresa, tais como tecnologia, gerência, locação entre outras, que tornam possível a sobrevivência e o crescimento da mesma nos mercados onde exerce suas atividades.

II) Uma organização não pode ser concebida em si mesma; deve ao contrário ser comparada a outras empresas que disputam com ela determinados mercados num certo espaço de tempo.

III) A significação de competitividade está intimamente ligada à idéia de sustentabilidade, ou seja, a empresa deve ter competência para se manter no mercado, garantindo a própria sobrevivência e alavancando seu desenvolvimento.

IV) A competitividade é influenciada pelo ambiente no qual a empresa está inserida. Contudo, "isto não significa dizer que ela não seja capaz de mudar o ambiente em seu favor, muito pelo contrário, pois, muitas firmas na realidade são capazes de alcançar posições de destaque nos mercados em que atuam, influenciando diretamente nas regras do jogo".

O que se vê, é que competitividade não depende só da empresa, sendo que vários fatores a sua volta influenciam, podendo manter-se no mercado, apenas se conseguirem harmonizar-se com as exigências, garantindo assim sua continuidade.

### **2.3.2 Elementos da Competitividade**

Faz-se necessário, para a continuidade da empresa no mercado, constantes renovações de estratégias, que exigem dos comandantes, dinamismo, e muita percepção de mercado, tendo de enfrentar para aplicação de suas estratégias, fatores internos à empresa, estruturais e até externos à empresa.

No contexto fatores internos, os grandes desafios, constam nos fatores de gestão, de produtividade, de inovação e ainda da disposição de recursos humanos, aqueles cuja empresa possui poder de manipulação, "são aqueles que estão sob sua esfera de decisão e através dos quais procura se distinguir de seus competidores" (Ferraz, Kupfer e Haguener, 1995 p. 19).

Quanto aos fatores estruturais são os influenciáveis pela empresa, mas que, não os controla, "são aqueles que, mesmo não sendo inteiramente controlados pela empresa, estão parcialmente sob sua área de influência e caracterizam o ambiente competitivo que ela enfrenta diretamente" (Ferraz, Kupfer e Haguenaer, 1995 p. 20).

Já os fatores externos, são os sistêmicos, que praticamente não sofrem influência da empresa. São fatores macroeconômicos, políticos-institucionais, sociais, infra-estruturais, entre outros. "Os fatores sistêmicos que exercem influência externa à empresa, é denominado sistêmico justamente porque caracteriza o sistema em que a firma está inserida e que ela não pode controlar" (SILVA, 2001, p. 38).

### 2.3.3 Competitividade e Estratégia

Dentro do ambiente competitivo em que as empresas estão inseridas, uma palavra tem presença garantida na vida de todo gestor, estratégia. Porter (1999, p. 52), autor de maior influência no estudo da estratégia, determina que, "o lema da estratégia competitiva é ser diferente. Significa escolher, de forma deliberada, um conjunto diferente de atividades para proporcionar um *mix* único de valor".

Conforme Padoveze (2007, p. 93), "a vantagem competitiva é distinta e idealmente sustentável sobre os competidores ou concorrentes. É mais do que a ideia de uma estratégia competitiva, que pode ou não ser distintamente comprovada".

Para Pascale e Athos (1982, p. 90) estratégia "diz respeito ao plano de ação da empresa, que a leva a alocar recursos escassos ao longo do tempo para chegar aonde quer, a partir de onde se encontra".

Porter (1999) expõe três "momentos" da estratégia assim sendo:

**I – Primeiro Momento** - é marcado pela definição do posicionamento estratégico exclusivo de mercado, que a permita ser diferente de seus concorrentes, concorrentes em forma, conteúdo e grau de importância das atividades de geração de valor;

**II – Segundo Momento** – definem-se as atividades a serem realizadas, bem como as que não serão praticadas, de uma forma coerente e condizente com seu posicionamento estratégico. Tais atividades não devem ser conflitantes.

**III – Terceiro Momento** – momento de aperfeiçoar o esforço competitivo, delineando a compatibilidade das atividades escolhidas para serem executadas em um momento anterior. Gerar mais valor, com queda dos custos. Novamente deve ser consistente com a estratégia competitiva adotada.

O que se percebe é que a estratégia é como uma orientação dos comportamentos da empresa, devendo ser aperfeiçoada sempre que possível. Padoveze (2007) define que são as buscas pelas vantagens competitivas, que geram estratégias competitivas.

Outro ponto que chama atenção nas afirmações de Porter é sobre o surgimento das estratégias:

Cada empresa que compete em uma indústria possui estratégia competitiva, seja ela explícita ou implícita. Esta estratégia tanto pode ter se desenvolvido explicitamente por meio de um processo de planejamento como ter evoluído implicitamente através das atividades dos vários departamentos funcionais da empresa (PORTER, 1991, p. 14).

