



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE

ANA PAULA HASKEL

**CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCO: PROPOSTA DE
MODELO PARA AVALIAÇÃO DO RISCO TRIBUTÁRIO NO SETOR
FARMACÊUTICO VAREJISTA**

FLORIANÓPOLIS
[2020]

Ana Paula Haskel

**CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCO: PROPOSTA DE MODELO PARA
AVALIAÇÃO DO RISCO TRIBUTÁRIO NO SETOR FARMACÊUTICO VAREJISTA**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Ferreira

Florianópolis
2020

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Haskel, Ana Paula
CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCO : PROPOSTA DE
MODELO PARA AVALIAÇÃO DO RISCO TRIBUTÁRIO NO SETOR
FARMACÊUTICO VAREJISTA / Ana Paula Haskel ; orientador,
Luiz Felipe Ferreira, 2020.
90 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa
Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em
Contabilidade, Florianópolis, 2020.

Inclui referências.

1. Contabilidade. I. Ferreira, Luiz Felipe. II.
Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós
Graduação em Contabilidade. III. Título.

Ana Paula Haskel

Controles internos e gestão de risco: proposta de modelo para avaliação do risco tributário
no setor farmacêutico varejista

O presente trabalho em nível de Mestrado foi avaliado e aprovado por banca examinadora
composta pelos seguintes membros:

Prof. Dr. Silvio Parodi O. Camilo
Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC

Prof. Dr. Sérgio Murilo Petri
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Prof. Dr. Alex Mussoi
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Certificamos que esta é a **versão original e final** do trabalho de conclusão que foi
julgado adequado para obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

Prof^a. Dr^a. Ilse Maria Beuren
Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

Prof. Dr. Luiz Felipe Ferreira
Orientador

Florianópolis, 14 de outubro 2020

Dedico este estudo aos que estiveram e aos que permaneceram
ao meu lado durante toda a minha caminhada.

AGRADECIMENTOS

Para realização deste trabalho algumas pessoas estiveram ao meu lado e sem elas teria sido muito difícil chegar ao final desse processo. A todas elas, as quais seria exaustivo citá-las, aqui fica registrado a minha profunda gratidão.

A algumas delas, pelo apoio que me prestaram no decorrer deste trabalho, gostaria de agradecer em especial:

Ao meu marido Cristiano Pedrassani Costa Neves que, em momentos muitos difíceis, simplesmente ficou ao meu lado, apoiando-me e sempre me mostrando os pontos positivos. Sem o companheirismo dele, essas palavras e a conclusão de mais um sonho não seriam possíveis.

Agradeço a minha grande família que entendeu a minha ausência em muitos momentos. Aos meus pais, Hamilton Inácio Haskel e Osnila Kuhn Haskel, e aos meus irmãos, Fernanda Haskel e Hamilton Inácio Haskel Junior, que me ensinaram o valor da vida. Ao meu sogro, Alberto de Almeida de Costa Neves, e a minha sogra, Lourdes Amália Pedrassani Costa Neves, que sempre me incentivaram a buscar os meus sonhos e a nunca desistir deles.

Agradeço a empresa ITC Consultoria, principalmente ao setor federal, como também ao Sr. Antônio Dorvalino dos Santos e Sr. Luís Cláudio Momm, e a Márcia Assumpção Lima Momm que proporcionalizaram condições de permanecer no meu ofício que tanto.

Aos professores e amigos Edgar Madruga e Fábio Rodrigues de Oliveira que abriram muitas portas para o desenvolvimento do meu trabalho.

Agradeço ao meu orientador, Prof. Dr. Luiz Felipe Ferreira, por acreditar neste trabalho e na conclusão deste estudo, pelas dicas dadas durante o processo de elaboração deste material.

Aos professores do PPGC, especialmente ao Prof. Dr. Sergio Murilo Petri, que, com a sua determinação e didática, sempre me mostrou que seria possível.

Aos professores e membros da banca, Dr. Silvio Parodi O. Camilo e ao Dr. Alex Mussoi, pelas enriquecedoras contribuições dadas a esta pesquisa no exame de qualificação e defesa. Agradeço à UFSC, ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e aos professores pela contribuição em minha formação ao longo destes dois anos de estudos nesta Universidade.

“Só fazemos melhor aquilo que repetidamente insistimos em melhorar. A busca da excelência não deve ser um objetivo, e sim um hábito.” **Aristóteles** (384 a.C. – 322 a.C.)

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo a proposição de um modelo de matriz de risco inerente à apuração fiscal do PIS/Pasep e Cofins aplicado no setor farmacêutico varejista, identificando os controles internos adotados na apuração dessas duas contribuições sociais; reconhecendo os principais riscos do processo tributário; e, ao final validando o modelo proposto a partir de um pré-teste. O aspecto teórico desse estudo está pautado nos conceitos de matriz de risco disponibilizado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO (1992), como também, no modelo disponibilizado pelo TCU (2018), que descrevem os controles internos como essenciais no processo organizacional de uma empresa e um modelo de matriz de risco. Para tal, realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de uma abordagem qualitativa dos dados. A partir disso, foi identificado os riscos inerentes ao setor, divididos em 9 (nove) tipos, classificados como: controle de entrada; controle de saída; controle de estoque; planilhas extras de controles; acompanhamento da tributação; comunicação com o profissional contábil; comunicação com o profissional de tecnologia da informação; identificação da variação de desempenho da empresa; e, por fim, a identificação das pessoas responsáveis para a conferência dos processos. Cada risco estava relacionado a 5 (cinco) possíveis probabilidades de ocorrer, como também, 5 (cinco) prováveis impactos, divididos em: muito baixo, baixo, médio, alto e risco extremo. Com a multiplicação da probabilidade x impacto identificou a posição de cada risco. O modelo construído foi aplicado em cinco empresas do estado de Santa Catarina. Os resultados mostraram que a eficiência tributária poderá estar ligada às atividades de controle interno executados pelas empresas, onde o risco mais elevado apontado por esta pesquisa foi do processamento de informação vinculado aos controles gerenciais e a comunicação com a TI. Identificou-se que em todas as empresas analisadas, alcançaram em pelo menos 1 (um) dos 9 (nove) riscos listados o percentual enquadrado como alto risco de existência de um equívoco tributário na apuração do PIS/Pasep e da Cofins. Sendo um campo que requer um controle gerencial eficaz para mitigar a ineficiência tributária.

Palavras-chave: Gestão de Riscos. Controles Internos. Tributos. Setor Farmacêutico.

ABSTRACT

This research aimed to propose a model of risk matrix inherent to the tax assessment of PIS/Pasep and Cofins applied in the retail pharmaceutical sector, identifying the internal controls adopted in determining these two social contributions; recognizing the main risks of the tax process; and, at the end, validating the proposed model from a pre-test. The theoretical aspect of this study is based on the concepts of risk matrix provided by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO (1992), as well as on the model provided by TCU (2018), which describe internal controls as essential in the process organizational structure and a risk matrix model. For this, a descriptive research was carried out, using a qualitative approach to the data. From this, the risks inherent to the sector were identified, divided into 9 (nine) types, classified as: entry control; output control; inventory control; extra control spreadsheets; monitoring of taxation; communication with the accounting professional; communication with the information technology professional; identification of the company's performance variation; and, finally, the identification of the persons responsible for checking the processes. Each risk was related to 5 (five) possible probabilities of occurring, as well as 5 (five) probable impacts, divided into: very low, low, medium, high and extreme risk. By multiplying the probability x impact, he identified the position of each risk. The built model was applied to five companies in the state of Santa Catarina. The results showed that tax efficiency may be linked to the internal control activities carried out by companies, where the highest risk pointed out by this research was information processing linked to management controls and communication with IT. It was identified that in all the analyzed companies, at least 1 (one) of the 9 (nine) listed risks reached the percentage classified as high risk of existence of a tax misunderstanding in the calculation of PIS / Pasep and Cofins. Being a field that requires effective management control to mitigate tax inefficiency.

Keywords: Risk management. Internal Controls. Taxes. Pharmaceutical Sector.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Matriz Tridimensional (cubo).....	25
Figura 2 - Riscos Inerentes a Atividade Farmacêutica	47
Figura 3 - Formulário extraído de sistema informatizado da empresa IV.....	64

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Atividade de controle com o objetivo de um gerenciamento de risco.....	24
Tabela 2 - Exemplo de Escala de Probabilidades (BRASIL, 2012, adaptado)	27
Tabela 3 - Exemplo de Impacto (BRASIL, 2012, adaptado)	28
Tabela 4 - Exemplo de Classificação de Riscos (BRASIL, 2012, adaptado)	28
Tabela 5 - Exemplo de Matriz de Riscos (BRASIL, 2012, adaptado)	28
Tabela 6 - Enquadramento Tributário para PIS/PASEP e COFINS.....	31
Tabela 7 - Produtos classificados como monofásicos	32
Tabela 8 - Produtos Fármacos – Produtos com a Alíquota Concentrada (Monofásicos).....	34
Tabela 9 - Produtos Fármacos – Produtos Monofásicos X Lista Positiva.....	35
Tabela 10 - Estudos anteriores sobre Gestão de Riscos nos Tributos.....	37
Tabela 11 - Amostra - Informações das Empresas Participantes	43
Tabela 12 - Estabelecimentos Cadastrados CFF.....	44
Tabela 13 - População total de Farmácias e Drogarias Privadas por Região.....	44
Tabela 14 - Escala de Riscos.....	48
Tabela 15: Risco Empresa I.....	55
Tabela 16: Risco Empresa II.....	57
Tabela 17: Risco Empresa III.....	60
Tabela 18: Risco Empresa IV.....	62
Tabela 19: Risco Empresa V.....	65
Tabela 20: Análise dos Dados Analíticos.....	68
Tabela 21: Análise dos Dados Sintéticos.....	71

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Empresa I.....	56
Gráfico 2: Empresa II.....	59
Gráfico 3: Empresa III.....	61
Gráfico 4: Empresa IV.....	63
Gráfico 5: Empresa V.....	66

LISTA DE SIGLAS

ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas

ACI - Audit Committee Institute

ADM – Administrativo

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

CFF - Conselho Federal de Farmácia

CNI - Confederação Nacional das Indústrias

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

CSA - Control Self Assessment

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação

IEC - International Electrotechnical Commission

IR - Imposto de Renda

ISO - International Organization for Standardization

NBR - Norma Brasileira

NCM - Nomenclatura Comum Mercosul

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS - Programa de Integração Social

PIS/Pasep - Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PN - Parecer Normativo

PwC - PricewaterhouseCoopers

TCU - Tribunal de Contas da União

TI - Tecnologia da Informação

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	16
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA	17
1.3	OBJETIVOS	17
1.3.1	Objetivo Geral	17
1.3.2	Objetivos Específicos	18
1.4	JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES	18
1.5	DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	19
1.6	ESTRUTURA DO TRABALHO	21
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	22
2.1	GESTÃO DE RISCOS	22
2.1.1	Controles Internos	23
2.1.2	Análise dos Riscos	26
2.2	TRIBUTO	29
2.2.1	Contribuições Sociais: PIS/Pasep e Cofins	29
2.2.2	Regimes de Apuração	30
2.2.3	Tributação Diferenciada (Monofásico)	31
2.2.3.1	Produtos Farmacêuticos Classificados na Tributação Diferenciada (Monofásico)	34
2.3	ESTUDOS SIMILARES	37
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	41
3.1	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	41
3.2	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	42
3.2.1	Empresas Participantes	43
3.2.2	Estabelecimentos Farmacêuticos Existentes No Brasil	44

3.3	TRATAMENTO DOS DADOS.....	45
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	47
4.1	CONSTRUÇÃO DA PROPOSTA DA GESTÃO E AVALIAÇÃO DO RISCO TRIBUTÁRIO	47
4.2	APRESENTAÇÃO DOS DADOS E APLICAÇÃO DO PRÉ TESTE	54
4.2.1	Empresa I.....	54
4.2.2	Empresa II	57
4.2.3	Empresa III.....	59
4.2.4	Empresa IV.....	62
4.2.5	Empresa V.....	65
4.3	ANÁLISE DOS DADOS	67
4.4	DISCUSSÕES DOS RESULTADOS	72
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	75
	REFERÊNCIAS.....	77
	APÊNDICE	86

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Controle interno, conforme *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas adotados pela empresa para proteger seu patrimônio, a verificação da exatidão e da fidedignidade de seus dados contábeis, a promoção da eficiência operacional (Attie, 2010).

Em consonância o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) se firmou como referência mundial para o estudo e aplicação dos Controles Internos (Vieira, 2014). É reconhecido como o principal modelo para o desenvolvimento de estruturas integradas de Controles Internos, disponibilizando um modelo competitivo na estrutura de gestão de riscos e controle da empresa, caracterizada como matriz de risco ou matriz de desempenho Slack (1994).

A implantação do controle interno nas instituições, poderia ajudar a atenuar gastos desnecessários, entretanto, seria imprescindível que as empresas tenham um sistema de controle capacitado para mitigação de riscos inclusive os riscos fiscais (Rossi, 2017).

A especificidade fiscal de uma empresa é composta por várias regras, regulamentações e legislações (Brasil, 2002). Paulo, Fernandes, Rodrigues e Eidit (2007) mencionam que os controles internos aplicados ao setor fiscal estão em um ponto de melhoria, abrindo um espaço de estudo aplicado a gestão tributária.

Adiciona-se a isso, o cenário com regras distintas a cada atividade e formas tributárias diferentes, conforme as características de cada empresa e o seu enquadramento tributário (Brasil, 1966).

Entre as particularidades tributárias existe a tributação concentrada das contribuições sociais (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), onde a tributação em alguns produtos deveria ser concentrada na primeira etapa - industrialização e/ou importação, e posteriormente, haveria redução a 0 (zero) dessas contribuições aplicadas ao comércio atacadista e varejista (Brasil, 2019).

Essa singularidade tributária é aplicada a alguns produtos em determinados setores, como por exemplo o setor farmacêutico (Brasil, 2000). Entretanto, não há a obrigatoriedade de identificação de forma segregada desses produtos nos documentos obrigatórios (Brasil,

2009), abrindo a necessidade de um controle interno atribuído a cada empresa em relação a forma e especificidade para fins da identificação dos valores comercializados dos produtos com essa diferenciação tributária.

Dessa forma, a presente pesquisa propõe um modelo de uma matriz de riscos voltada aos controles internos aplicado ao setor farmacêutico varejista, considerando os controles existentes, observando se as ferramentas usuais são suficientes para resultar em uma identificação da carga tributária adequada e propondo um modelo como instrumento facilitador dos controles internos.

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 as reduções possíveis a estes dois tributos.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Considerando as situações mencionadas, os controles internos aplicados a gestão de risco fiscal poderiam incrementar de forma favorável a competitividade das empresas, pois, existindo ineficiência em matéria tributária, as empresas teriam, assim, ônus tributário maior do que os outros competidores do setor, portanto, dada a magnitude do custo fiscal das empresas brasileiras, imagina-se que essa ineficiência prejudique a capacidade competitiva da organização e aumente seu risco em relação às suas rivais (Vello; Martinez 2014). Sendo assim, é apresentado o problema de pesquisa: Quais são os eventos de controle que cercam os riscos relacionados à escrituração e apuração do PIS/Pasep e da Cofins do comércio farmacêutico varejista?

1.3 OBJETIVOS

Com o problema de pesquisa definido, foram elaborados o objetivo geral e os objetivos específicos, que são apresentados na sequência.

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo deste estudo é proposição de modelo de matriz de risco inerente à apuração fiscal do PIS/Pasep e Cofins aplicado ao setor farmacêutico varejista.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral, foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

- ✓ Identificar os controles internos adotados na apuração das contribuições sociais sobre a apuração tributária.
- ✓ Reconhecer os principais riscos inerentes a apuração tributária que envolve o PIS/Pasep e a Cofins no setor farmacêutico varejista.
- ✓ Validar o modelo proposto por meio de pré-teste da matriz de risco em um grupo de empresas farmacêuticas varejista.

1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES

Como anteriormente colocado, no estudo de Paulo, Fernandes, Rodrigues e Eidit (2007), a matriz de desempenho de controle dos riscos tributários está na região de melhoria, e é provável que haja possibilidade de melhoria da gestão das informações para um enquadramento tributário devido. Devido a isso, há uma lacuna a ser explorada, que contemplam a identificação dos controles existentes e os riscos na apuração tributária.

Os riscos tributários, definidos como todos os riscos que podem influenciar um resultado tributário inesperado em função da desconformidade tributária, geralmente não têm sido bem compreendidos ou transparentes para todos os agentes envolvidos em uma empresa (Miyoshi; Nakao, 2012). Com isso, possibilitando uma apuração ineficiente do processo tributário.

Diante disso, justifica-se este estudo, a identificação dos controles existentes, assim como, o reconhecimento dos principais riscos inerentes tributação. Para construir esse processo, será proposto um modelo de matriz de risco tributário (fiscais), conforme as diretrizes disponibilizadas pelo COSO (1992) e pelo Tribunal de Contas da União - TCU (2018).

Os tributos escolhidos foram o PIS/Pasep e a Cofins, pela semelhança no processo tributário, como também, pela diferenciação tributárias dessas contribuições e a sua complexidade tributária (Brasil. 2019). Também se justifica a escolha desses tributos pela quantidade ainda pequena de discussões no setor tributário e na gestão de risco tributária aplicada.

A escolha do setor farmacêutico varejista justifica-se pela quantidade de estabelecimentos e pela diferenciação de possibilidade de controles entre uma empresa franqueada de uma grande rede em comparação com estabelecimento sem o aporte de uma

estrutura de franquia. Além disso, o setor farmacêutico é um dos segmentos que podem usufruir das alíquotas diferenciadas para apuração dessas contribuições.

Além disso, este trabalho, de forma integral, justifica-se pela relevância de ser algo útil para as empresas, aproximando a academia à aplicabilidade dos seus conceitos e teorias, o que pode revelar riscos em processos cotidianos que, em muitos casos, poderão ser considerados simples, rotineiros e ineficientes. Portanto é a partir do entendimento dos processos é que há possibilidade de entregar resultados que agreguem valor ao processo fiscal e à empresa (Falconi, 2004).

Em relação às contribuições teóricas, este estudo contribui para a aplicação em torno da gestão de risco como instrumento de gestão e controle aplicado a concepção tributária (fiscal) e os suas características das empresas do setor farmacêutico. E a gestão tributária talvez possa incrementar a 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).

Já, em um contexto prático, esta pesquisa possui o objetivo de aplicar o modelo proposto nas empresas estudadas, observando na amostra se os controles usados são suficientes para se verificar a adequada utilização das reduções tributárias, observando se não há um recolhimento indevido, onerando ainda mais os custos da empresa, prejudicando a competitividade entre as empresas.

Em um contexto social, este trabalho justifica-se pela possibilidade de uma reflexão do processo tributário, direcionada a uma observação do porquê algo tão sensível não é observado com ênfase pelos controles gerenciais de uma empresa.

Esse estudo também contribui para o Programa de Pós-graduação da Universidade Federal de Santa Catarina, uma vez que apresenta novas oportunidades de pesquisa e lacunas que poderão ser exploradas em estudos futuros que envolvam o gerenciamento de riscos e controles internos aplicados ao setor tributário das organizações.

1.5 DELIMITAÇÃO DESTE ESTUDO

No sistema tributário brasileiro há diversos tributos, com infinitas formas de incidência, cobrança, fatos geradores (Brasil, 1966), e uma delas é a tributação diferenciada e/ou concentrada em uma determinada etapa (Brasil, 2019).

Na sistemática diferenciada para apuração e recolhimento dos tributos há duas contribuições que seguem o mesmo processo lógico, o PIS/Pasep e a Cofins, como também

existem vários produtos que poderão estar enquadrados nessa forma diferenciada de tributação, entre eles alguns produtos farmacêuticos (Brasil, 2000).

A estrutura comercial de um produto geralmente é composta pelo processo produtivo e/ou importação, comércio atacadista ou processo de distribuição das mercadorias e, por fim, para chegar ao consumidor final há o comércio varejista.

A industrialização é definida por qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo (Brasil, 2010). Já a importação tem como característica a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional sendo essa a que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira (Brasil, 1966).

Onde, o PIS/Pasep e a Cofins, incidentes sobre a receita auferida pelos produtores ou importadores terão a alíquota concentrada com a venda de alguns produtos farmacêuticos, devem ser apuradas, independentemente do regime tributário (Brasil, 2019).

Após a mercadoria industrializada e/ou importada, ocorre a distribuição no território nacional por meio de comércio atacadista ou de distribuidora de produtos. Conforme o Decreto n. 7.212/2010, considera-se estabelecimento comercial atacadista o que efetuar vendas:

- I - de bens de produção, exceto a particulares em quantidade que não exceda a normalmente destinada ao seu próprio uso;
- II - de bens de consumo, em quantidade superior àquela normalmente destinada a uso próprio do adquirente; e
- III - a revendedores.

É considerado como estabelecimento comercial varejista o que efetuar vendas diretas a consumidor, ainda que as realize por atacado esporadicamente, considerando-se esporádicas as vendas por atacado quando, no mesmo semestre civil, o seu valor não exceder a vinte por cento do total das vendas realizadas (Brasil, 2010).

Nessas duas etapas, há a possibilidade de reduzir a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas auferidas por comerciante atacadista ou varejista decorrentes da revenda no mercado interno de alguns produtos farmacêuticos (Brasil, 2000).

Dito isso, essa pesquisa é delimitada na proposição de um modelo de gestão de risco com a análise dos controles internos do setor farmacêutico varejista. Está focada em identificar se as ferramentas existentes na gestão organizacional das empresas são suficientes para mensuração eficiente dessas duas contribuições, PIS/Pasep e a Cofins.

Para fins desse estudo, utilizou-se como base o framework disponibilizado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) e o modelo disponibilizado pelo TCU, considerando os resultados do trabalho de Assunção, Silva, Rosa, Campeão (2019), em que foi demonstrado que a matriz de risco funcionou como instrumento de apoio às organizações para que essas atingissem suas metas estratégicas, prevenindo falhas e perdas.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

Esta investigação foi dividida em: (i) desenvolvimento da literatura conceitual sobre gestão de riscos e seus controles internos; (ii) conceito de tributação e alíquotas diferenciadas na apurações do PIS/PASEP e a COFINS; (iii) alguns estudos similares; (iv) os procedimentos metodológicos; (v) a apresentação e análise dos resultados a partir da proposição de modelo de matriz de risco inerente à apuração fiscal do PIS/Pasep e Cofins aplicado ao setor farmacêutico varejista, na qual se descreve, a partir do desenvolvimento teórico, uma tabela com nove riscos com as suas respectivas probabilidade e impacto, subdivididas entre muito baixo, baixo, médio, alto e extremo risco; (vi) a coleta de dados com a narrativa e a análise deles; e (vii) conclusões e considerações para possíveis trabalhos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 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).

De forma complementar, de acordo com a ISO 9001:2015, o risco pode ser apresentado como o efeito da incerteza nos objetivos (positivo ou negativo). Já a gestão de riscos, de acordo com a ISO 31000, é a terminologia utilizada para definir um conjunto de ações estratégicas, como identificação, administração, condução e prevenção dos riscos ligados a uma determinada atividade.

Segundo a norma ISO 31000:2009, a estrutura de Gestão de Riscos de uma organização é o conjunto de componentes que fornecem os fundamentos e os arranjos organizacionais para a concepção, implementação, monitoramento, análise crítica e melhoria contínua da gestão de riscos. Esse processo permite que a empresa atue de forma preventiva, erradicando possíveis perdas, sejam elas humanas ou materiais. A gestão de riscos é caracterizada como um processo contínuo de aperfeiçoamento da entidade que visa melhorias a curto e longo prazo.

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).

2.1.1 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).

Com o objetivo de implementar a estrutura do risco, os conceitos sobre os controles corroboram com a análise pré-determinada na qual Imoniana e Nohara (2004, p.38) o definem como a espinha dorsal do exercício de gestão: “quando seus modelos são conscientemente desenhados e implementados em um ambiente harmonioso ele tende a auxiliar os objetivos desejados”.

Gattringer e Marinho (2018) colocam que o conceito de controle interno mais difundido é o enunciado para o ramo contábil pelo American Institute of Certified Public Accountants – AICPA, em 1949, corroborado por autores como Almeida (2003), Cruz e Glock (2006), e Attie (2011), definindo-o como o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para: salvaguardar seu patrimônio; verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis; desenvolver a eficiência nas operações; e estimular o seguimento das políticas executivas prescritas (Castro, 2008).

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) determina que as atividades de controle são as políticas e os procedimentos que contribuem para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas. Essas atividades ocorrem em toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções, pois compreendem uma série de atividades.

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).

O próprio COSO enuncia que existe uma variedade de descrições distintas quanto aos tipos de atividades de controle, inclusive as preventivas, as detectivas, os manuais, as computadorizadas e as de controles administrativos. Essas atividades também podem ser classificadas com base nos objetivos de controle especificados, como o de assegurar a integridade e a precisão do processamento de dados.

Dessa forma, as principais atividades de controles são: revisão de alta direção, administração funcional direta ou de atividade, processamento de informação, controles físicos, indicadores de desempenho e segregação de funções, atividades as quais compõem os controles internos em uma gestão de risco *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO). Portanto, cada processo de controle executado de forma eficaz tem por objetivo diminuir os riscos existentes em uma operação.

Em relação à definição de cada atividade de controle com o objetivo de gerenciamento de risco, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) descreve o que segue:

Tabela 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 orçamento, 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.
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	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

funções	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.

A gestão de riscos predominante no cenário corporativo internacional, especialmente na América do Norte, desenvolvido pela *Price Waterhouse Coopers LLP*, sob encomenda do COSO, teve como propósito fornecer estratégia de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar a gestão de riscos.

O modelo é apresentado na forma de matriz tridimensional (cubo), demonstrando uma visão integrada dos componentes que os gestores precisam adotar para gerenciar os riscos de modo eficaz, no contexto dos objetivos e da estrutura de cada organização. Segundo Gattringer e Marinho (2018), o referido modelo foi reformulado em 2004 com vistas ao gerenciamento de riscos corporativos e fraude - COSO ERM - *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, ou COSO II, e remodelado em 2013 – COSO 2013 *Internal Control - Integrated Framework*, ou COSO Framework com o propósito de fornecer liderança de pensamento no desenvolvimento de estruturas abrangentes e diretrizes sobre Controles Internos, mas se manteve na estrutura original, esquematizado no conhecido cubo COSO (COSO, 2013; Vieira, 2014).

Figura 1
Matriz Tridimensional (cubo)



Fonte: Modelo de Gestão de Riscos previstos no COSO (2013).

Observe-se que a face superior do cubo apresenta as categorias de objetivos que são comuns a todas as organizações e que a gestão de riscos deve fornecer segurança razoável de

seu alcance. A face lateral esquerda indica os componentes que devem estar presentes e funcionando de modo integrado à rotina da organização para que a gestão de riscos seja eficaz. A face lateral direita representa a estrutura organizacional, os diversos níveis e/ou funções da organização, incluindo projetos, processos e demais atividades que concorrem para a realização dos seus objetivos. Sendo assim, explica que a melhor maneira de evitar as fraudes é por meio de um forte controle interno desenvolvido numa perspectiva de gestão (Brandão, 2012; COSO, 2013).

2.1.2 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 (Simonsen 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).

Como também, o risco é uma função tanto da probabilidade como da medida das consequências, no qual o resultado desse processo será o distribuir a cada risco identificado por uma classificação, tanto para a probabilidade como para o impacto do evento, cuja combinação determinará o nível do risco (TCU, 2018).

A identificação de fatores que afetam a probabilidade e as consequências também é parte da análise de riscos, incluindo a apreciação das causas, as fontes e as consequências positivas ou negativas do risco, expressas em termos tangíveis ou intangíveis. A análise de sensibilidade consiste em alterar o valor de cada uma das variáveis individualmente permitindo avaliar o impacto dessa alteração, identificando as variáveis que mais influenciam no seu resultado econômico (Silva, Gomes e Medeiros, 2006).

Dependendo das circunstâncias, a análise de riscos pode ser qualitativa, semiquantitativa ou quantitativa, ou uma combinação dessas, e ser mais ou menos detalhada (ABNT, 2009). O método e o nível de detalhamento da análise podem ser influenciados pelos objetivos, pela natureza do risco, pela disponibilidade de informações e de recursos, no qual

gerenciar o risco por meio de sua identificação e avaliação pode ser bastante oportuno quando se coloca em prática o mapeamento de processos. Isso porque a organização estará diante de uma ferramenta que possibilita reconhecer eventos que se revelam verdadeiras ameaças e que contribui para uma eficiente catalogação dos riscos (Assunção, Silva, Rosa, e Campeão, 2019).

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).

Essa técnica, já bastante utilizada, conforme Martin et. al. (2004), Spira e Page (2003), Bergamini Junior (2005), é uma estratégia útil para implantar e aprimorar os controles internos com base na identificação e mensuração dos riscos organizacionais. Segundo Crouhy, Galai & Mark (2004) é possível considerar a existência de duas abordagens de mensuração de riscos: a qualitativa e a quantitativa. Em ambas, a mensuração é definida a partir do conhecimento das variáveis frequência (ou probabilidade de ocorrência) e severidade (ou impacto), associadas aos eventos de perdas identificados nos processos das empresas (Assunção, Silva, Rosa, e Campeão, 2019), em que o resultado do risco é encontrado pela multiplicação entre probabilidade e o impacto.

Risco = Probabilidade X Impacto

As análises geralmente utilizam escalas, como as exemplificadas a seguir, para estabelecer um entendimento comum das classificações de probabilidades e impactos, ressalte-se que, em situações reais, essas escalas são construídas de modo compatível com o contexto e os objetivos específicos da atividade objeto da gestão de riscos (TCU, 2018).

Tabela 2

Exemplo de Escala de Probabilidades (Brasil, 2012, adaptado)

Probabilidade	Descrição da Probabilidade, Considerando os Controles	Peso
Muito baixa	Improvável. Em situações excepcionais, o evento poderá até ocorrer, mas nada nas circunstâncias indica essa possibilidade.	1
Baixa	Rara. De forma inesperada ou casula, o evento poderá ocorrer, pois as circunstâncias pouco indicam essa possibilidade.	2
Média	Possível. De alguma forma, o evento poderá ocorrer, pois as circunstâncias indicam moderadamente essa possibilidade.	5
Alta	Provável. De forma até esperada, o evento poderá ocorrer, pois as circunstâncias indicam fortemente essa possibilidade.	8
Muito alta	Praticamente certa. De forma Inequivoca, o evento ocorrerá, as circunstâncias indicam claramente essa possibilidade.	10

Fonte: Matriz de Riscos (Referencial Básico de Gestão de Risco, 2018), adaptado pela autora (2020).

Tabela 3

Exemplo de Impacto (Brasil, 2012, adaptado)

Impacto	Descrição do Impacto, Caso o Evento Ocorra	Peso
Muito baixa	Mínimo Impacto nos Objetivos (estratégia, operacionais, de informação/comunicação/divulgação ou de conformidade).	1
Baixa	Pequeno Impacto nos objetivos (idem).	2
Média	Moderado Impacto nos objetivos (idem), porém recuperável.	5
Alta	Significativo Impacto nos objetivos (idem), de difícil reversão.	8
Muito alta	Catastrófico Impacto nos objetivos (idem), de forma irreversível.	10

Fonte: Matriz de Riscos (Referencial Básico de Gestão de Risco, 2018), adaptado pela autora (2020).

Nas últimas duas tabelas podemos observar que, quanto maior o risco, maior é o peso atribuído. Como o risco é o resultado dessas duas matrizes consequentemente, quanto maior o peso, maior será o risco encontrado.

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.

A partir dos conceitos das escalas de riscos, observou-se que a matriz utilizada pelo TCU (2018) foi dividida em quatro classificações de risco, em: Risco Baixo, Risco médio, Risco Alto e Risco Extremo, considerando as escalas de probabilidades e impactos demonstradas anteriormente, abaixo há demonstração dessa classificação:

Tabela 4

Exemplo de Classificação de Riscos (BRASIL, 2012, adaptado)

RB (Risco Baixo)	RM (Risco Médio)	RA (Risco Alto)	RE (Risco Extremo)
0 - 9,99	10 - 39,99	40 - 79,99	80 - 100

Fonte: Matriz de Riscos (Referencial Básico de Gestão de Risco, 2018)

Na Tabela 5, observa-se um exemplo de matriz, a qual foi elaborada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), que utiliza a pontuação de 1 a 10 para indicar tanto os níveis de probabilidade quanto os de impacto.

Tabela 5

Exemplo de Matriz de Riscos (BRASIL, 2012, adaptado)

IMPACTO	Muito Alto 10	10 RM	20 RM	50 RA	80 RE	100 RE
	Alto 8	8 RB	16 RM	40 RA	64 RA	80 RE
	Médio 5	5 RB	10 RM	25 RM	40 RA	50 RA
	Baixo 2	2 RB	4 RB	10 RM	16 RM	20 RM
	Muito Baixo 1	1 RB	2 RB	5 RB	8 RB	10 RM
		Muito Baixa 1	Baixa 2	Média 5	Alta 8	Muito Alta 10
PROBABILIDADE						

Fonte: Matriz de Riscos (Referencial Básico de Gestão de Risco, 2018)

Esta tabela demonstra o resultado em forma de uma matriz de risco, considerando a multiplicação do peso entre a probabilidade de o evento ocorrer multiplicado pelo impacto da situação analisada.

Visualmente sempre é dividido entre as cores demonstradas, verde para o risco mais baixo, amarelo para o risco mediano, a cor alaranjado para o risco alto, e por fim, para fins de demonstração do risco extremo com a cor vermelha. Esta pesquisa irá basear-se no modelo de matriz de risco apresentado pelo Tribunal de Contas da União como base para elaboração de gráficos com a identificação dos riscos encontrados.

2.2 TRIBUTO

O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições, em leis estaduais e em leis municipais (Brasil, 1988).

Considera-se tributo conforme o Código Tributário Nacional (CTN) toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (Brasil, 1966). São classificados como tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Estes tributos são segregados por tributos federais, estaduais e municipais (Brasil, 1966).

2.2.1 Contribuições Sociais: PIS/Pasep e Cofins

O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), mais conhecido como PIS/Pasep, são contribuições sociais de natureza tributária, devidas pelas pessoas jurídicas, com objetivo de financiar o pagamento do seguro-desemprego, abono e participação na receita dos órgãos e entidades para os trabalhadores públicos e privados (Brasil, 1970; Brasil, 1970).

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) é uma contribuição federal, de natureza tributária, incidente sobre a receita bruta das empresas em geral, destinada também a financiar a seguridade social (Brasil, 1991).

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como

instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (Brasil, 1988). A Constituição Federal define que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico:

- I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;
- II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;
- III - poderão ter alíquotas:
 - a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
 - b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

Lembrando que as contribuições sociais só poderão ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação da lei, que as houver instituído ou modificado, aplicando-se o princípio da noventena (Brasil, 1966).

Além disso, as contribuições sociais previstas poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho (Brasil, 1988).

2.2.2 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, e a tributação não cumulativa (Brasil, 2019),

Se os tributos cumulativos são os mais fáceis de serem cobrados e forem pagos, paradoxalmente, são os mais prejudiciais à economia (Afonso e Araújo, 2004, p. 274). Entretanto, sempre é necessário fazer um estudo tributário, avaliando as vantagens e desvantagens de cada regime para uma tomada de decisão coerente com cada empresa em estudo.

Estão inseridas na apuração cumulativa, por exemplo, as empresas enquadradas tributariamente no Lucro Presumido, as entidades imunes, e no sistema simplificado de tributação - Simples Nacional como, também, algumas situações específicas das empresas no lucro real (Brasil, 2002; Brasil 2003).

Há também o regime não cumulativo que, apesar da incidência de alíquotas das contribuições serem maiores quando comparadas ao regime cumulativo, permite a possibilidade do direito ao crédito na entrada dos produtos, em situações específicas (Brasil, 2019).

Na tabela 6 apresenta essa diferenciação de acordo com a forma tributária:

Tabela 6

Enquadramento Tributário para PIS/Pasep e Cofins

Forma tributária	Enquadramento do PIS/PASEP e da COFINS
Lucro real	Não Cumulativo e Cumulativo
Lucro Presumido	Cumulativo
Simples Nacional	Cumulativo
Lucro Arbitrado	Cumulativo
Entidade Imune	Cumulativo
Entidade Isenta	Não Cumulativo

Fonte: elaborado pela autora (2020).

Esses são os dois regimes básicos de apuração para essas contribuições, além disso, temos alguns regimes “especiais”, os quais terão algumas diferenciações na alíquota dessas contribuições, a saber, tributação diferenciada, substituição tributária, suspensão, alíquota zero, isenção, exportação e importação (Brasil, 2019).

2.2.3 Tributação Diferenciada (Monofásico)

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).

Há uma confusão entre a tributação monofásica e a substituição tributária na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, entretanto há diversas diferenciações entre as duas formas tributárias, enquanto a primeira há redução a zero das contribuições e a segunda há uma redução da base de cálculo, na operacionalização do comércio varejista (Brasil, 2019).

Como também, há distinção na primeira etapa da cadeia tributária (Indústria e/ou importador), para os produtos classificados como monofásicos há uma elevação do percentual da alíquota aplicada, já no processo de substituição tributária há uma alteração da base de cálculo (Brasil, 2019). Além disso, cada regra é aplicada a produtos distintos (Brasil, 2000; Brasil, 2005; Brasil, 2011).

A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas fabricantes e pelos importadores, dos produtos abaixo citados, terão a incidentes diferenciada para fins da tributação dessas contribuições (Brasil, 2019).

A tabela abaixo lista a descrição de cada produto e a sua respectiva NCM, vinculada aos produtos classificados como monofásicos.