Ter uma estratégia, ou planejar é antecipar-se aos fatos, de modo flexível, com base em dados, informações e estimativa, visando um objetivo e traçando os caminhos para alcançá-lo. Para tanto é necessário que os dados a disposição da empresa, sejam confiáveis, para proporcioná-la estar à frente da concorrência.

### 3 METODOLOGIA

Para o correto desenrolar desse trabalho, torna-se plausível definir os procedimentos metodológicos que serão adotados para seu desenvolvimento.

Realizar-se-á uma pesquisa bibliográfica, a qual Alves (2002, p. 53) relata da seguinte forma,

aquela desenvolvida exclusivamente a partir de fontes já elaboradas – livros, artigos científicos, publicações periódicas, as chamadas fontes de “papel”. Em como vantagem cobrir uma ampla gama de fenômenos que o pesquisador não poderia contemplar diretamente.

Esta tipologia é caracterizada por aprofundar conhecimentos, através das coletas de dados gerais ou específicos de um tema. Ela é trazida ainda por Gil (1991, p. 48) como a que “é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

Pesquisa bibliográfica é definida por Lakatos e Marconi (2001) como um mecanismo que contempla todo o material já tornado público quanto ao tema que se realizará o estudo. Dizem ainda que no desenrolar deste procedimento de pesquisa, pode-se utilizar boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses e ainda todos os materiais resultantes dos meios de comunicação como rádio, gravações e audiovisuais.

A forma de abordar esse estudo é qualitativa, considerada por Firestone (1987 apud APPOLINÁRIO, 2006), como a que tem a realidade constituída por fenômenos conhecidos, visando compreendê-los.

Com esta metodologia de pesquisa pretende-se ampliar os conhecimentos e a aplicabilidade do tema proposto, expondo opiniões e alternativas para o problema.

#### 4. CONCLUSÃO

Ante a complexidade do Sistema Tributário Nacional, a elevada carga tributária brasileira, bem como as inúmeras e onerosas obrigações acessórias a que devem cumprir, as empresas devem ter a Governança Tributária como uma ferramenta estratégica para proporcionar menor onerosidade para a entrega de seus resultados.

O ambiente competitivo que as empresas convivem, exigem que a eficiência operacional e de gestão sejam de fato eficazes, o que como se viu, não garante o sucesso da empresa, mas que sem isso, dificilmente manter-se-ia mesmo com os fatores macroeconômicos favoráveis.

Outra lacuna preenchida pela Governança Tributária é o planejamento tributário, onde há grande probabilidade de as empresas que não o utilizam como parte da estratégia empresarial, estarem em desvantagem frente às concorrentes que utilizam. Mas na decisão de utilizar-se de qualquer prática para reduzir a tributação, não se deve esquecer que a decisão tomada não infrinja qualquer dispositivo legal, pois nesse caso o que era um planejamento, se torna um elemento evasivo, passivo de punição pelo fisco, reduzindo a competitividade da empresa no mercado.

Planejamentos necessitam dados confiáveis, afinal, se tomar decisões com informações claras já é um desafio, com base em informações inverídicas, pode tornar-se um verdadeiro martírio para a empresa.

Visto isso, é possível concluir que a boa prática da Governança Tributária é um fator diretamente relacionado à competitividade da empresa, proporcionando estratégias empresariais de competitividade elevada, contribuindo para o sucesso e perpetuidade das instituições.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do. **Governança Tributária:** imprescindível para as empresas. Disponível em: <http://www.governancatributaria.com.br/> Acessado em 08 de maio de 2012.

AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. **Governança Tributária na prática.** Disponível em: <http://www.governancatributaria.com.br/> Acessado em 08 de maio de 2012.

APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia da ciência:** filosofia e prática da pesquisa. São Paulo: Thomson, 2006. 209 p.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BOZZO, José Osvaldo. **Uma combinação de fatores:** gestão tributária, crescimento e desenvolvimento. Disponível em: [http://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos\\_Analises/artigosepublicacoes/Paginas/Releas-e-gestao-tributaria-crescimento-e-desenvolvimento.aspx](http://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos_Analises/artigosepublicacoes/Paginas/Releas-e-gestao-tributaria-crescimento-e-desenvolvimento.aspx) Acessado em 09 de outubro de 2012.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária.** Curitiba, 2008.

CUNHA, Roberto. **O papel do gestor na Governança Tributária.** Disponível em: [http://www.kpmg.com/br/pt/estudos\\_analises/artigosepublicacoes/paginas/release-papel-do-gestor-na-governanca-tributaria.aspx](http://www.kpmg.com/br/pt/estudos_analises/artigosepublicacoes/paginas/release-papel-do-gestor-na-governanca-tributaria.aspx) Acessado em 04 de maio de 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Reforma Tributária:** Contribuição do Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <http://www.apet.org.br/ReformaTributaria/PropostasAlternativas/arq/CFC.pdf> Acessado em 23 de julho de 2012.

DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. **Os Reflexos do Planejamento Tributário na Contabilidade.** In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, XVI, 2000, Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, Tema 8 : A contabilidade e a tributação.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** São Paulo: Atlas, 1996.

FERRAZ, J. C.; KUPFER, D; HAGUENAUER, L. **Made in Brasil:** desafios competitivos para indústrias. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

FINEP. **Termos e Conceitos.** Disponível em: [http://www.finep.gov.br/o\\_que\\_e\\_a\\_finep/conceitos\\_ct.asp#indiceC](http://www.finep.gov.br/o_que_e_a_finep/conceitos_ct.asp#indiceC) Acessado em: 04 de novembro de 2012.

HAGUENAUER, Lia. **Competitividade: conceitos e medidas.** Uma resenha da bibliografia recente com ênfase no caso brasileiro. Rio de Janeiro: UFRJ, 1989.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das Empresas: Interpretação e Prática**. 35. ed. São Paulo: IR Publicações, 2010. 938 p.

IBPT. **Aumento da Carga Tributária Brasileira em 10 Anos Subtraiu R\$ 1,85 Trilhão da Sociedade**. Disponível em: [http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao\\_id=13913&pagina=0](http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13913&pagina=0) Acessado em: 29 de julho de 2012.

IBPT. **Estudo sobre a Carga Tributária/PIB x IDH**. Disponível em: [http://ibpt.com.br/img/\\_publicacao/14191/196.pdf](http://ibpt.com.br/img/_publicacao/14191/196.pdf) Acessado em: 02 de novembro de 2012.

IBPT. **Impostômetro**. Disponível em: <http://www.impostometro.com.br/#> Acessado em: 02 de novembro de 2012.

KPMG. **Tributos Indiretos no Brasil** : Abordagem da gestão de risco e criação de valores nos negócios. Disponível em: [http://www.kpmg.com/br/pt/estudos\\_analises/artigosepublicacoes/paginas/tributosindiretosnobrasil.aspx](http://www.kpmg.com/br/pt/estudos_analises/artigosepublicacoes/paginas/tributosindiretosnobrasil.aspx) Acessado em 17 de julho de 2012.

NUNES, R. **A noção de competitividade**. Revista Economia & Empresa. São Paulo, v. 4, n.2, p. 99-101, abr/jun, 1997.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 296 p.

PADOVEZE, Clóvis Luíz. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Thomson Learning, 2007. 483 p.

PASCALE, Richard Tanner; ATHOS, Antony G. **As artes gerenciais japonesas: métodos e sistemas dos executivos japoneses adaptados à realidade ocidental**. 2. ed. Rio de Janeiro: Record, 1982.

PIMENTA, Dalmar. **Governança Tributária**. Disponível em: <http://www.iamg.org.br/lerpublicacao.php?publicacao=466> Acessado em: 07 de novembro de 2012.

PORTER, Michael E. **Competição: estratégias competitivas essenciais**. 10. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva**. Técnicas para análise de indústrias e da concorrência. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1991.

RESENDE, Vanessa. **Estratégias para o desenvolvimento**. Disponível em: [www.fenacon.org.br/revista\\_fenacon/revista150/edicao150.pdf](http://www.fenacon.org.br/revista_fenacon/revista150/edicao150.pdf). P. 27-28 Acessado em: 06 de novembro de 2012.

RODRIGUES, Fabio. **Papel do profissional de gestão tributária.** Disponível em: <http://www.investne.com.br/Opinioao/papel-do-profissional-de-gestao-tributaria>. Acessado em: 28 de outubro de 2012.

SALOMÃO, Alexa; KROEHN, Márcio. **Imposto Burro – e Caro.** Revista Exame. São Paulo. P.68 – 72. ANO 46 – Nº 20 – Edição 1026 –outubro, 2012.

SANTOS, Milton dos. **Contribuição à Compreensão do Conceito de Competitividade nas Organizações.** Disponível em: [http://www.ead.fea.usp.br/semead/9semead/resultado\\_semead/trabalhosPDF/11.pdf](http://www.ead.fea.usp.br/semead/9semead/resultado_semead/trabalhosPDF/11.pdf). Acessado em: 04 de novembro de 2012.

SCHULZE, Clênio Jair. **O princípio da eficiência e a governança fiscal e tributária.** Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10922&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10922&revista_caderno=26) Acessado em: 27 de outubro de 2012.

SEGS. O País das Obrigações Acessórias. Disponível em: <http://www.portalcontabilsc.com.br/v2/?call=conteudo&id=9741> Acessado em: 25 de julho de 2012.

SILVA, Christian Luiz da. **Competitividade e estratégia empresarial:** um estudo de caso da indústria automobilística brasileira na década de 1990. Revista FAE, Curitiba, v. 4, n. 1. p.35-48, jan/abr. 2001.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento Tributário:** Fusão, Cisão, Incorporação. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006. 168 p.