Tabela 7

Produtos classificados como monofásicos

Descrição do Produto	NCM
COMBUSTÍVEIS	
Gasolinas, Exceto Gasolina de Aviação	2710.12.59
Óleo Diesel	2710.19.21
Gás Liquefeito de Petróleo – GLP	2711.19.10
Querosene de Aviação	2710.19.11
Correntes Destinadas à Formulação de Gasolinas	-
Correntes Destinadas à Formulação de Óleo Diesel	-
Nafta Petroquímica Destinada à Formulação de Gasolina ou de Óleo Diesel	-
Nafta Petroquímica Destinada à Formulação Exclusivamente de Óleo Diesel	-
Biodiesel	3826.00.00
	3826.00.00Ex 01
Álcool, Inclusive para Fins Carburantes – Venda por Produtor ou Importador.	2207.10
	2207.20.1
	2208.90.00 Ex 01
Álcool, Inclusive para Fins Carburantes – Venda por Distribuidor ou Comerciante Não Varejista.	2207.10
	2207.20.1
	2208.90.00 Ex 01
FÁRMACOS E PERFUMARIAS	
Produtos Farmacêuticos	1 – Posições:
	30.01, 30.03 (exceto no código 3003.90.56), 30.04 (exceto no código 3004.90.46);
	2 – Itens:
	3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2; e
Produtos de Perfumaria, de Toucador ou de Higiene Pessoal.	3 – Códigos:
	3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00.
	1 – Posições:
Produtos de Perfumaria, de Toucador ou de Higiene Pessoal.	33.03, 33.04, 33.05 e 33.07;
	2- Códigos:
	3401.11.90 (exceto 3401.11.90 Ex 01), 3401.20.10 e 96.03.21.00.
VEICULOS, MAQUINAS E AUTOPEÇAS	

Veículos Automotores e Máquinas Agrícolas	73.09, 7310.29, 7612.90.12, 8424.81, 84.29, 8430.69.90, 84.32, 84.33, 84.34, (*) Relativamente aos produtos classificados no Capítulo 84 da TIPI, aplica-se aos produtos autopropulsados ou não.
Autopeças - Vendas para Atacadistas, Varejistas e Consumidores	Anexos I e II da Lei nº 10.485/02
Autopeças - Vendas para Fabricantes de Veículos e Máquinas e de Autopeças	Anexos I e II da Lei nº 10.485/02
Pneumáticos (Pneus Novos e Câmaras-de-Ar)	40.11 e 40.13

Fonte: Sped - EFD- Contribuições (2018) - Adaptado pela autora, 2020.

Na industrialização ou importação desses produtos, ocorre o desembolso tributário com alíquotas diferenciadas (Brasil, 2019), entretanto há algumas diferenciações em relação aos combustíveis (Brasil, 1998), entretanto, os produtos, foco desse estudo são os farmacêuticos.

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, 2019).

Por causa disso, a identificação desses produtos é necessária para que a redução a zero aconteça de forma compatível a legislação, independentemente da forma tributária em que a empresa esteja enquadrada (Brasil, 2006; Brasil 2019).

Em acréscimo à análise, pode-se observar que essa sistemática monofásica recai sobre as pessoas jurídicas incluídas no regime cumulativo e não cumulativo. (Brasil, 2002; Brasil, 2003).

Entretanto, quando a luz está direcionada na revenda varejista, não haverá mais a incidência dessas duas contribuições, mas, infelizmente há inúmeras divergências em relação a este assunto (Brasil, 2000; Brasil 2006).

Há leis ordinárias, que afirmam que a redução a zero em detrimento da concentração da tributação em uma única etapa, para o setor estudado, não se aplica as empresas enquadradas na tributação simplificada (Brasil, 2000), em desacordo com essa informação, a Lei de constituição desse regime tributário afirma que as empresas optantes pelo simples nacional, poderiam usufruir dessa redução a zero na revenda de determinados produtos no comércio atacadista e varejista (Brasil, 2006). Diante disso, apresentou-se desconforto na aplicação dessas duas normas.

O processo legislativo compreende a elaboração, a saber, de emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos, resoluções e que há uma hierarquia nessa normatização (Brasil, 1988).

Salientando a necessidade dessa direção, salvo contrário existiria possivelmente um colapso no sistema jurídico sobre as análises de divergências entre as normas vigentes. Além disso, há doutrinas aplicadas ao direito sobre esse assunto, como a doutrina de Hans Kelsen consolidada no direito constitucional brasileiro (Nunes, 2010).

Nesse sentido a Constituição se aplica não por ser eficaz, mas por ser válida, para Matos (2006) é considerada como norma pura, desprovida de essência expressiva ou representativa de forças ou pressupostos ideológicos. Assim, o fundamento de validade de uma norma seria outra norma, não um fato.

Assim nenhuma norma do ordenamento jurídico pode se opor à Constituição: ela é superior a todas as demais normas jurídicas, as quais são, por isso mesmo, denominadas de infraconstitucionais (Matos, 2006).

A partir disso, passa-se admitir que, independentemente da forma tributária, as empresas varejistas poderiam aplicar alíquota zero para os produtos listados.

2.2.3.1 Produtos Farmacêuticos Classificados na Tributação Diferenciada (Monofásico)

Cada país possui classificações específicas dos produtos, identificados por nomenclaturas a partir de um sistema ordenado que permite, pela aplicação de regras e procedimentos próprios, determinar um único código numérico para uma dada mercadoria. O Brasil utiliza Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM que é uma Nomenclatura regional para categorização de mercadorias também adotada pela Argentina, Paraguai e Uruguai (Brasil, 1992) e cada NCM poderá abranger vários produtos com as mesmas características.

As NCM's dos produtos classificados pela tributação monofásica estão disponíveis no item anterior desse estudo. Já na tabela 8 estão os produtos farmacêuticos que estão classificados na tributação diferenciada para fins da apuração do PIS/Pasep e da Cofins:

Tabela 8

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; e
	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 esse enquadramento, 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 (Brasil, 2001).

Entretanto, há um senso comum no território nacional que os produtos classificados na lista positiva abrangem todos os produtos classificados como monofásicos (Brasil, 2000; Brasil, 2001). Infelizmente, esse possivelmente não é único transtorno causado pela confusão entre as legislações do ICMS e o PIS/Pasep e a Cofins.

Considerando a tabela 8, que destaca todos os produtos classificados como monofásicos, para os produtos farmacêuticos na 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.

Abaixo segue a tabela 9 que demonstra de forma comparativa os produtos classificados, como “monofásicos” e “Lista Positiva”, como também os produtos que não estão classificados na lista positiva, mas são produtos monofásicos.

Tabela 9

Produtos Fármacos – Produtos Monofásicos X Lista Positiva:

Produtos classificados como monofásicos na apuração do PIS e da Cofins.	Produtos classificados Lista Positiva	Produtos Monofásicos, que não estão na Lista Positiva
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 ; e 3002.90.20 , 3002.90.92, 3002.90.99 , 3005.10.10 e 3006.60.00.	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	3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3006.30.1 e 3006.30.2,

Fonte: elaborado pela autora (2020).

Diante disso, no mínimo cinco produtos que podem usufruir da redução a zero do PIS/Pasep e da Cofins na apuração diferenciada, não estão classificados nessa lista positiva, instituída para tributação do ICMS e não para a tributação das contribuições aqui estudadas.

Além de todos esses conflitos, os sistemas obrigatórios de emissão de documentos não trazem exigência de segregação dos produtos por essa forma tributária (Brasil, 2013). E quando o enquadramento tributário é o sistema simplificado de tributação, há um aumento na

possibilidade de confusão tributária, pois, em relação ao documento fiscal, simplesmente induz o contribuinte a indicação genérica para eles, como se observa na Nota Técnica nº 2009/004 que a recomenda para fins da identificação das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins:

Recomendações para o preenchimento da NF-e por ME/EPP optante pelo Simples Nacional
 Grupo de tributos de PIS Informar o valor “99” (“outras operações”) no campo CST. Exemplo de XML: 99 (“outras operações”) no campo CST.
 Grupo de tributos de COFINS
 Informar o valor “99” (“outras operações”) no campo CST.

Com isso, considerando que a empresa mantenha apenas os controles exigidos pela legislação, a probabilidade de erro é considerável, pois não há uma segregação obrigatória nos documentos exigidos por lei para a identificação dos produtos tributados de forma monofásica. A partir dessas considerações, se a empresa não mantiver um controle gerencial dos produtos revendidos, ou uma distinção manual desses, a identificação do benefício tributário se torna ineficaz.

Além disso, observando-se o último plano anual de fiscalização, disponibilizado pela Receita Federal do Brasil, correspondente ao ano de 2019 (ano-base 2018), a RFB destaca no item de lançamento de procedimentos de fiscalização pelos principais tributos em 2018 que, considerando apenas os procedimentos de fiscalização externa (não incluindo o que é denominado por malhas), cinco tributos (IRPJ, CSLL, COFINS, IRRF e CP PATRONAL) responderam, em 2018, por 82,6% do crédito lançado. Em 2017, este percentual correspondia a 83%. Dentre eles, podemos observar que a Cofins está dentre os tributos com maior número de procedimentos de fiscalização.

De forma mensal e anual, cada contribuinte, conforme as suas características, deverá enviar a RFB informações sobre a apuração tributária, dentre elas estão as enviadas pelo sistema Sped, que compreende várias declarações, dentre elas há o envio da Declaração denominada Escrituração Fiscal Digital das contribuições – EFD Contribuições (Brasil, 2012), Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS IPI (Brasil, 2009), Escrituração Contábil Fiscal – ECF (Brasil, 2013), Escrituração Contábil Digital – ECD (Brasil, 2017), escriturações que formam a base das informações de fiscalização aos órgão regulamentadores

A EFD - Contribuições envolve de forma direta os tributos do PIS/Pasep e da Cofins ela é analisada de forma direta pela RFB a partir dos alertas de inconformidade dos maiores contribuintes é utilizada para escriturar a contribuição do PIS/Pasep e da Cofins, com base no conjunto de documentos e operações representativos das receitas auferidas, bem como custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos, disponibilizado a RFB as informações

e a forma de apuração dessas duas contribuições (Brasil, 2012). Esses alertas possuem o propósito de valorizar a auto regularização, de incentivar a conformidade tributária, de buscar o cumprimento espontâneo e de promover a mudança de comportamento.

2.3 ESTUDOS SIMILARES

Em relação aos estudos similares é importante destacar que, no universo acadêmico, não é comum encontrar pesquisas que envolvam os tributos, trata-se de tema pouco discutido, mas, desde o início a proposta é inovadora no sentido acadêmico. Há muitas pesquisas no sentido de planejamento tributário, entretanto a nossa proposta é algo específico, dificultando um pouco o desenvolvimento de verificação dos riscos tributários aplicados ao setor farmacêutico para as duas contribuições propostas.

Entretanto, nessa seção foram destacados alguns estudos similares que envolvem a questão dos controles, em um âmbito fiscalizatório e de auditoria, assim como a gestão dos riscos envolvida com os tributos.

Tabela 10

Estudos anteriores sobre Gestão de Riscos nos Tributos

Autores (ano)	Objetivo	Resultado	Instrumento de pesquisa e observações
<i>Paulo, W. de L. De; Fernandes, F. C.; Rodrigues, L. G. B.; Eidit, J. (2007)</i>	Este artigo apresenta uma metodologia de mensuração do nível de controle de riscos inerentes aos processos de qualquer entidade. A partir da construção de um índice de desempenho definido em função da capacidade dos controles mitigarem os riscos e da eficácia dos controles implantados.	O modelo possibilita ao gestor de riscos identificar para quais riscos são necessárias ações de melhoria de controle, quais possuem níveis de controles adequados e quais controles em excesso, contribuindo, assim, para a otimização da aplicação dos recursos	Estudo de caso mostrou-se satisfatório do ponto de vista de avaliação e identificação dos níveis de controle.
<i>Cianfani, M. M.; Pessoa, L. C.; Muritiba, P. M. (2010)</i>	Demonstrar a importância da utilização de uma metodologia de gestão de projetos que considerasse a identificação e avaliação dos riscos, particularmente dos riscos legais.	Os resultados mostraram que o impacto do custo legal de bitributação foi de aproximadamente 5% sobre o valor do contrato. Não foram considerados o montante gasto a título de honorários de advogado, as outras despesas em que a empresa incorreu para resolver a pendência e o custo psicológico de ter de lidar com a situação, nem a insegurança gerada, que penalizam, de forma injusta, as organizações produtivas.	Foi apresentado um caso prático de uma empresa pequena obrigada a arcar com a bitributação em decorrência de duas municipalidades pretenderem cobrar o ISS sobre o mesmo serviço prestado.
<i>Rossi, M. C. (2017)</i>	O objetivo deste estudo foi identificar, segundo a percepção dos colaboradores da Instituição Financeira,	Os principais resultados revelaram que a aderência à legislação, domínio e conhecimento da contabilidade, tributos e processos fiscais, além da disponibilidade das informações	Realizou-se um estudo de caso, em uma Instituição Financeira. A pesquisa, do tipo exploratória com abordagem qualitativa e quantitativa, foi realizada com

	quais os fatores mais importantes e aqueles mais sujeitos a riscos na atividade fiscal.	contábeis, dados de apoio e gerenciais são os fatores mais expostos a riscos. Estes riscos são representados pelo prejuízo na qualidade da informação fiscal desde a sua origem e podem representar perdas financeiras e operacionais.	uma pesquisa <i>survey</i> em duas etapas: na primeira etapa foi realizado um levantamento dos riscos fiscais, através de uma pergunta aberta, dirigida aos colaboradores envolvidos diretamente no processo fiscal; na segunda etapa foram elaboradas perguntas específicas, utilizando a escala <i>Likert</i> , para medir os fatores apontados na primeira etapa.
<i>Assunção, A. R. B.; Silva, M. R.; Rosa, R. O.; Campeão, P. (2019)</i>	Este estudo busca demonstrar um método simples e prático fundamentado em base teórica, de identificação e avaliação de riscos através do mapeamento de processos, visando contribuir para a gestão de risco.	A matriz de risco mostra-se como um instrumento de apoio as organizações a atingirem suas metas estratégicas prevenindo falhas e perdas. O aumento da complexidade de organizações públicas torna esta ferramenta ainda mais necessária.	Apresenta-se como um estudo de caso realizado na Coordenadoria de Administração de Pessoal da Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul. A pesquisa baseou-se na experiência do autor e na literatura existente. As rotinas foram avaliadas por meio de ilustração em formato de fluxograma, matrizes e diagramas, facilitando a identificação e estudo dos riscos inerentes aos processos.
<i>Gattringer, J. L., e Marinho, S. V. (2020)</i>	O objetivo deste estudo foi avaliar os Controles Internos que estão em operação nos municípios Catarinenses para constatar se os componentes e princípios de Controles Internos do modelo COSO Framework 2013, relacionados à eficiência operacional: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento, estão substancialmente presentes.	Avaliou-se a confiabilidade interna das escalas pelo alfa de Cronbach, que apresentou valores acima de 0,7 para todas as variáveis. Para medir as características dos componentes que impactam na eficiência operacional, usou-se a análise descritiva, com cálculo da média e desvio-padrão, agrupados por componentes e princípios do modelo COSO Framework 2013. O resultado da pesquisa evidenciou que os municípios catarinenses, no seu conjunto, utilizam satisfatoriamente os 5 componentes do modelo COSO Framework 2013, contribuindo para a efetividade do Sistema de Controle Interno, considerando que atingiu o índice médio geral de 3,7421. A pesquisa também revelou a necessidade de aprimoramento dos componentes Ambiente de Controle (índice médio de 3,4991) e Informação e Comunicação (índice médio de 3,5454).	A pesquisa molda-se à abordagem quantitativa, na estratégia de levantamento <i>survey</i> , de caráter descritivo com corte transversal. Os dados foram coletados por meio de questionário estruturado, com 80 perguntas diretas do tipo <i>Likert</i> de 5 pontos, atingindo todos os responsáveis pelos Controles Internos dos 295 municípios pesquisados, consolidando-se o censo. A pesquisa molda-se à abordagem quantitativa, na estratégia de levantamento <i>survey</i> , de caráter descritivo com corte transversal. Os dados foram coletados por meio de questionário estruturado, com 80 perguntas diretas do tipo <i>Likert</i> de 5 pontos, atingindo todos os responsáveis pelos Controles Internos dos 295 municípios pesquisados, consolidando-se o censo.

Fonte: Dados de pesquisa (2020)

Na tabela anterior, observa-se como a gestão de risco é importante de ser avaliada e mensurada, pois a falta dos controles apropriados e a ineficiência do processo podem causar danos consideráveis para manutenção e sobrevivência de uma empresa.

O primeiro trabalho Paulo, Fernandes, Rodrigues e Eidit, (2007) foi apresentada metodologia de mensuração do nível de controle de riscos, a partir da construção de um índice de desempenho de controle, composto pela capacidade de os controles mitigarem os riscos e pela eficácia dos controles implantados. Essa metodologia proposta nesse trabalho possibilita ao gestor de riscos identificar para quais riscos é necessária a melhoria de controle, podendo-se saber quais possuem controles adequados e quais controles em excesso. Para isso, foi definida uma matriz de desempenho de controle, a partir da qual é possível estabelecer regiões de prioridade de melhoria dos controles em função do nível de tolerância ao risco. A aplicação dessa metodologia também pode viabilizar a alocação ótima dos recursos disponíveis para implantação de planos de ação para minimizar a exposição a riscos, à medida que auxilia o gestor de riscos a identificar o excesso de controles aplicados a riscos de baixo potencial de perda e/ou a ausência de controles para os riscos considerados prioritários.

Já o segundo estudo, de Cianfanelli, Pessôa, e Muritiba (2010), destaca que o impacto do custo legal de bitributação foi de aproximadamente 5% sobre o valor do contrato, salientando que o estudo trata-se do ISS, em que o percentual de tributação poderá variar de 2% a 5%, conforme a LC n. 116 de 31 de julho de 2003, com isso o estudo diz que simplesmente há duplicação da maior faixa tributária, considerando o tributo estudado. Acrescenta-se que não foram considerados o montante gasto a título de honorários de advogado, as outras despesas em que a empresa incorreu para resolver a pendência e o custo psicológico de ter de lidar com a situação, nem a insegurança gerada, que penalizam, de forma injusta, as organizações produtivas, no qual o percentual de perda pode ser ainda maior.

No trabalho de Rossi (2017) demonstra que os principais resultados da pesquisa revelaram que a 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 mais expostos a riscos. Consequentemente estes riscos são representados pelo prejuízo na qualidade da informação fiscal desde a sua origem, podendo acarretar perdas financeiras e operacionais.

No trabalho de Assunção, Silva, Rosa, Campeão (2019), foi demonstrado que a matriz de risco funcionou como instrumento de apoio às organizações para que essas atingissem suas metas estratégicas, prevenindo falhas e perdas. Corroborando com a necessidade de uma aplicação aos demais setores, essa pesquisa também utilizou o modelo disponibilizado pelo TCU.

Os controles internos também foram avaliados pelo estudo de Gattringer e Marinho (2020), aplicados aos municípios catarinenses, para constatar se os componentes e princípios

de Controles Internos do modelo COSO Framework (2013) estavam relacionados à eficiência operacional. O resultado da pesquisa evidenciou que os municípios catarinenses, no seu conjunto, utilizavam satisfatoriamente os 5 componentes do modelo COSO Framework 2013.

Os trabalhos destacados descrevem sobre a gestão de risco em áreas diferentes, com o objetivo de demonstrar que especificamente não há um estudo na área proposta, e sim partes aplicadas com focos distintos do proposto, mas que também sinalizam possíveis erros e lacunas a serem supridas nos processos tributários. O foco deste estudo foi identificar e compreender os benefícios e as dificuldades encontradas no processo de gestão tributária.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Apoiado nas informações teóricas da gestão de risco e dos controles internos propostas pelo COSO (1992) e pelo modelo disponibilizado pelo TCU (2018), a presente pesquisa se enquadra como bibliográfica e documental, pois traz procedimentos técnicos como a análise sobre referencial teórico (Gil, 2010).

Para o levantamento das informações primárias dessa pesquisa, relativas as informações de controles internos, como também, a forma de utilização dessas ferramentas de cada empresa, aplicou-se um questionário aos participantes. O documento foi preenchido eletronicamente, com objetivo de demonstrar a situação de cada empresa que colaborou com esse estudo, tendo como respondentes os responsáveis pelo setor financeiro e/ou contábil de controles de cada empresa. Esperava-se obter informações pertinentes à situação atual de controle, conforme a questão desta pesquisa, com intuito de identificar a eficiência no processo tributário da empresa.

É considerada também como pesquisa descritiva, pois a partir da proposição de um modelo de matriz da gestão de riscos tributários (fiscais) desenvolvida para observar a situação das empresas do setor do comércio varejista farmacêutico, visto que, visa identificar as situações da amostra populacional pesquisada (Richardson, 2009), identificando minimamente dentro do mesmo setor situações distintas, pois há empresas que fazem parte de rede farmacêutica e empresas que possuem situação mais individualizada em relação aos seus métodos de controles.

Quanto a natureza esta pesquisa predominantemente está classificada como qualitativa, onde as informações coletadas foram tratadas por meio de uma análise de conteúdo, que é um conjunto de instrumentos de cunho metodológico em constante aperfeiçoamento, que se aplicam a discursos extremamente diversificados (Bardin, 2011). Os riscos foram divididos em nove tipos, relacionados com os processamentos de informação, os controles físicos da empresa, a administração funcional direta ou a atividade da empresa, os indicadores de desempenho e, por fim, a revisão da alta direção da empresa estudada.

Os resultados desta pesquisa foram compilados e demonstrados por gráficos, identificando-se desde o maior nível de risco até o menor nível. Creswell (2003) entende que o processo de análise dos dados consiste em extrair sentido do texto, inclusive, prepará-los para análise.

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Com objetivo é alcançar algumas empresas varejistas do setor farmacêutico, com intuito de identificar os controles internos adotados na apuração das contribuições sociais, PIS/Pasep e da Cofins, lembrando que na primeira etapa da cadeia comercial, ocorre a tributação concentrada, no processo de importação ou pela industrialização, denominado tributação monofásica, já na revenda dos desses produtos pelo comercio varejista já não há a incidências dessas contribuições.

Observa-se que este estudo não tem a pretensão de avaliar todos os tributos e benefícios, apenas de fazer um estudo empírico da validade dos controles por meio da gestão de riscos aplicada ao setor farmacêutico, considerando essas duas contribuições federais.

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: controles de entradas, controles de saídas, controle de estoque, planilhas gerenciais de informações, controle da tributação, e 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. Essas denominações foram extraídas do modelo disponibilizado pelo COSO (1992).

Cada risco possui 5 (cinco) probabilidade de existência, como também, em 5 (cinco) impactos, classificados entre: muito baixo, baixo, médio, Alto e um risco extemos de ocorrer. Cada responsável pela resposta indicaria a situação mais próxima da realidade, conforme a situação atual da empresa, conforme o modelo disponibilizado pelo TCU (2018) com diretrizes do *framework* COSO (1992).

Esse questionário, foi encaminhado para 26 profissionais, entre contadores internos de empresas, proprietários e gerentes financeiros, conforme o Apêndice deste estudo, seguindo a mesma estrutura da tabela 14 – escalas de riscos. Entretanto, do questionário retirou-se o valor do peso correspondente à probabilidade e impacto. Durante o questionamento.

O questionário foi enviado por e-mail em documento em word. O envio foi individual e pessoal, dirigido à empresa, conforme o contato disponibilizado pelo Conselho Regional de farmácia de Santa Catarina.

Os contatos iniciaram em março de 2020 e, após reuniões, os e-mails foram enviados a partir de maio de 2020. As respostas foram disponibilizadas em até 10 dias após o envio.

Depois disso, foram feitas as análises das respostas, cada opção equivale a um peso de 1 (um) à 10 (dez), conforme a tabela 5 desse estudo, designada a probabilidade de ocorrer e ao o impacto correspondente, utilizando o modelo do TCU, essas informações foram passadas para Excel, a partir da multiplicação da probabilidade (peso) x impacto (peso) encontrou-se a classificação de cada risco, enquadrando-se entre os riscos: muito baixo, baixo médio, alto e muito alto.

A partir desses dados foram construídos gráficos e tabelas, para cada empresa participante, demonstrando o grau de risco correspondente a cada atividade de controle interno, nesse estudo foram designados 9 (nove) riscos.

Esta pesquisa conseguiu alcançar empresas que fazem parte de grupo farmacêutico (franquia), com mais de 100 estabelecimentos em Santa Catarina e no Paraná, que possui controles físicos e fiscais unificados. Como também, empresas que não possuem estruturas mais individuais/familiares, e isso possibilitou observar as similaridades e as diferenças organizacionais das duas estruturas de empresa.

No próximo tópico serão apresentadas algumas informações das empresas que se propuseram fazer parte desse estudo.

3.2.1 Empresas Participantes

A partir de um cenário demonstrado no tópico anterior, 5 (cinco) empresas participaram da pesquisa, abaixo há a descrição das empresas e das pessoas responsáveis pela resposta em cada estabelecimento

Tabela 11

Amostra - Informações das Empresas Participantes

Empresa	Empresa I	Empresa II	Empresa III	Empresa IV	Empresa V
Informações					
Cidade/Região	Florianópolis/ Centro	Florianópolis/ Norte da Ilha	Florianópolis/ Norte da Ilha	Videira	Urussanga
Função do responsável pelas respostas	Gerente Financeiro	Sócio Adm.e Contador	Sócio Adm. e Contador	Sócio Adm. e Contador	Sócio Adm.
Tempo na Função	11 anos	22 anos	9 anos	7 anos	3 anos
Empresa faz parte de uma rede de Franquias	Não	Não	Não	Sim	Sim

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Com isso, trata-se de uma amostra não probabilística, pois identifica a amostra por conveniência, na qual os participantes escolhidos estavam disponíveis a participar dessa pesquisa (Freitas, Oliveira, Saccol e Moscarola, 2000, p. 106). Nesta pesquisa a amostragem foi feita como base na similaridade dos setores, mas com diferença de a empresa ser pertencente a grandes redes, ou não.

3.2.2 Estabelecimentos Farmacêuticos Existentes no Brasil

Observando os tópicos anteriores, essa pesquisa alcanço 5 (cinco) estabelecimentos no estado de Santa Catarina, entretanto, há um número considerável de farmácias existentes no Brasil.

A partir dos últimos dados disponibilizados pelo Conselho Federal de Farmácia (CFF), referente ao ano de 2018, hoje no Brasil há mais de 220 mil estabelecimentos cadastrados no CFF conforme a tabela abaixo:

Tabela 12

Estabelecimentos cadastrados CFF

Descrição	Número Total Registrado
Farmacêuticos inscritos nos conselhos regionais de farmácia	221.258
Curso de Graduação em Farmácia no Brasil	637
Farmácias e drogarias privadas	87.794
Farmácias com manipulação e homeopatia	8.373
Farmácias hospitalares	6.934
Farmácia pública	11.251
Laboratórios de análise clínicas	9.718
Indústrias farmacêuticas	450
Distribuidoras de medicamentos	4.436
Importadoras de medicamentos	59

Fonte: Conselho Federal de Farmácia - CFF (2018).

Dentre os 221.258 estabelecimentos cadastrados, 87.794 são farmácias e drogarias privadas, setores varejistas do ramo farmacêutico dentro do território brasileiro. A tabela abaixo demonstra a quantidade de farmácias por região.

Tabela 13

Total de farmácias e drogarias privadas por região

UF	Farmácias/Drogarias Privadas	Farmacêuticos inscritos
Região Norte	6628	13416
Acre	272	471
Amapá	239	524
Amazonas	1330	3360
Pará	3041	4630
Rondônia	704	2124
Roraima	197	623
Tocantins	845	1684
Região Nordeste	21047	33290
Alagoas	1425	1933
Bahia	4424	7698
Ceará	2908	5555

Maranhão	3015	4177
Paraíba	1439	3395
Pernambuco	3277	4518
Piauí	2133	1671
Rio Grande do Norte	1493	3115
Sergipe	933	1228
Região Sudeste	37432	109614
Espírito Santo	2031	5104
Minas Gerais	9843	25062
Rio de Janeiro	7358	18115
São Paulo	18200	61333
Região Sul	14038	42719
Paraná	5031	17315
Santa Catarina	3617	10504
Rio Grande do Sul	5390	14900
Região Centro-Oeste	8649	22219
Distrito Federal	1541	5138
Goiás	4106	9704
Mato Grosso	1830	4004
Mato Grosso do Sul	1172	3373
Brasil	87794	221258

Fonte: Conselho Federal de Farmácia - CFF (2018).

A região com maior quantidade de estabelecimentos farmacêuticos e drogarias privadas é a Região Sudeste com 37.432 estabelecimentos que corresponde a 42,64% do total. A região com a menor número de estabelecimentos é a Região Norte do País com 6.628 estabelecimentos que correspondem a 7,55% do total. Na Região Sul do Brasil compreendida pelos estados do Paraná, de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul, há um total de 14.038 estabelecimentos cadastrados no CFF, o que corresponde a 15,99% da população total de estabelecimentos do País. O Estado de Santa Catarina possui 3.617 estabelecimentos cadastrados, que corresponde a 4,12% da população total de estabelecimentos farmacêuticos e drogarias privadas do Brasil e a 25,77% da população considerando a Região Sul do País.

Concentrando-se a amostra por empresas que se propuseram a participar da pesquisa, a partir de um contato com o conselho regional de farmácia do Estado de Santa Catarina, por questões geográficas da pesquisadora.

A partir dessas informações esses seriam estabelecimentos, em quantidade, que poderiam ser abrangidos pelos resultados dessa pesquisa, considerando o pré teste que será apresentado nos tópicos que sucedem.

3.3 TRATAMENTO DOS DADOS

As respostas que foram obtidas do setor varejista farmacêutico foram fornecidas ou pelo proprietário da farmácia, ou pelo gerente financeiro, ou pelo administrador ou responsável pela empresa, conforme a tabela 11 desse estudo.

Essas informações foram tabeladas em uma planilha de Excel, com base no referencial teórico desta pesquisa, conforme os dados da tabela 4 e 5, utilizando as individuais de cada empresa conforme o modelo disponibilizado no apêndice, derivado da tabela 14.

Com o intuito de obter os resultados para fins de análise de risco, considerando o peso da probabilidade, descritos na tabela 2 e, do impacto, conforme a tabela 3 desse estudo. A partir da multiplicação da probabilidade x impacto, obteve-se o risco a cada controle interno.

Lembrando que o risco é classificado em risco baixo, médio, alto e risco extremo, conforme a multiplicação entre a probabilidade do risco e o impacto, considerando o peso de cada informação (Ramos, 2009; Thaheem e De Marco, 2013). A análise dos dados foi previamente realizada, por meio da análise categorial de Bardin (2011). Tal análise preconiza que a melhor forma de extrair resultados significativos de dados de uma pesquisa é por meio do estudo de valores, opiniões, apontamentos, crenças, ou seja, observando-se os dados qualitativos. Como esta é uma pesquisa vertical, consequentemente o resultado obtido não é sobre acompanhamento, e sim sobre a situação momentânea da empresa.

Com os resultados de cada empresa foram laborados gráficos e tabelas com as informações individuais, considerando o modelo proposto e as classificações citadas, com também, construiu-se informações comparativas entre as empresas de forma analítica e sintética, disponibilizadas no próximo tópico.

Devido ao sigilo da pesquisa, os nomes das empresas e de seus proprietários não serão revelados.

No próximo tópico serão apresentados a análise dos resultados e a proposição do modelo de matriz de risco inerente à apuração fiscal do PIS/Pasep e Cofins aplicado ao setor farmacêutico varejista.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 CONSTRUÇÃO DA PROPOSTA DA GESTÃO E AVALIAÇÃO DO RISCO TRIBUTÁRIO

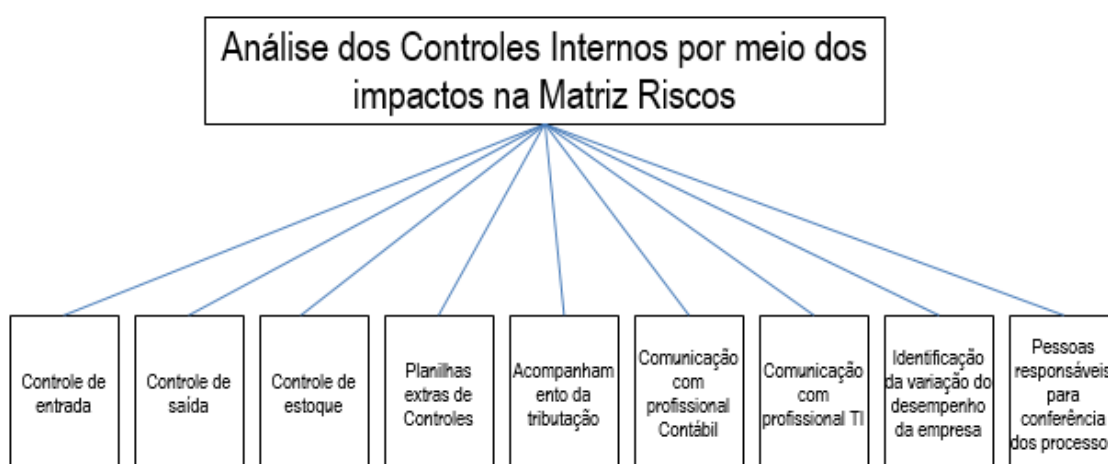
Conforme o estudo de Paulo, Fernandes, Rodrigues e Eidit, (2007), observa-se que o risco contratual apresenta excesso de controle, de modo que parte dos recursos alocados em sua gestão poderia ser utilizada na melhoria do nível de controle do risco tributário e na concepção de processo. Com isso, poderia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

Observando essa lacuna, sendo um dos fatores responsáveis pelo problema de pesquisa desse estudo observando se as ferramentas usuais são suficientes para a identificação adequada na apuração do PIS/Pasep e da Cofins do comércio farmacêutico varejista.

Dito isso, e a partir do levantamentos dos tipos de riscos elencados a análise dos controles internos, 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 (1992), divide-se a análise dos controles internos para o setor varejista farmacêutico em 9 (nove) descrições de tipos de riscos, conforme a figura abaixo.

Figura 2

Riscos Inerentes a Atividade Farmacêutica



Fonte: elaborada pela autora (2020)

Identificado o tipo de risco, conforme a proposta do COSO (1992), alinhado a identificação dos controles internos adotados na apuração das contribuições sociais, conforme

a figura 2, com o objetivo da proposição de modelo de matriz de risco inerente à apuração fiscal do PIS/Pasep e Cofins aplicado ao setor farmacêutico varejista. Observando as tabelas de probabilidades e impactos (Tabela 2, 3 4 e 5) e a sua classificação, conforme TCU (2018), com o intuito de encontrar o nível de risco de cada atividade de controle (gerenciamento de risco), constrói-se um modelo de análise para o sistema tributário do setor farmacêutico varejista. Eis proposta de gerenciamento de risco resumida na tabela a seguir:

Tabela 14
Escala de Riscos

Cód. Risco	Tipo de Risco	Descrição do Risco	Probabilidade		Impacto	
			Descrição	Peso	Descrição	Peso
1	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de entrada	Existe	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	5	Todas as notas são recebidas/com todos os produtos/não existem um controle dos códigos se estão corretos.	5
			A maior parte não tem controle	8	São recebidas apenas algumas notas fiscais	8
			Não existe	10	Não há qualquer controle de verificação dos documentos de entradas.	10
2	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de saídas	Existe	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	5	Todos os documentos são emitidos/com todos os produtos identificados/não existem um controle dos códigos se estão corretos.	5
			A maior parte não tem controle	8	São emitidas apenas alguns documentos fiscais.	8
			Não existe	10	Não há qualquer controle de verificação dos documentos de saída.	10
3	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de estoque	Existe	1	O controle é verificado de forma mensal, considerando os documentos de entrada e saída/planilhas gerenciais/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 gerenciais/extras de controle	2
			Alguns produtos sim	5	É feito quando dá tempo	5

			outro não						
			A maior parte não tem controle	8	Raramente é feito	8			
			Não existe	10	Não há um controle sobre o estoque	10			
4	Processamento de Informação	Controles gerenciais	Existe	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	5	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 os produtos monofásico.	5			
			Existe, considerando as listas positivas negativas e neutras	8	Existe planilhas que controlam, com a classificação de lista positiva, lista negativa e lista neutra.	8			
			Não existe	10	Não existe planilhas de controle	10			
						Existe	1	Existe um profissional capacitado para essa função e uma comunicação entre a empresa e a contabilidade.	1
5	Administração Funcional direta ou de atividade	Identificação da Legislação	Existe/analísado 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	5	Existe um profissional para essa função, mas é um acúmulo de função que não estão vinculadas com as especificidades necessárias.	5			
			Há dificuldade de entende os termos utilizados e raramente acontece	8	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)	8			
			Não existe	10	Sem nenhum controle	10			
						Existe	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
6	Processamento de Informação	Área contábil e tributário	Existe, mas forma esporádica	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	5	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.	5			
			Há dificuldade de entende os termos utilizados e raramente acontece	8	A comunicação com os profissionais é precária, sem orientação e direção da necessidade dos documentos exigidos.	8			
			Não existe	10	Não há comunicação.	10			
			7	Processament o de Informação	sistema de tecnologia (TI)	Existe	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, mas forma esporádica	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 entender os termos utilizados	5	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.	5
			Há dificuldade de entender os termos utilizados e raramente acontece	8	A comunicação com os profissionais é precária, sem orientação e direção da necessidade dos documentos exigidos.	8
			Não existe	10	Não há comunicação.	10
8	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Desempenho	Existe	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	5	Análise feita de forma Anual.	5
			Não é utilizado	8	Existe a análise de forma eventual.	8
			Não existe	10	Não existe essa análise.	10
9	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Pessoas responsáveis para conferência dos processos	Existe	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	5	Existe mais de uma pessoa, mas a troca é feita sem uma conferência, (duas pessoas sabem fazer o mesmo trabalho, caso uma falte)	5
			Só quando dá tempo	8	É eventual - Não há pessoal suficiente para essa troca	8
			Não ocorre	10	Essas conferências não acontecem	10

Fonte: elaborado pela autora (2020).

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.

Lembrando que o modelo utilizado é o disponibilizado pelo TCU (2018), com as informações influências e controles internos disponibilizados pelo modelo proposto pelo COSO (1992).

Na tabela anterior, observa-se a escala de risco proposta a partir do estudo teórico desenvolvido. Essa tabela está dividida 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 coluna 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.

No código de risco 1, 2 e 3, pode ser observada a utilização de 2 tipos de controles “Processamento de Informação” e “Controles Físicos”, pois no risco n. 1 observam-se os controles da entrada dos produtos, para a qual há a necessidade de identificar-se se a informação está adequada, conforme o documento recebido, como a contagem física dos produtos e os controles automatizados de informação que reduzem a possibilidade de erros de registro eliminando os de digitação de notas fiscais, por exemplo, e amplia o controle de informações dos produtos, do comprador, do vendedor, inclusive dos órgãos fiscalizadores.

De acordo com o art. 156 do Anexo 5 do RICMS-SZC/01 o livro Registro de Entradas, serão escriturados os documentos fiscais relativos às entradas, a qualquer título, de bens, mercadorias, insumos e material de uso ou consumo e à utilização de serviços. Serão também escriturados os documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias que não transitarem pelo estabelecimento adquirente. Onde os lançamentos serão feitos um a um, em ordem cronológica da utilização dos serviços ou, tratando-se de mercadorias, das entradas efetivas no estabelecimento, da sua aquisição. Por fim, os contribuintes deverão arquivar os documentos fiscais segundo a ordem de escrituração.

O risco n. 2 que trata sobre o controle de saída dos produtos, há necessidade de uma automatização para fins de exigência fiscal, inclusive para facilitar e simplificar o processo contábil e tributário existente. Por esse motivo a classificação, com processamento da informação sobre uma variedade de controles, é realizada para verificar a precisão, a integridade, como também a questão do risco do controle físico dos produtos.

Em conformidade com o art. 158 do Anexo 5 do RICMS-SZC/01, o livro Registro de Saídas, serão escrituradas as prestações de serviços ou saídas de mercadorias, a qualquer título, do estabelecimento. Os lançamentos serão feitos em ordem cronológica, segundo a data da emissão dos documentos, sendo permitido o registro conjunto, pelos totais diários, dos documentos fiscais de numeração contínua, de mesma série e subsérie, relativos a operações ou prestações de mesma natureza

Ao final do período de apuração, para fins de informação estadual, deverão ser totalizadas e acumuladas, por unidade da Federação de destino das mercadorias ou da

prestação do serviço: as operações e prestações escrituradas nas colunas Valor Contábil e Base de Cálculo; o valor do imposto cobrado por substituição tributária escriturado na coluna Observações.

No código de risco n. 3, há as informações sobre o estoque, esse controle está classificado nos controles de processamento de informações e controles físicos.

Já pelo artigo o art. 159 do Anexo 5 do RICMS-SZC/01 o livro Registro de Controle do Estoque, serão escriturados os documentos fiscais e os de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas, às saídas, à produção e às quantidades de mercadorias em estoque. O livro Registro de Controle do Estoque poderá ser substituído por outras formas de controle quantitativo de mercadorias que permitam a apuração permanente de seus estoques, devendo o estabelecimento que optar pela substituição: comunicar o fato, por escrito, à Gerência Regional da Fazenda Estadual de sua jurisdição, anexando modelo dos formulários adotados; apresentar, quando solicitados pelo fisco Estadual, os controles quantitativos de mercadorias e; - manter sempre atualizada uma ficha índice ou equivalente.

No código de risco n. 4 há o “Processamento de Informação” com a possibilidade da identificação dos produtos com alíquota diferenciada, considerando-se a existência de controle em planilhas segregadas dos produtos de venda, lembrando que não há exigência legal para identificar-se a segregação dos produtos monofásicos para se apurar o valor do PIS/Pasep e da Cofins, conforme destacado no item 2.2.3.1 deste trabalho.

O risco de administração funcional direta ou de atividade está vinculado com o código n. 5, em que há o controle da identificação da tributação e suas alterações periódicas, com o intuito de identificar se há esse tipo de controle. Os códigos de riscos ns. 6 e 7 estão vinculados com o “processamento de informação” nos quais são identificados o risco de comunicação da empresa com o profissional contábil e com o suporte de tecnologia dela. Nesse sentido, a KPMG (2014) destaca, por meio de pesquisa realizada durante a 46ª mesa de debates *Audit Committee Institute – ACI da KPMG no Brasil*, que a dependência de tecnologia da informação – TI é o maior risco tecnológico das empresas. Para Rossi (2017), esse entendimento pode estar relacionado aos novos sistemas de controle da informação fiscal, do processamento e cruzamento dos dados, incluindo a tecnologia para processar e desenvolver cenários de atuação para fiscalizações e autuações.

Nesta situação, a análise das informações que a empresa de tecnologia possui são fundamentais para entender se não há informações incompletas que possam inibir a possibilidade de perceber um erro no processo de informações da empresa.

Já o código de risco n. 8 tem por objetivo avaliar os “indicadores de desempenho e revisão da alta direção” que considera a variação do desempenho da empresa ser feita, ou não, de forma periódica com o objetivo de análise de conferência em relação aos diferentes conjuntos de dados, sejam eles operacionais sejam financeiros. Também conjuntamente como isso realiza análises dos relacionamentos e das medidas de investigação e correção, funcionando, dessa forma, como atividade de controle.

O último código de risco apresentado está relacionado com a “segregação de funções”, no qual as obrigações são atribuídas ou divididas entre pessoas diferentes com a finalidade de reduzir o risco de erro ou de fraude.

Cada código de risco possui a indicação de probabilidade de ocorrer, assim quanto maior a probabilidade maior será o valor atribuído. Da mesma forma, ao impacto também é atribuído valores na escala, e, sendo assim, o risco é identificado pela multiplicação do impacto vezes a probabilidade, conforme o item 2.1.2 deste estudo.

Construir uma matriz de risco, baseada no modelo disponibilizado na fundamentação teórica deste estudo, objetiva identificar a (in)eficiência do processo tributário. Com isso, pode-se identificar os pontos frágeis nos quais há a necessidade de um cuidado maior, como também pode-se identificar os processos que já estão bem controlados para os quais não há necessidade de dispêndio maior de controles, otimizando inclusive o tempo da empresa.

Com isso, conforme TCU (2018), percebe-se o nível do risco obtido na etapa de análise de riscos para tomar-se decisões acerca dos riscos analisados, em especial: (a) se um determinado risco precisa de tratamento e a prioridade para isso; (b) se uma determinada atividade deve ser realizada ou descontinuada; e (c) se controles internos devem ser implementados ou, se já existirem, se devem ser modificados, mantidos ou eliminados.

Pode-se considerar que os riscos situados na região de alto risco são indicativos de necessidade de controles mais rígidos, enquanto os riscos situados na região de baixo risco seriam um indicativo de controle adequado (Paulo, Fernandes, Rodrigues e Eidit, 2007).

Considerando que os controles físicos são inexistentes ou falhos, como descritos nos códigos de riscos ns. 1, 2 e 3, portanto, a probabilidade de ineficiência tributária é alta, pois ocorrerá pela simples falta de documentação mínima exigida.

Observar o descrito no código de risco n. 5 é necessário para evitar a ineficiência, mas, se a empresa possuir contabilidade adequada, isso poderá não ter tanta relevância em se tratando do setor varejista.

Já as descrições dos códigos de riscos ns. 8 e 9 tratam dos “indicadores de desempenho e revisão da alta direção”, nos quais os gestores e as pessoas relacionadas a ele

podem identificar possíveis indicadores que possivelmente mostrarão incoerência no processo, considerando-se que exista um acompanhamento sistemático, isso poderá tornar mais eficiente toda a cadeia administrativa, gerencial e tributária da empresa.

Cada risco deverá ser avaliado individualmente, quando observamos o risco poderemos construir uma comparabilidade entre mais de uma empresa, entretanto, não há como comparar os riscos entre si, a relevância e importância entre eles são distintas, com isso não existe a possibilidade de comparação dos resultados entre as empresas, considerando um único resultado.

A partir dos próximos tópicos será apresentado os resultados desse modelo aplicado a cada empresa participante desse estudo.

4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS E APLICAÇÃO DO PRÉ TESTE

Com a construção de uma escala de risco considerando os riscos e a base no sistema propostos pelo COSO (1992) e o modelo disponibilizado pelo TCU (2018), elaborou-se o modelo de matriz de risco para o setor farmacêutico, a partir da tabela 14 desse estudo, dividida em nove tipos de riscos, identificados conforme as diretrizes dos controles internos destacados nessa pesquisa, com a sua respectiva probabilidade e o impacto de cada situação.

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

4.2.1 - Empresa I

A empresa denominada “Empresa I” está localizada na região central de Florianópolis com mais de três décadas de atuação no mercado farmacêutico. Nela, além do proprietário, há a figura do gerente financeiro que respondeu o questionário em 26-5-2020.

A contabilidade dela é realizada por uma empresa localizada no extremo oeste do estado de Santa Catarina, por um escritório que já pertenceu à família do proprietário da farmácia, favorecendo, assim, uma proximidade entre os dois. Esse escritório também atende a várias empresas de diversos segmentos.

Em termos de resultado, essa empresa não apresentou nenhum risco alto, o que pode ser considerado como resultado satisfatório para a gestão de risco dela. Entretanto existem vários riscos enquadrados como médio, implicando questões que podem ser melhoradas para tentar mitigar a probabilidade de erro tributário.

Considerando os 9 tipos de riscos delimitados no tabela 1 desse estudo e alinhado nos resultados da tabela 14, demonstrando cada probabilidade e impacto aplicada a cada risco,

2 riscos estão classificados em nível alto de uma ineficiência tributária, 3 desses riscos apresentaram grau médio de probabilidade de ineficiência tributária, em contrapartida 4 deles apontaram grau baixo de ineficiência, esses últimos estando em uma posição confortável na gestão tributária, como um controle eficiente na gestão dos tributos.

Conforme a tabela 15 que demonstra os resultados individuais dessa empresa:

Tabela 15

Risco Empresa I

Planilha de Risco Empresa I						
Risco	Tipo de risco	Descrição do Risco	Probabilidade	Impacto	Nível	Qualidade
1	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de entrada	5	8	40	Alto
2	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de saída	2	5	10	Médio
3	Controles Físicos	Controle de estoque	5	5	25	Médio
4	Processamento de Informação	Planilhas gerenciais	2	5	10	Médio
5	Administração Funcional direta ou de atividade	Acompanhamento da tributação	2	2	4	Baixo
6	Processamento de Informação	Comunicação com profissional Contábil	2	2	4	Baixo
7	Processamento de Informação	Comunicação com profissional TI	5	8	40	Alto
8	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Identificação da variação do desempenho da empresa	1	1	1	Baixo
9	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Pessoas responsáveis para conferência dos processos	1	1	1	Baixo

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

A classificação em alto risco contemplou o risco 1 e 7, que se refere ao “controle de entradas” e de “Comunicação com o profissional de TI”, ou seja, tipo de risco n. 7 “Processamento de Informação” descrito como comunicação com os profissionais da área de tecnologia da informação,

Dessa forma, o resultado do impacto, classificado como n. 4, foi vinculado a uma probabilidade considerável de erros pela falta de entendimento entre a empresa e o sistema. Sendo assim, o resultado do nível, foi enquadrado como médio para a probabilidade de haver informação equivocada no processo tributário. Na coleta de dados foi relatado que existe uma deficiência nessa comunicação, como, por exemplo, falta de atendimento e demora na resposta por parte do suporte técnico. Além disso, foi reportado já ter sido feita mudança de sistema como melhoria, mas essa não foi satisfatória.

Caso o sistema tenha sido alimentado com qualquer classificação equivocada, os relatórios obtidos desse certamente terão reflexo na contabilização, pois, se cada produto não for classificado corretamente, poderá não haver tributação diferenciada, o que pode acarretar a produção ineficiente de relatórios para fins tributários.

O tipo de risco n. 3 “controle do estoque”, que descreve os controles físicos, alcançou resultado médio em relação à probabilidade de ineficiência tributária, com probabilidade e o impacto classificados como n. 3, resultando em nível classificado como n. 9, por causa do volume de vendas e a falta de pessoal para atuar nessa etapa do processo.

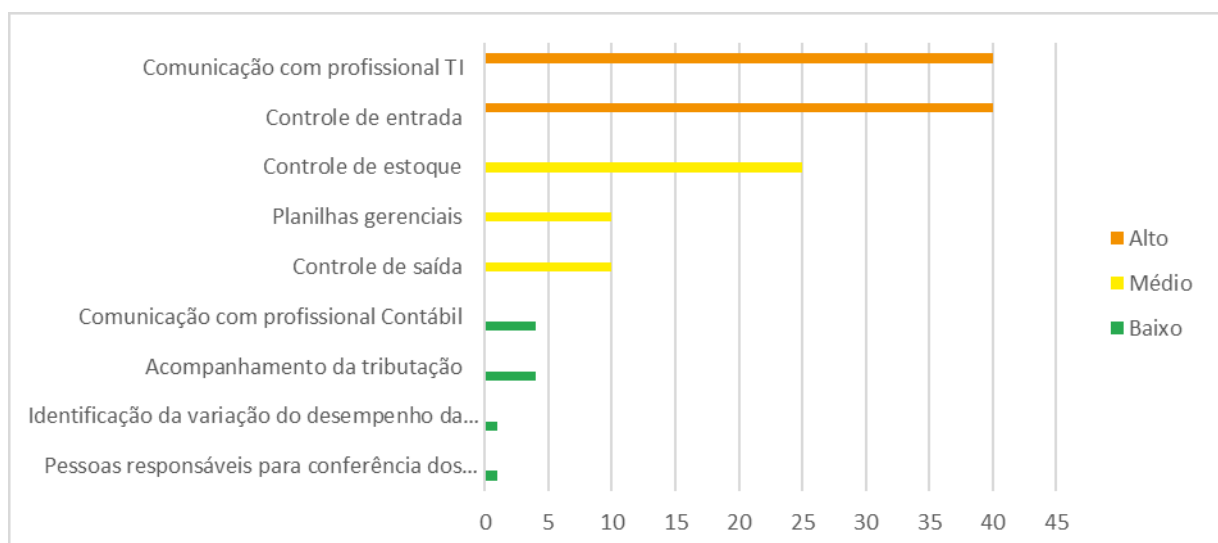
O tipo de risco n. 2 e n. 4 alcançaram o mesmo resultado médio. Isso é explicado por que o risco de controle de saídas ligado ao risco de processamento de informação e controles físicos, apesar de estarem adequados, há falta de conferência periódica dessas informações resultando assim em um risco médio em termos de ineficiência. O tipo de risco equivalente ao controle de processamento de informações, no qual há controle de planilha gerenciais, também apresentou a mesma classificação de risco, pois foi demonstrado haver controles, mas as verificações são sazonais.

Os resultados também apontam o nível 12 de risco para o risco de controles físicos de entrada em virtude de alguns produtos não possuem documentação qualificada.

Os demais riscos estão classificados como grau baixo de controle, conforme Gráfico 1 com as posições decrescentes dessas informações:

Gráfico 1

Empresa I



Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Apesar de o risco de comunicação com o profissional de contabilidade estar destacado como grau baixo, o gerente financeiro relatou que há uma dificuldade de

comunicação com a área contábil pelos termos utilizados por esta e pela demora no envio dos relatórios. Isso é um aspecto a ser melhorado.

Em suma, os resultados mostram que os riscos se mantiveram controlados entre baixos, médios e altos, sendo que os tipos de controles considerados com o maior grau de risco nessa empresa estão relacionados com os riscos de processamento de informação e controles físicos, considerando o modelo do COSO (1992) e modelo de análise de risco disponibilizada TCU(2018).

4.2.2 - Empresa II

A empresa denominada “Empresa II”, localizada na região norte da Ilha de Florianópolis, foi constituída em 2003 e não é uma franquia.

Há nessa empresa o proprietário que tem a sua disposição gerente financeiro ou profissional equivalente. O questionário foi respondido em 26-5-2020 pelo contador da empresa que auxilia na questão financeira e de controle, com aval e ajuda do próprio proprietário. Durante o preenchimento do questionário, foi explicado sobre cada risco, inclusive pontuando os detalhes de cada um. Outras informações referentes a esta pesquisa foram encaminhadas por e-mail no dia seguinte.

A contabilidade da empresa é feita por empresa localizada na mesma região da farmácia e atende a várias empresas de diversos segmentos.

Pode-se observar as informações em relação a cada risco da empresa II na Tabela 16:

Tabela 16

Risco Empresa II

Planilha de risco Empresa II						
Risco	Tipo de risco	Descrição do Risco	Probabilidade	Impacto	Nível	Qualidade
1	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de entrada	2	2	4	Baixo
2	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de saída	2	2	4	Baixo
3	Controles Físicos	Controle de estoque	8	8	64	Alto
4	Processamento de Informação	Planilhas gerenciais	10	10	100	Extremo
5	Administração Funcional direta ou de atividade	Acompanhamento da tributação	5	5	25	Médio

6	Processamento de Informação	Comunicação com profissional Contábil	8	5	40	Alto
7	Processamento de Informação	Comunicação com profissional TI	5	5	25	Médio
8	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Identificação da variação do desempenho da empresa	10	10	100	Extremo
9	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Pessoas responsáveis para conferência dos processos	10	10	100	Extremo

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Os tipos de riscos ns. 4, 8 e 9 alcançaram o nível extremo, sendo assim esse resultado indica um risco considerável de ineficiência do processo tributário.

O tipo de risco n.4 “Processamento de informação”, que descreve sobre os controles de “planilhas gerenciais”, chamou a atenção, pois não há nenhum controle adicional na empresa em relação ao processo de identificação dos produtos, o que a deixa em uma situação delicada, considerando o foco tributário destacado nesta pesquisa. Além disso, os tipos de riscos ns. 8 e 9, que estão relacionados com os “Indicadores de Desempenho e Revisão da Alta Direção”, foram classificados como altos, pois não há nenhum acompanhamento sobre as informações dos resultados da empresa e tampouco supervisão do processo.

O tipo de risco n. 3 e 6 apresentaram um alto nível de ineficiência, pois os controles dos estoques físicos raramente são feitos nem todos os produtos são controlados.

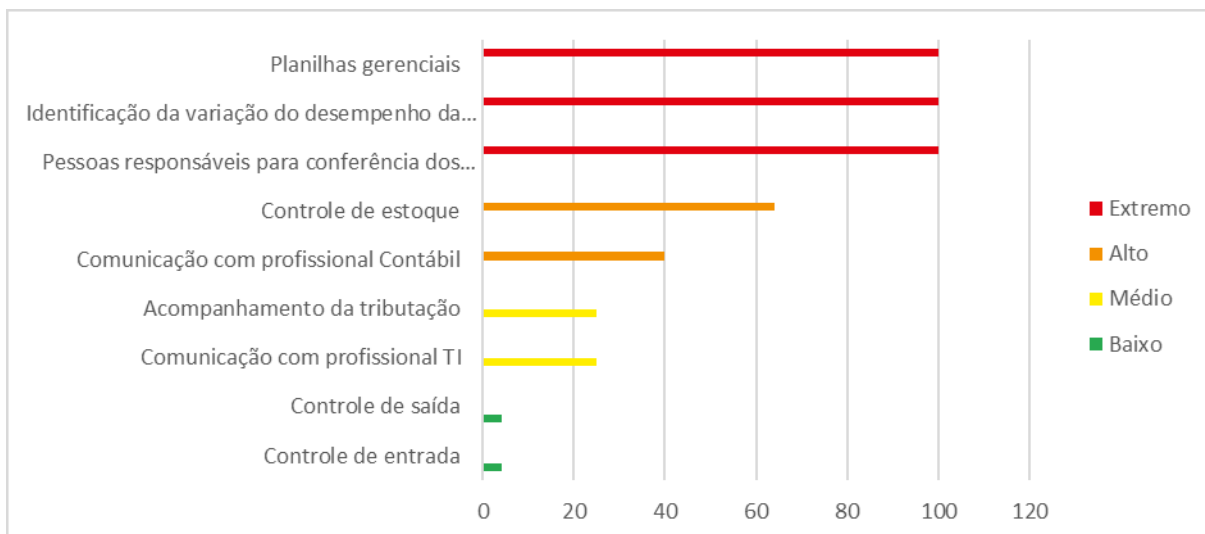
O índice médio de ineficiência tributária é o resultado para os tipos de riscos ns. 5 e 7, que correspondem à “Administração Funcional Direta ou de Atividade” devido à falta de acompanhamento da legislação, pois há dificuldade de entendimento das normas e o profissional responsável por isso possui um acúmulo de informações que devem ser verificadas por ele. Em relação ao risco n. 7, que estão vinculados ao processamento da informação da área de contabilidade e com o profissional de tecnologia, que oferece suporte relativo ao sistema utilizado pela empresa.

Diante disso, em relação a essa empresa pode-se observar um alto risco de probabilidade de ineficiência. Todo esse cenário revela uma necessidade considerável de controles do processo de gestão.

Os demais tipos de riscos alcançaram índice baixo no quesito de ineficiência tributária.

Segue Gráfico 2 com as posições decrescentes dessas informações:

Gráfico 2

Empresa II

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Os controles referentes aos documentos e produtos no processo de entrada e saídas foram classificados como de risco baixo. O proprietário tenta, na medida do possível, acompanhar as alterações tributárias e as exigências das introduzidas pela legislação relativa ao setor, ou seja, segue o que é exigido por lei.

Dessa forma, a empresa II apresenta maiores riscos nos processamentos de informação, nos indicadores de desempenho, na revisão da alta direção e nos controles físicos e, conforme o Gráfico 2, esses riscos são considerados altos.

4.2.3 - Empresa III

A empresa denominada “Empresa III” está localizada na região norte da Ilha de Florianópolis, foi constituída no ano de 1999 e não se trata de uma franquia. A empresa anteriormente pertencia aos pais e, nesse momento, é conduzida por dois filhos desses.

A empresa não possui gerente financeiro, sendo que o questionário foi respondido, em 26-5-2020, pelo contador que auxilia na questão financeira, que conta com a ajuda e o aval do próprio proprietário. Durante o preenchimento do questionário, foi explicado cada risco, pontuando-se os detalhes.

Esta empresa pertence aos sobrinhos dos donos da Empresa II e, dessa forma, observou-se que há influência significativa entre as gerências das empresas. A contabilidade dela é feita por empresa localizada na mesma região, que também atende a várias empresas de diversos segmentos.

Em relação a essa empresa, constatou-se alto risco de probabilidade de ineficiência, devido à falta de planilhas gerenciais e também por causa da falta de envio de informações adicionais ao profissional de contabilidade, o que praticamente inviabiliza uma tributação adequada.

Não há uma supervisão dos trabalhos exercidos, como também não existe uma análise mensal das informações, inviabilizando a possibilidade de identificação de erros no processo gerencial e tributário, que é inexistente, o que mostra uma necessidade considerável de controle do processo de gestão. Além disso, existe uma ineficiência nas informações tributárias da empresa, como também se verificou que o controle dos estoques apresenta risco de grau elevado. A seguir segue a tabela 17 que apresenta os riscos individuais e os seus resultados para a Empresa III:

Tabela 17

Risco Empresa III

Planilha de risco Empresa III						
Risco	Tipo de risco	Descrição do Risco	Probabilidade	Impacto	Nível	Qualidade
1	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de entrada	2	2	4	Baixo
2	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de saída	2	2	4	Baixo
3	Controles Físicos	Controle de estoque	8	8	64	Alto
4	Processamento de Informação	Planilhas gerenciais	10	10	100	Extremo
5	Administração Funcional direta ou de atividade	Acompanhamento da tributação	8	10	80	Extremo
6	Processamento de Informação	Comunicação com profissional Contábil	5	8	40	Alto
7	Processamento de Informação	Comunicação com profissional TI	5	5	25	Médio
8	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Identificação da variação do desempenho da empresa	10	10	100	Extremo
9	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Pessoas responsáveis para conferência dos processos	10	10	100	Extremo

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Em relação a essa empresa observa-se risco extremo de ineficiência. Principalmente o que diz respeito aos riscos de tipos ns. 4, 5, 8 e 9, que resultaram serem altos. O tipo de risco n.4 “Processamento de informação” é falho ao descrever que não há este tipo de controle. De forma adicional, os tipos de riscos ns. 8 e 9 que estão relacionados com os “Indicadores de Desempenho e Revisão da Alta Direção” também indicaram a inexistência desses controles, não havendo nenhum acompanhamento sobre as informações dos resultados da empresa e tampouco supervisão do processo.

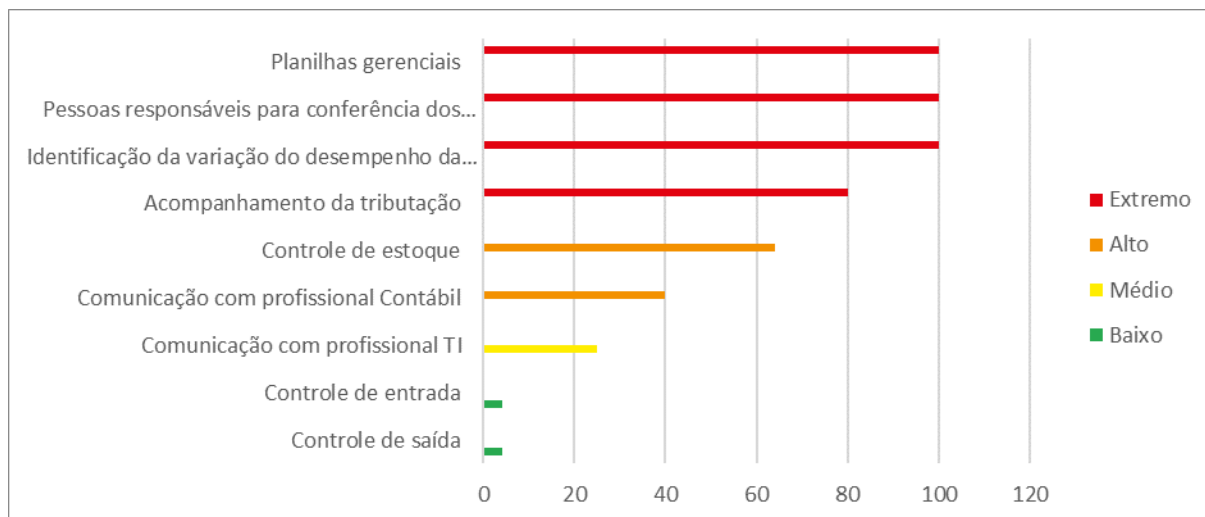
Os riscos ns.6 e 3, também ficaram classificados em um nível alto de ineficiência tributária devido à falta de acompanhamento da legislação, pois há dificuldade de entendimento das normas. Subsequentemente o tipo de risco n. 3 também apresentou alto nível de ineficiência, pois os controles dos estoques físicos raramente são feitos nem todos os produtos são controlados.

A comunicação entre o profissional de contabilidade e de TI, apesar de estarem em nível e risco médio, também apresenta um potencial de risco considerável. Colheu-se o relato de que a comunicação com a área contábil é de difícil entendimento e as orientações não são eficientes na sua aplicabilidade. Os demais tipos de riscos apresentam grau baixo de controle.

Segue Gráfico 3 com as posições decrescentes dessas informações:

Gráfico 3

Empresa III



Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Já os controles físicos de entrada e saída ficaram classificados como de baixo risco, pois há um colaborador que cuida do processamento dessas informações.

Em resumo, a empresa III concentrou os seus maiores riscos nos processamentos de informação, nos indicadores de desempenho, na revisão da alta direção e na administração funcional direta ou de atividade.

4.2.4 - Empresa IV

A “Empresa IV” trata-se de uma franquia e faz parte de um grande grupo de lojas farmacêuticas espalhadas por Santa Catarina e pelo Paraná. Com mais de 100 lojas nestes dois estados, a empresa disponibiliza um sistema de controle muito claro e dinâmico, inclusive vinculado a um sistema de inteligência artificial, o qual permite atualizações diárias dos processos. Está localizada no Município de Videira, situado no Vale do Rio do Peixe, Santa Catarina, em funcionamento há mais de trinta anos.

O questionário foi respondido pelo Farmacêutico da empresa em 28-5-2020 de forma bem clara e direta. O entrevistado demonstrou-se bem satisfeito com o sistema utilizado pela empresa. Entretanto, algo que chama atenção é o nível do risco relativo às planilhas gerenciais.

A seguir segue a tabela 18 que apresenta os riscos individuais e os seus resultados para a Empresa IV:

Tabela 18

Risco Empresa IV

Planilha de risco Empresa IV						
Risco	Tipo de risco	Descrição do Risco	Probabilidade	Impacto	Nível	Qualidade
1	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de entrada	1	1	1	Baixo
2	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de saída	1	1	1	Baixo
3	Controles Físicos	Controle de estoque	1	1	1	Baixo
4	Processamento de Informação	Planilhas gerenciais	5	8	40	Alto
5	Administração Funcional direta ou de atividade	Acompanhamento da tributação	1	1	1	Baixo
6	Processamento de Informação	Comunicação com profissional Contábil	1	1	1	Baixo

7	Processamento de Informação	Comunicação com profissional TI	2	2	4	Baixo
8	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Identificação da variação do desempenho da empresa	2	2	4	Baixo
9	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Pessoas responsáveis para conferência dos processos	2	2	4	Baixo

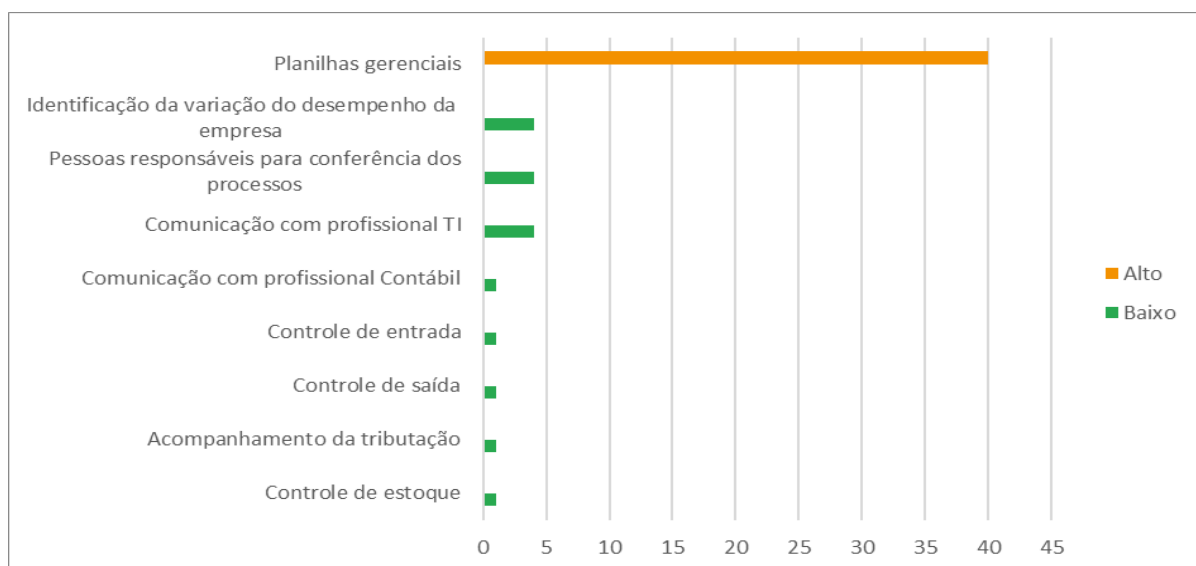
Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Em relação a essa empresa destaca-se o tipo de risco n. 4, que identifica o processamento de informações com as planilhas gerenciais, que alcançou nível alto no processo de verificação da eficiência tributária, devido ao resultado da multiplicação entre a probabilidade e o impacto, pois existem planilhas que controlam os produtos, apenas com a classificação de lista positiva, lista negativa e lista neutra. Os demais tipos de riscos apresentam grau baixo de controle.

Segue Gráfico 4 com as posições decrescentes dessas informações:

Gráfico 4

Empresa IV



Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Nesse gráfico, diferentemente dos anteriores, pode-se observar os riscos muito controláveis, dentro de uma margem baixa, principalmente no que diz respeito aos controles físicos da empresa.

Durante a coleta de dados, o entrevistado demonstrou grau de confiabilidade considerável, relatando que tudo era controlado na empresa, inclusive as informações tributárias processadas pelo sistema de inteligência. Ele mostrou como o sistema funcionava e

destacou que o controle tributário era realizado pela classificação em listas positivas, listas negativas e neutras. Entretanto, essa classificação não contempla todos os produtos monofásicos, conforme visto na seção 2.2.3.1 deste estudo.

Esse tipo de informação pode ser conferido no documento abaixo:

Figura 3
Formulário extraído de sistema informatizado da empresa IV

The image shows a software interface for product registration. At the top, there are fields for 'Código' (807991) and 'Descrição*' (GRACIAL 22COMP). Below these are 'Ativo/Inativo' (set to ATIVO), 'Estoque' (0), 'Código de Barras Principal' (7897572000896), and 'Fator de compra principal' (1). A green badge in the top right corner reads 'CADASTRO INTELIGENTE Sincronizado em 07/01/2020'. The main interface has several tabs: 'Complemento', 'Configurações', 'Preço', 'Tributação', 'SNGPC', 'Código de Barras', 'Cód. Prod. Fomec.', and 'Inf. Adicionais'. The 'Preço' tab is active. Under 'Entrada', there's a dropdown for 'Tipo Preço Custo Atualiz. Entr. Mercad.*' set to 'VLR. UNITÁRIO LÍQUIDO + S.T.' and a 'Novo Custo Personalizado' button. Below are several dropdowns for 'Atualiz. Preço Venda conforme PMC Entr. Mercadorias XML?' (set to ?), 'Atualizar Preço?' (SIM), 'Etq. Preço?' (SIM), and 'Monitorado/Liberado' (MONITORADO). The 'Saída' section has a 'Grupo Preços' dropdown, a 'Tipo de Lista*' dropdown (circled in red and set to POSITIVA), and 'Alterar Valor Unitário na Venda?' (NÃO PERMITE ALTERAR). Other fields include 'Tirar Desconto em Tele-Entrega?' (NÃO), 'Permitir Desconto na Venda?' (SIM), 'Blog. campo % Desconto Tela de Vendas?' (set to ?), 'Pagar Comissão?*' (SIM), and '% Comissão'. At the bottom, there are fields for 'Valor Última Entrada', 'Última Entrada + ST', 'Valor PMC*' (43,66), 'Últ. Alteração Preço' (18/05/2020), 'Preço Custo Anterior' (31,57), and 'Preço Venda Anterior' (43,64).

Fonte: documento da empresa IV (2020)

Lembrando que, considerando-se a tabela 8, que destaca todos os produtos farmacêuticos classificados como monofásicos para a apuração do PIS/Pasep e a Cofins, pode-se observar 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. Portanto, as empresas que identificam os seus produtos somente dessa maneira não conseguem obter redução completa das alíquotas para todos os produtos classificados como monofásicos. Com isso, observa-se que o risco de informação inadequada é existente inclusive em grandes franquias.

Assim sendo, o tipo de risco, em termos de concentração, ficou classificado em médio, considerando o de processamento de informações. Já os riscos classificados como controles físicos, administração funcional direta ou da atividade e indicadores de desempenho e revisão direta da alta direção estão controlados em pela empresa e enquadrados como de nível baixo.

4.2.5 - Empresa V

A “Empresa V” faz parte de uma rede de franquia, mesma da “Empresa IV”, que é um grande grupo de lojas farmacêuticas espalhadas por Santa Catarina e pelo Paraná. Com mais de 100 lojas nestes dois estados, a empresa disponibiliza um sistema de controle muito claro e dinâmico, inclusive vinculado a um sistema de inteligência artificial, o qual permite atualizações diárias dos processos.

Esta empresa está localizada no Município de Urussanga, na Região Sul de Santa Catarina, com atuação no ramo farmacêutico há treze anos.

O questionário foi respondido, entre os dias 27-5 e 5-6-2020, pelo sócio administrador da empresa que também exerce a atividade contábil na região.

A seguir segue a tabela que apresenta os riscos individuais e os seus resultados para a Empresa V:

Tabela 19

Risco Empresa V

Planilha de risco Empresa V						
Risco	Tipo de risco	Descrição do Risco	Probabilidade	Impacto	Nível	Qualidade
1	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de entrada	1	1	1	Baixo
2	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de saída	1	1	1	Baixo
3	Controles Físicos	Controle de estoque	1	1	1	Baixo
4	Processamento de Informação	Planilhas gerenciais	5	8	40	Alto
5	Administração Funcional direta ou de atividade	Acompanhamento da tributação	1	1	2	Baixo
6	Processamento de Informação	Comunicação com profissional Contábil	1	1	1	Baixo
7	Processamento de Informação	Comunicação com profissional TI	2	2	4	Baixo
8	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Identificação da variação do desempenho da empresa	2	2	4	Baixo
9	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Pessoas responsáveis para conferência dos processos	1	1	1	Baixo

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

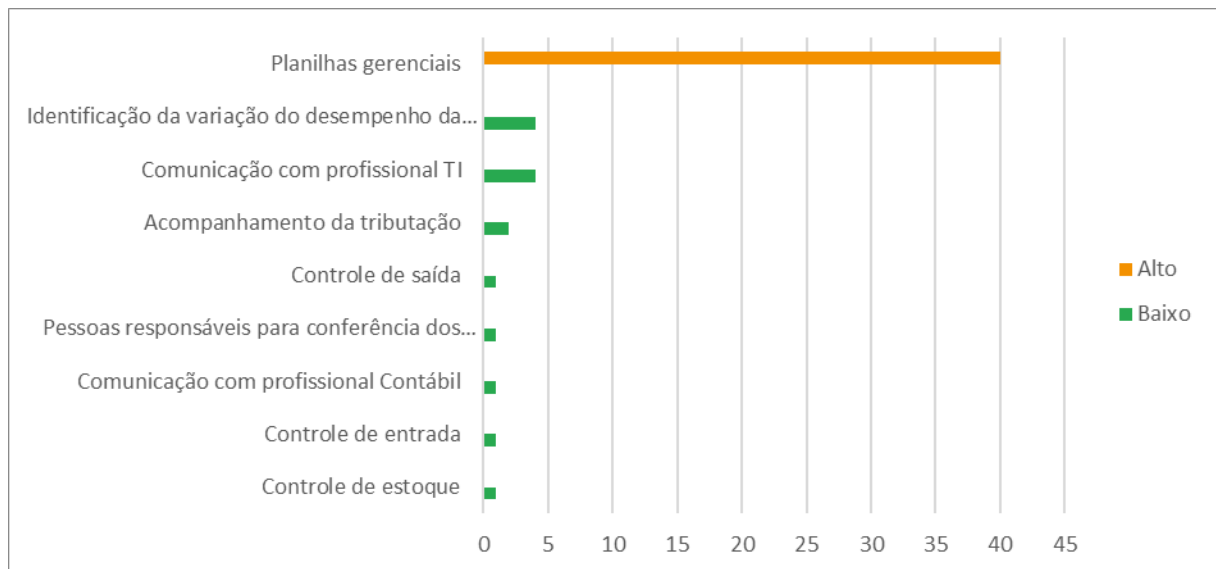
Destaca-se o tipo de risco n. 4, que identifica o processamento de informações com as planilhas gerenciais de controles, que alcançou nível alto de ineficiência, tendo resultado

classificado como n.12 pois existem planilhas de controle dos produtos, embora sejam apenas para classificação de lista positiva, lista negativa e lista neutra. Os demais tipos de riscos apresentam grau baixo de controle.

Segue um Gráfico 5 com as posições decrescentes dessas informações:

Gráfico 5

Empresa V



Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Pode-se observar que os controles físicos possuem grau bem baixo de risco, assim como os controles de saída e de entrada e de estoque. O risco de comunicação com o profissional de contabilidade é também baixo, isso justifica-se pelo sócio administrador ser o próprio contador da empresa.

Os riscos de comunicação com a TI e a identificação das variações de desempenho, apesar de terem grau de risco baixo, são mais problemáticos do que as anteriormente citadas.

Pode-se observar que os graus mais elevados de risco são relativos ao controle gerenciais de informações, fundamentais para identificação da tributação diferenciada do PIS/Pasep e da Cofins. Dessa forma, como a classificação dos produtos identifica-os para figurarem em listas positivas, negativas e neutras, que é a exigida pela esfera estadual, essa não é suficiente para identificar todos os produtos que possam vir a ser apontados como monofásicos, conforme visto na seção 2.2.3.1 deste estudo. Dessa forma, há probabilidade de uma ineficiência tributária quando o foco é a apuração do PIS/Pasep e da Cofins.

Em suma, o tipo de risco, em termos de concentração, ficou classificado em médio, considerando o risco de processamento de informações, e os demais estão controlados em pela empresa e enquadrados como de nível baixo.

4.3 ANÁLISE DOS DADOS

As empresas que se disponibilizaram a participar da coleta de dados foram muito solícitas à pesquisa, e nessa foram alcançados segmentos e estruturas distintos dentro setor farmacêutico, tornando-a mais rica.

A cada empresa que participou deste estudo foi dada liberdade de escolha de identificar a situação mais familiar acerca da situação atual dela. Com identificação das informações, chegou-se aos resultados a partir da elaboração dos gráficos resultantes das matrizes de riscos, por meio dos dados coletados das empresas em análise. Esse é um dos objetivos específicos desta pesquisa, que pode identificar a situação de forma vertical de cada empresa partícipe, observando-se as variações dos resultados em cada uma.

A partir dos gráficos elaborados, considerando-se a proposta estrutural da matriz de risco, por meio dos dados coletados, observou-se que, mesmo as empresas mais organizadas, possuem pontos de fragilidade consideráveis na sua estrutura organizacional, quando da apuração das duas contribuições, PIS/Pasep e Cofins, o risco de controle de planilhas gerenciais, enquadrado no risco de processamento de informações, descrito como um dos tipos de controles internos propostos pelo *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission COSO (1992)*.

Na próxima tabela são apresentados os dados de todas as empresas para fins de análise geral desses e comparativa entre elas.

Tabela 20

Análise dos dados Analíticos

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	5	8	40	Alto	2	2	4	Baixo	2	2	4	Baixo	1	1	1	Baixo	1	1	1	Baixo
2	Processamento de Informação e Controles Físicos	Controle de saída	2	5	10	Médio	2	2	4	Baixo	2	2	4	Baixo	1	1	1	Baixo	1	1	1	Baixo
3	Controles Físicos	Controle de estoque	5	5	25	Médio	8	8	64	Alto	8	8	64	Alto	1	1	1	Baixo	1	1	1	Baixo
4	Processamento de Informação	Planilhas gerenciais	2	5	10	Médio	10	10	100	Extremo	10	10	100	Extremo	5	8	40	Alto	5	8	40	Alto
5	Administração Funcional direta ou de atividade	Acompanhamento da tributação	2	2	4	Baixo	5	5	25	Médio	8	10	80	Extremo	1	1	1	Baixo	1	1	2	Baixo
6	Processamento de Informação	Comunicação com profissional Contábil	2	2	4	Baixo	8	5	40	Alto	5	8	40	Alto	1	1	1	Baixo	1	1	1	Baixo
7	Processamento de Informação	Comunicação com profissional TI	5	8	40	Alto	5	5	25	Médio	5	5	25	Médio	2	2	4	Baixo	2	2	4	Baixo
8	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Identificação da variação do desempenho da empresa	1	1	1	Baixo	10	10	100	Extremo	10	10	100	Extremo	2	2	4	Baixo	2	2	4	Baixo
9	Indicadores de desempenho e Revisão da Alta direção	Pessoas responsáveis para conferência dos processos	1	1	1	Baixo	10	10	100	Extremo	10	10	100	Extremo	2	2	4	Baixo	1	1	1	Baixo

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

A partir das informações coletadas o risco o n.1 de controle de entrada, vinculado ao controle de Processamento de Informação e Controles Físicos, as “Empresas II à V” demonstraram um nível baixo, a partir disso, evidenciou-se um risco baixo de equívocos relacionado as entradas de mercadorias, onde os documentos são analisados e verificados, além disso todas as mercadorias estão escrituradas com os documentos necessários. Diferente da “Empresa I” demonstrou um nível médio, isso porque não são todas as mercadorias que possuem documento fiscal apropriado, alguns itens são adquiridos sem esses documentos, com isso, refletiu-se em um nível médio para o primeiro risco.

O resultado em relação ao risco n. 2 demonstrou informações muito próximas do risco anterior, esse risco corresponde ao controle de saída dos produtos, na “Empresa I”, todos os documentos são emitidos, mas não há uma análise e uma verificação da emissão desses documentos. Diferente dos resultados das “Empresas II à V” onde o nível de risco é favorável, mantendo-se em um nível baixo.

O risco de controles físicos vinculado ao controle de estoque, prevaleceu um alto grau de ineficiência nas “Empresas II e III”, pois raramente é feito um controle das mercadorias que estão a disposição, considerando esse fato, a probabilidade inclusive de falta de controle pode levar a perdas além da parte tributária, como roubo, sonegação e um equívoco no cálculo do custo da mercadoria vendida. Nessa situação, esse resultado solicita uma atenção considerável da gerência das empresas aqui citadas. A “Empresa I”, controla o estoque, mas de forma sazonal inclinando a ela um risco médio do quesito de controles de estoque.

Já o risco de controles de planilhas, vinculado aos risco de informações apresentou maior nível possível deste estudo nas “Empresas II e III” caracterizando uma ineficiência provável de uma tributação considerando as contribuições estudadas, PIS/Pasep e a Cofins, pois sem esses controles possivelmente as informações enviadas para tributação serão incompletas, ocasionando assim uma tributação maior que a necessária. A “Empresa I, IV e V” apresentaram um nível médio, onde a “Empresa IV e V” utilizam apenas a segregação das informações considerando a “Lista Positiva”, e como fundamentado nesse estudo e descrito no item 2.2.3.1 essas informações são incompletas quando utilizadas a nível da segregação das duas contribuições estudadas de forma sintética. A “Empresa I”, apesar do nível médio, apresenta um resultado menor com um nível de risco 6, muito próximo de um risco baixo, pois a empresa possui planilhas gerenciais, mas não existe um controle periódico dessas informações.

Observando o risco n.5 Administração Funcional direta ou de atividade ligado ao controle da tributação a “Empresa III” apresenta um nível alto em decorrência da não existência desse controle e da enorme dificuldade de compreensão do processo tributário, a “Empresa II” apesar da dificuldade há um profissional que eventualmente se dedica a esse estudo, em contra partida a “Empresa I, IV e V” demonstraram um nível baixo em relação a este controle demonstrando um grau de competência e eficiência no acompanhamento da tributação.

A comunicação com o profissional contábil, enquadrado como um nível de informação classificado como risco. 6 demonstrou um nível médio para as “Empresas II e III”, onde há uma determinada dificuldade de comunicação com esse profissional, considerando esse fato sendo esse o profissional que seria o responsável por observar as possibilidades de informações e produtos que poderão ser considerados e enquadrados em uma tributação diferenciada, com isso, encontrou-se mais um grau de probabilidade de uma ineficiência tributária, pois esse profissional seria um dos alicerces para garantir uma eficiência no processo tributário. As “Empresas I, IV e V” demonstraram um grau baixo em relação a esse risco demonstrando uma eficiência razoável de comunicação com esse profissional.

O risco n. 7 também está relacionada com o processo de informação, assim como o risco anterior descrito, entretanto, nesse risco é demonstrado nível do risco considerando a informação com o profissional de tecnologia, sabendo que essas informações dentro de um sistema precisam estar alinhadas não só com as informações solicitadas pelos órgãos de fiscalização para cumprir as exigências, mas podem ser configurados para que exista uma segregação adicional das informações dos produtos adquiridos e revendidos, entretanto, observa-se a situação citada no item 2.2.3.1 um grande confusão entre as legislações, principalmente estadual e federal, onde os enquadramentos são distintos, e se o profissional de contabilidade, proprietários das empresas e os profissionais da TI não tiverem esse senso crítico, vão estar no senso comum, caindo no erro demonstrado nesse estudo. Salientando que esse risco, foi o juízo do respondente do questionário, via de regra o proprietário, gerente da empresa. Diante disso, a “Empresa I”, demonstrou um nível médio, onde se posiciona que tem dificuldades de ter um retorno favorável do suporte de tecnologia da empresa, já a “Empresa II à V” em suas respostas demonstraram um nível baixo, sentindo-se satisfeitas com o resultado.

As informações correspondentes aos riscos n.8 e 9 apresentaram praticamente os mesmos resultados, esses dois riscos estão vinculados Indicadores de desempenho e Revisão

da Alta direção, onde o risco n.8 indica Identificação da variação do desempenho da empresa e o risco n.9 deflagra sobre o acompanhamento dessas informações. As “Empresas II e III” encontram-se no maior risco possível desse estudo, com o risco 25 que descreve que não há nenhum controles em relação aos resultados da empresa como também não um acompanhamento e tão pouco uma supervisão dos resultados da empresa, deixando essas duas empresas inseridas em um grau provável e possível de ineficiência tributária, pois sem controles a probabilidade de ineficiência é considerável. As “Empresas IV e V”, demonstram que possui um controle favorável nesses riscos, onde existe um acompanhamento dos resultados das empresas e há uma supervisão dos números e resultados da empresa.

Inferiu-se um diferencial na “Empresa I” onde relatou-se a existência de um acompanhamento de perto dos processos por profissionais atentos e não a confiabilidade de um sistema engessado de operacionalização. Ela é única empresa da amostra que tem um monitoramento mensal de todas as informações referentes aos seus dados, com índices e performance, que são acompanhados pela gestão financeira da empresa e pela contabilidade. Apesar de possuir mecanismos de controles mais caseiros, existe a aplicabilidade dos controles nessa empresa, e isso é que a diferencia no processo organizacional, pois é a empresa com menor riscos de tributação equivocada.

A empresa possui a contabilidade muito ativa, com atualização constante e análise de dados periódica, demonstrando um processo eficaz em sua gestão organizacional, apesar de não fazer parte de um grupo empresarial. Caracteriza-se por ter contato direto com a contabilidade e cobrança de informações, sendo que a sua maior dificuldade é a comunicação com empresa de tecnologia que não entrega sistema adequado, implicando risco de controles físicos.

Abaixo há as informações demonstradas de forma sintética, de forma resumida e comparativa entre as empresas.

Tabela 21

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

4.4 DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

Com os resultados encontrados e demonstrados nos tópicos anteriores, essa pesquisa valida a lacuna encontrada no estudo de Paulo, Fernandes, Rodrigues e Eidit (2007), em que

descreve que controle dos riscos tributários está na região de melhoria. Inclusive validando o problema dessa pesquisa, identificando uma fragilidade nas ferramentas usuais das empresas varejista do setor farmacêutico.

A partir da proposta, de modelo de matriz de risco inerente à apuração fiscal do PIS/Pasep e Cofins aplicado ao setor farmacêutico varejista, aplicou-se em cinco empresas o modelo construído, validando o modelo por meio de pré teste. Com isso, identificou-se que, em pelo menos 1 (um) dos riscos analisados, em cada empresa, identificou-se um grau alto de probabilidade de equívoco tributário.

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 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).

Diante disto, o risco que mais se destacou nessa pesquisa foi o de controle de planilhas gerenciais, 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.

Lembrando que o foco desse estudo é 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 controles gerenciais, sejam internos e/ou com a implantação adequada do sistema utilizado pela empresa.

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). E nesta pesquisa pode ser observado o alto grau de ineficiência tributária, possibilitando recolhimento equivocado, não só pelas taxas altas na cobrança tributária como também pelos indícios da não necessidade de recolher.

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, considerando todo o constructo desta pesquisa.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este estudo investigou os controles internos que cercam os riscos relacionados à escrituração e a apuração do PIS/Pasep e da Cofins, aplicado ao comércio farmacêutico varejista. Como ferramenta importante ao planejamento estratégico, tendo em vista o oneroso custo tributário atual (Vello e Martinez, 2014).

Além de preencher, em determinado grau, a lacuna referida na pesquisa de Paulo, Fernandes, Rodrigues e Eidit (2007), em que a matriz de desempenho de controle dos riscos tributários está na região de melhoria. A fim de construir a fonte teórica desta pesquisa utilizou os conceitos inerentes aos controles internos e a gestão de risco, do framework disponibilizado pelo COSO (1992), como também a aplicação e conceitos do modelo de gestão de risco disponibilizados pelo TCU (2018).

O objetivo geral desta pesquisa foi a proposição de modelo de matriz de risco inerente à apuração fiscal do PIS/Pasep e Cofins aplicado ao setor farmacêutico varejista. O estudo construiu um modelo a partir dos conceitos inerentes aos controles internos observando cada risco e a sua probabilidade e impacto de ocorrer de forma eficiente ou não, observando cada objeto específico.

O primeiro objetivo específico foi identificar os controles internos adotados na apuração das contribuições sociais. o estudo apontou 9 (nove) tipos de controles internos possíveis para identificação coerente ao processo tributário eficaz, destacados como: controle de entrada, saída, estoque, planilhas gerenciais, acompanhamento da tributação, comunicação com o profissional contábil e com a TI, a identificação da variação do desempenho da empresa e por fim, as informações sobre a/as pessoas responsáveis para conferência dos processos.

Esses controles inerentes a tributação apontaram uma relação com as atividades de controles internos vinculadas com o gerenciamento de risco conforme *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), mencionados na tabela 1 desta pesquisa.

Observou-se que os controles de entrada e controle de saída relacionaram-se com o processamento de informação e controles físicos; o controle de estoque associou-se com os controles físicos; os controles vinculados a planilhas gerenciais, comunicação com profissional contábil e comunicação com profissional TI vinculou-se com o controle interno de processamento de informação; já o acompanhamento das alterações tributárias conectou-se com a administração funcional direta ou de atividade; por fim, a identificação da variação do desempenho da empresa e as informações sobre as pessoas responsáveis para conferência dos

processos relacionaram-se com controle interno de indicadores de desempenho e revisão da alta direção.

Cada controle interno está ligado a probabilidade de ocorrer que está dividida em 5 (cinco) níveis de riscos, como também, observou o impacto de cada controle, que também foi dividido em 5 (cinco) níveis de riscos, conforme a classificação descrita pelo TCU (2018), classificada como: muito baixa, baixa, média, alta e extremo risco, alcançando o segundo objetivo específico de reconhecer os principais riscos inerentes a apuração tributária que envolve o PIS/Pasep e a Cofins no setor farmacêutico varejista.

O terceiro objetivo específico foi de validar o modelo proposto por meio de pré-teste da matriz de risco em um grupo de empresas farmacêuticas varejista, que foram aplicados em 5 (cinco) empresas, todas localizadas em Santa Catarina. Com isso, os resultados puderam atestar níveis consideráveis de erros tributários, em todas as empresas estudadas, os resultados descreveram que em cada empresa que participou da pesquisa, pelo menos 1 (um) dos 9 (nove) controles internos apresentou um nível alto da probabilidade de um erro tributário.

Os resultados apontaram que risco voltado as planilhas gerenciais, ou a inexistências desse controle, probabilidades consideráveis de possíveis equívocos tributários.

Como também, a comunicação apresenta uma dificuldade considerável, entre os profissionais contábeis, como também, com a empresa de tecnologia, como o sistema tributário necessita de informações fidedigna de produtos e processos, também demonstrou um ponto alto de possíveis erros tributários.

Mesmo que essa pesquisa seja pontual e específica, sem contemplar a cadeia completa do processo tributário, a probabilidade de um efeito tributário eficaz demonstra uma fragilidade. 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 e inibe um processo de alteração das informações já encaminhadas aos órgãos correspondentes.

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.

Como recomendações para estudos futuros, sugere-se a aplicação do modelo em grande escala e de forma funcional para que o avaliado e as empresas possam usufruir dessas informações de forma válida para uma tributação exata e coerente com a legislação tributária

Além disso, poderia ser analisado a proposta de 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.

A análise da cadeia estrutural de tributação, considerando o setor produtivo ou de importados, a revenda atacadista até chegar ao varejo seria também de grande relevância. Ademais, poderiam ser analisados todos os tributos do setor, adicionando-se também processo de planejamento tributário setorializado.

Como última recomendação, poderia também ser analisado outros setores que podem usufruir da mesma tributação diferenciada na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, como o setor de cosméticos, toucador, autopeças e combustíveis. Além disso, os setores de bebidas frias, de água gaseificada, refrigerantes, chopps e cervejas (Brasil, 2015), que desde 2015 não possuem a mesma forma tributária, mas há uma diferenciação específica aplicada ao comércio varejista que também poderia ser analisado. Há várias possibilidades de estudos que abrem um campo considerável para novos estudos.

REFERÊNCIAS

- Almeida, M. C. (2003). Auditoria: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Assunção, A. R. B., Silva, M. R., Rosa, R. O., & Campeão, P. (2019). Estudo de Caso na Pró-Reitora de Gestão de Pessoas da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul: Análise Através da Matriz de Risco. *Revista de Gestão e Secretariado*, 10(2), 140-170.
- Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 13 de março de 2013.* (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.
- Attie, W. (2000). Auditoria: conceitos e aplicações. 3º ed. São Paulo: Atlas.
- Attie, W. (2011) Auditoria interna. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Bardin, L. (2011). Análise de conteúdo. Lisboa: Edições 70.
- Bergamini J. (2005). Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa. *Revista do BNDES, Rio de Janeiro*, 12(24), pp.149-188.
- Bobbio, N. (1995). Teoria do Ordenamento Jurídico. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília. 184 p.
- Beuren, I. M.; Pinto, J.; Zonatto, V. C. S. (2012). Abordagens da Controladoria nos Trabalhos do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade: um enfoque nas perspectivas conceitual, procedimental e organizacional. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 9, n. 17, p. 3-16.
- Beuren, I. M.; Pinto, J.; Zonatto, V. C. S. (2014). Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista da Administração Pública, Rio de Janeiro*, v. 48, n. 5, p.1135-1163, set./out.
- Brigham, E F. (1999). Fundamentos da moderna administração financeira. Rio de Janeiro: Editora Campus.
- Brito, O. S. de. (2000). 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.*
- Castro, R. P. (2011). Apostila de gerenciamento de risco. Curso de pós-graduação em engenharia de segurança do trabalho. UNIP – Universidade Paulista. Disponível em: <https://pt.scribd.com/doc/66971766/Apostila-de-Gerenciamento-de-Risco> Acesso em: 20 maio 2020.
- Castro, D. P. (2008). Auditoria e Controle Interno na Administração Pública: evolução do controle interno no Brasil, do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003. São Paulo: Atlas.

Cicco, F. De; Fantazzini, M. L. (2003). *Tecnologias Consagradas de Gestão de Riscos*. Risk Tecnologia Editora Ltda.

Cianfanelli, M. M.; PESSÔA, L. C.; MURITIBA, P. M. (2010). 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.

CONSELHO FEDERAL DE FARMÁCIA. Disponível em:

<http://www.cff.org.br/pagina.php?id=801&menu=801&titulo=Dados+2018> Acesso em: 16 mar. 2020.

Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. (1988). Brasília – DF.

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. Internal Control - Integrated Framework. (1992) Executive Summary. 2013. Disponível em:

http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf. Acesso em: 21 jan. 2020

Creswell, J. W. (2003). *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*. Porto Alegre: Artmed,.

Crouhy, M.; Galai, D.; Mark, R. (2004). *Gerenciamento de Risco: Abordagem Conceitual e Prática: Uma Visão Integrada dos Riscos de Crédito, Operacional e de Mercado*. Rio de Janeiro: Qualitymark. São Paulo: SERASA.

Cruz, M. (2002). *Modeling, Measuring and Hedging Operational Risk*. John Wiley Trade.

Cruz, F.; Glock, J. O. (2006). *Controle interno nos municípios*. São Paulo: Atlas.

Decreto nº 550, de 27 de maio de 1992. (1992). Dispõe sobre a execução do Acordo de Alcance Parcial de Complementação Econômica nº 18, entre Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai. *Diário Oficial União*, Brasília-DF.

Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001. (2001) Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina. *Diário Oficial Estadual*, Florianópolis - SC.

Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002. (2002). Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral. *Diário Oficial da União*, Brasília-DF.

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

Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946. (1946). Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ.

Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966. (1966). Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília-DF.

Falconi, V. (2004) Gerenciamento da rotina do trabalho do dia a dia. Rio de Janeiro: Editora Campus.

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

Ferreira, A. O. D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, p. 263-28.

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

Floriano, J. C.; Lozeckyi, J. (2006). A importância dos instrumentos de controle interno para gestão empresarial. Ed. 5 - 2008 Unicentro - *Revista Eletrônica Lato Sensu.*

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

Freitas, H.; Oliveiram M.; Saccol, A. Z.; Mascarola, J. (2000). O método de Pesquisa Survey. *Revista de Administração, São Paulo v. 35, n.p 105 – 112, jul./set.*

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

Gil, A. C. (2010). Como elaborar projetos de pesquisa. 5. ed. São Paulo: Atlas.

Hendriksen, E. S.; Breda, M. F. Van. Teoria da Contabilidade. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

Hellwig, M. (2000). On the Economics and Politics of Corporate Finance and Corporate Control, in Corporate Governance. Ed. Vives, X, Cambridge University Press.

Imoniana, J. O; Nohara, J.J. (2005) Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. BASE - *Revista da Administração e Contabilidade da Unisinos. vol. 2, n. 1, jan./abr., p. 37-46.*

Instrução Normativa n° 1.252, de 1° de março de 2012. (2012) Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições). *Diário Oficial da União*, Brasília-DF.

Instrução Normativa n° 1.911, de 11 de outubro de 2019. (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.

Jorion, P. (2003) Value at Risk. A Nova Fonte de Referência para o Controle de Risco de Mercado. 2. ed. São Paulo: BM&F.

Kelsen, H. (1998). Teoria pura do direito. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes.

Kelsen, H. (2009). Teoria Pura do Direito. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

Kelsen, H. (2005). Teoria Geral do Direito e do Estado. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes.

Lakatos, E. M; Marconi, M. de A. (2010). Fundamentos de metodologia científica. 7. ed. São Paulo: Atlas.

Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. (1970). Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Brasília – DF.

Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970. (1970). Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Brasília – DF.

Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975. (1975). Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Brasília - DF.

Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. (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 – DF.

Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. (2003). Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília – DF.

Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. (2006) 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 – DF.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (1966). Altera a Legislação Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília - DF.

Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998. (1998). Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília-DF.

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

Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000. (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.

Lei nº 10.485, de 03 de julho de 2002. (2002). Dispõe sobre a incidência das contribuições 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 hipóteses que menciona, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília-DF.

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

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. (2004). Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília-DF.

Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. (2005). Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei no 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis nos 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei no 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis nos 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília-DF.

Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011. (2011). Regula o cumprimento de obrigações tributárias por consórcios que realizarem contratações de pessoas jurídicas e físicas; acresce dispositivos à Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação; altera as Leis nºs 12.249, de 11 de junho de 2010, e 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e o Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977; e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília-DF.

Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015. (2015). Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita de vendas e na importação de partes utilizadas em aerogeradores; prorroga os benefícios previstos nas Leis nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.440, de 14 de março de 1997, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 12.024, de 27 de agosto de 2009, e 12.375, de 30 de dezembro de 2010; altera o art. 46 da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, que dispõe sobre a devolução ao

exterior ou a destruição de mercadoria estrangeira cuja importação não seja autorizada; altera as Leis n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 12.973, de 13 de maio de 2014, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 12.249, de 11 de junho de 2010, 10.522, de 19 de julho de 2002, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 10.820, de 17 de dezembro de 2003, 6.634, de 2 de maio de 1979, 7.433, de 18 de dezembro de 1985, 11.977, de 7 de julho de 2009, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.076, de 30 de dezembro de 2004, 9.514, de 20 de novembro de 1997, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 9.074, de 7 de julho de 1995, 12.783, de 11 de janeiro de 2013, 11.943, de 28 de maio de 2009, 10.848, de 15 de março de 2004, 7.565, de 19 de dezembro de 1986, 12.462, de 4 de agosto de 2011, 9.503, de 23 de setembro de 1997, 11.442, de 5 de janeiro de 2007, 8.666, de 21 de junho de 1993, 9.782, de 26 de janeiro de 1999, 6.360, de 23 de setembro de 1976, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 12.850, de 2 de agosto de 2013, 5.070, de 7 de julho de 1966, 9.472, de 16 de julho de 1997, 10.480, de 2 de julho de 2002, 8.112, de 11 de dezembro de 1990, 6.530, de 12 de maio de 1978, 5.764, de 16 de dezembro de 1971, 8.080, de 19 de setembro de 1990, 11.079, de 30 de dezembro de 2004, 13.043, de 13 de novembro de 2014, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.096, de 24 de novembro de 2009, 11.482, de 31 de maio de 2007, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a Lei Complementar n° 123, de 14 de dezembro de 2006, o Decreto-Lei n° 745, de 7 de agosto de 1969, e o Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis n° 4.380, de 21 de agosto de 1964, 6.360, de 23 de setembro de 1976, 7.789, de 23 de novembro de 1989, 8.666, de 21 de junho de 1993, 9.782, de 26 de janeiro de 1999, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 12.973, de 13 de maio de 2014, 8.177, de 1° de março de 1991, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004 e 9.514, de 20 de novembro de 1997, e do Decreto-Lei n° 3.365, de 21 de junho de 1941; e dá outras providências. Brasília – DF.

Marshall, C. L. (2002). *Medindo Gerenciando Riscos Operacionais em Instituições Financeiras*. Rio de Janeiro: Quality Mark.

Martin, N. C.; Santos, L. R. dos; Filho, J. M. D. (2004). Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria. *Rev. contab. finanç.*, vol.15, n. 34, São Paulo, jan./abr.

Matos, A. S. M (2006). *Filosofia do direito e justiça na obra de Hans Kelsen*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey.

Medida Provisória n° 2158-35, de 24 de agosto de 2001. (2001). Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília-DF.

Ministério da Economia. Receita Federal. (2020) Disponível em: https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf Acesso em: 16 mar. 2020.

Ministério da Economia. Receita Federal. (2015). Tribunal de Contas da União. Processo de Tomada de Contas-TC n. ° 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.

Ministério da Economia. Receita Federal. (2018). 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.

Miyoshi, R. K; Nakao, S. H. (2012). Riscos De Conformidade Tributária: Um Estudo De Caso No Estado De São Paulo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, vol. 6, núm. 14.

Moraes, G. (2010). Sistema de Gestão de Riscos – Princípios e Diretrizes – ISO 31.000:2009 Ilustrada e Comentada. 1. ed. vol. 1, Rio de Janeiro.

Nossa, V.; Kassai, S.; Kassai, J. R. (2000). Teoria do Agenciamento e a Contabilidade. In: *Encontro da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, 24, 2000, Florianópolis. Anais... Florianópolis: ANPAD.

Nota Técnica 2009.004. (2009). Divulga orientações de preenchimento da NF-e. (emissores do Simples Nacional) e revoga item 2 da Nota Técnica 2008/004. Disponível em: Acesso em 21 de jun. 2020.

Nunes, C. P.; (2010). A Supremacia do Direito Natural e a Pirâmide Normativa Kelseniana. *Revista Complejus. Associação dos Magistrados do Trabalho da 21ª Região - AMATRA 21. Natal.*

Paulo, W. de L.de; Fernandes, F. C.; Rodrigues, L. G. B.; Eidit, J. (2007). 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.

Popper, K. (2013). A lógica da pesquisa científica. 2. ed. São Paulo: Cultrix.

Prado, E. P. V.; Mannini, P. (2018). 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..

QUANTIDADE de Normas Editadas no Brasil: 30 anos da Constituição Federal de 1988. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT. Estudo, Curitiba, 15 out. 2018. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2683/Quantidade-de-NORMAS-EDITADAS-NO-BRASIL-30-anos-da-constituicao-federal-de-1988>. Acesso em: 19 maio 2020.

Ramiro, C. H. L.; Herrera, L. H. M. (2015). Hans Kelsen Filosofia jurídica e democracia. *Revista do Senado, ano 52, número 205, jan./mar.*

Ramos, C. H. F. (2009). *Análise de Risco Empresarial*. Santa Catarina: Qualitytool.

Raupp, F. M.; Beuren, I. M.. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: Beuren, Ilse Maria (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003.

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

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

Rossi, M. C. (2017). 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.

Ruppenthal, J. E.. (2013). Gerenciamento de riscos. *Santa Maria: Universidade Federal de Santa Maria, Colégio Técnico Industrial de Santa Maria, Rede e-Tec Brasil*.

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

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

Souza, V. H.; Carmo, C; R. S.; Ribeiro, F. M.; Martins, V. F. (2012). 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.

Spira, L. F.; Page, M. (2003). Risk Management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, v. 16, n. 4, p. 640-661.

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.

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

Vello, A. P. C.; Martinez, A. L. (2014). 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.

Vieira, E. R. F. C.; Gomes, A. M.; Araújo, A. O.; Melo, A. C. C.; Melo; C. L. L. (2007). Controle Interno dos Estoques de Medicamentos nos Hospitais de Natal. In: *Encontro da ANPAD, 31, 2007, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: Enanpad*.

Vieira, R. J. F. O (2014). Sistema de Controlo Interno numa Empresa do Sector Hoteleiro Estudo de Caso: âmbito da área de vendas. 2014. 144 f. *Dissertação (Mestrado em Auditoria) - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Instituto Politécnico do Porto, Porto*.

Apêndice - Questionário Básico

Desde já agradeço a sua participação nesse projeto.

Você está participando de uma pesquisa acadêmica do curso de Mestrado da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Essa pesquisa foi elaborada pela mestrandia Ana Paula Haskell, sob orientação do professor Dr. Luiz Felipe Ferreira.

Sendo um dos objetivos dessa pesquisa é identificar a situação atual dos métodos de controles internos existentes no seu estabelecimento.

Ao final da pesquisa, caso tenha interesse posso disponibilizar os resultados. A sua resposta será de grande valia para alcançar o objetivo prático dessa pesquisa, aproximando, cada vez mais, a teoria e a prática vivenciada pela sua empresa.

Orientações de preenchimento:

I - Deverá ser preenchido um documento para cada empresa

II – Indique os dados pessoais listados abaixo, os seus dados não serão divulgados na pesquisa, apenas será indicado a região onde a sua empresa está localizada;

Nome da empresa: _____

Data de constituição: _____

Franquia: () Não () Sim Qual a rede _____

Localização, cidade _____ Estado: _____

Função da Pessoa que está respondendo _____

III - Em relação a Tabela abaixo observe a primeira coluna que há 9 situações que devem ser analisadas, em cada situação você deve escolher uma situação em relação a probabilidade de acontecer e uma situação em relação ao impacto que pode acontecer com um “X” ao lado da sua opção, por gentileza, escolha a melhor que se enquadra na situação atual da sua empresa.

Por exemplo:

Situação	Descrição do Risco	Probabilidade		Impacto	
		Descrição	X	Descrição	X
1	Controle de entrada	Existe/perfeito		Todas as notas são recebidas/existe um setor para esses controles.	
		Existe, mas não há conferência		Todas as notas são recebidas/Não há treinamentos	
		Alguns produtos sim outro não	X	Todas as notas são recebidas/com todos os produtos/não existem um controle dos códigos se estão corretos.	
		A maior parte não tem controle		São recebidas apenas algumas notas fiscais	X
		Não existe		Não há qualquer controle de verificação dos documentos de entradas.	

Situação	Descrição do Risco	Probabilidade		Impacto	
		Descrição	X	Descrição	X
1	Controle de entrada - Existe um controle dos produtos e NF de entrada de entradas	Existe		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.	
		Existe, mas não há conferência		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	
		Alguns produtos sim outro não		Todas as notas são recebidas/com todos os produtos/não existem um controle dos códigos se estão corretos.	
		A maior parte não tem controle		São recebidas apenas algumas notas fiscais	
		Não existe		Não há qualquer controle de verificação dos documentos de entradas.	
2	Controle de saída -Existe um controle dos produtos e documentos de Saída	Existe		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	
		Existe, mas não há conferência		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	
		Alguns produtos sim outro não		Todos os documentos são emitidos/com todos os produtos identificados/não existem um controle dos códigos se estão corretos.	
		A maior parte não tem controle		São emitidas apenas alguns documentos fiscais.	
		Não existe		Não há qualquer controle de verificação dos documentos de saída.	
3	Controle de estoque	Existe		O controle é verificado de forma mensal, considerando os documentos de entrada e saída/planilhas extras/gerenciais de controle existe um rodízio de pessoas com essa função	
		Existe, mas não há conferência		O controle é verificado de forma trimestral, considerando os documentos de entrada e saída/planilhas extras/gerenciais de controle	

		Alguns produtos sim outro não		É feito quando dá tempo.	
		A maior parte não tem controle		Raramente é feito	
		Não existe		Não há um controle sobre o estoque	
		Existe/perfeito		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.	
4	Existe um controle em planilhas gerenciais/extras com os produtos de venda	Não existe		Não existe planilhas de controle	
		Existe, considerando as listas positivas negativas e neutras		Existe planilhas que controlam, com a classificação de lista positiva, lista negativa e lista neutra.	
		Existe, mas só no encerramento do ano		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 os produtos monofásico.	
		Existe, 2 x por ano		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.	
		Existe/perfeito		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.	
5	Tributação - Identificação da Legislação	Existe		Existe um profissional capacitado para essa função e uma comunicação entre a empresa e a contabilidade.	
		Existe/revistos os processos de forma trimestral		Existe um profissional capacitado para essa função, mas não existe um treinamento constante.	
		Há dificuldade de entende os termos utilizados		Existe um profissional para essa função, mas é um acúmulo de função que não estão vinculadas com as especificidades necessárias.	
		Há dificuldade de entende os termos utilizados e raramente acontece		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)	
		Não existe		Sem nenhum controle	
6	Comunicação com os profissionais contábil tributário	Existe		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).	
		Existe, mas de forma esporádica		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	
		Há dificuldade de entende os termos utilizados	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.	
		Há dificuldade de entende os termos utilizados e raramente acontece	A comunicação com os profissionais é precária, sem orientação e direção da necessidade dos documentos exigidos.	
		Não existe	Não há comunicação.	
7	Comunicação da empresa com o profissional do sistema de tecnologia (TI)	Existe, mas de forma esporádica	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.	
		Existe	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	
		Há dificuldade de entende os termos utilizados	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.	
		Há dificuldade de entende os termos utilizados e raramente acontece	A comunicação com os profissionais é precária, sem orientação e direção da necessidade dos documentos exigidos.	
		Não existe	Não há comunicação.	
8	Identificação da variação do desempenho da empresa	Existe	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)	
		Existe, é utilizado de forma eventual dentro do ano calendário.	Análise feita de forma trimestral.	
		Existe, mas é pouco utilizado	Análise feita de forma Anual.	
		Não é utilizado	Existe a análise de forma eventual.	
		Não existe	Não existe essa análise.	
9	Pessoas responsáveis para conferência dos processos	Existe	As obrigações são atribuídas ou divididas entre pessoas diferentes com a finalidade de reduzir o risco de erro ou de fraude.	
		Existe, de forma não periódica	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.	
	esporadicamente	Existe mais de uma pessoa, mas a troca é feita sem uma conferência, (duas pessoas sabem fazer o mesmo trabalho, caso uma falte)	
	Só quando dá tempo	É eventual - Não há pessoal suficiente para essa troca	
	Não ocorre	Essas conferências não acontecem	

Fonte: BRASIL, 2012, adaptada pela autora.