

UNIFACS UNIVERSIDADE SALVADOR PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

HÉLDER UZÊDA CASTRO

FATORES QUE CONTRIBUEM PARA O DESENVOLVIMENTO DA GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO DE CASO SOBRE A ESTRUTURAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA PETROBRAS

HÉLDER UZÊDA CASTRO

FATORES QUE CONTRIBUEM PARA O DESENVOLVIMENTO DA GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO DE CASO SOBRE A ESTRUTURAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA PETROBRAS

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Administração do programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Salvador - UNIFACS, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Augusto de Oliveira Monteiro.

Ficha Catalográfica elaborada pelo Sistema de Bibliotecas da Universidade Salvador – UNIFACS

Castro, Hélder Uzêda

Fatores que contribuem para o desenvolvimento da governança tributária: um estudo de caso sobre a estruturação da administração tributária da Petrobras. / Hélder Uzêda Castro. Salvador: UNIFACS, 2013.

224 f.: il. f.

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Administração, Universidade Salvador – UNIFACS, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Augusto Monteiro.

1. Administração Tributária. 2. Governança Tributária. 3. Governança Corporativa. 4. Planejamento de Tributos. 5. Gestão de Tributos. 6. Centro de Serviços Compartilhados. 7. Gestão de Processos. I. Monteiro, Augusto de Oliveira, orient. II. Título.

CDD: 341.39

TERMO DE APROVAÇÃO

HÉLDER UZÊDA CASTRO

FATORES QUE CONTRIBUEM PARA O DESENVOLVIMENTO DA GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO DE CASO SOBRE A ESTRUTURAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA PETROBRAS

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração, Universidade Salvador - UNIFACS, pela seguinte banca examinadora:

Augusto de Oliveira Monteiro - Orientador	
Doutor em Educação pela Universidade Federal da Bahia - UFBA UNIFACS Universidade Salvador	
Sérgio Hage Fialho	
Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia - UFBA UNIFACS Universidade Salvador	
A Linear Level December 2	
Adriano Leal Bruni	
Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia - UFBA Universidade Federal da Bahia - UFBA	

Salvador, 11 de abril de 2013.



AGRADECIMENTOS

Ao Professor Doutor Augusto Monteiro, orientador sempre tão atencioso, compreensivo e receptivo, pela generosidade de ter-me aceito como seu orientando; pela paciência nos momentos de desespero, pela convicção e segurança teórica e tranquilidade a mim passados; pelas sugestões pertinentes e exemplo que me fizeram crescer como investigador e profissional.

Ao Programa de Mestrado em Administração da Universidade Salvador, pelo apoio, infraestrutura, qualidade e simpatia dos seus professores, pesquisadores e funcionários.

Aos Professores Doutores, Elvia Fadul e Sérgio Fialho, pela competência e sempre disponibilidade em atender-me e em ler este trabalho na Qualificação, contribuindo substancialmente com o resultado deste.

Ao Professor Doutor Francisco Uchôa pela primeira preciosa orientação ainda quando este trabalho era só uma ideia.

Aos meus colegas do Programa de Mestrado, em especial, Adriana Calmon, Lucas Leal e Rejane Marcolin.

À Professora Doutora Marta Cardoso, minha esposa, tenho que agradecer, em especial, pela apresentação ao Programa de Mestrado, pelo incentivo à pesquisa, inspiração, exemplo, paciência e pela valiosa contribuição metodológica e investigativa, sem essas não seria possível a concretização deste trabalho.

À Luciano Sousa, pelo incentivo e oportunidade da pesquisa, pelo aprendizado prático e amadurecimento dos assuntos abordados neste trabalho, pela inserção no universo da "Governança Tributária" e pelas exaustivas discussões acerca deste tema.

À Ednilton Meireles, pelos primeiros debates acerca do assunto "Governança Tributária" e pelas importantes contribuições ao longo desta pesquisa.

À Ana Paula, Daniela Santos e Cátia Nascimento, pelo tempo dedicado apoiandome no levantamento e na interpretação das informações deste trabalho, além das infindáveis discussões acerca dos assuntos abordados nesta pesquisa.

Ao amigo Renato Câmara, pela valiosa contribuição na análise das demonstrações financeiras da Petrobras.

À Emerson Barbosa, pela importante participação na pesquisa do referencial teórico.

À equipe de profissionais de grandes empresas (que visitaram o Centro de Operações Financeiras da Petrobras e participaram de apresentações sobre a estrutura organizacional das áreas na companhia e sobre o processo de execução tributária da Petrobras) pela contribuição para esta pesquisa.

Aos amigos Alexandre Jatobá, Cleilma Maia, Isabel Oliveira, Marcos Dias e Roberto Gordilho pelo acompanhamento constante e palavras de apoio que tanto contribuíram para a superação das dificuldades da pesquisa.

A Daniel Purcell, que mesmo estando na África, ficou responsável pela versão do resumo para a língua inglesa.

À minha família pela presença constante em minha vida.

À Marineide Gomes, pela presteza em meus pedidos, cuidando de Lippy e Duke e pela companhia constante enquanto escrevia esta Dissertação.

Enfim, a todos que, de algum modo, contribuíram para a realização deste trabalho e contribuíram nesta trajetória até aqui de alguma maneira com suas presenças.

A existência de um hiato entre teoria e prática é algo que se considera normal, uma vez que cabe ao meio acadêmico a busca pela vanguarda através do estabelecimento de bases teóricas sólidas e que garantam a sua replicação prática. Ocorre, porém, que para aplicar uma nova metodologia de gestão que altere as relações de poder estabelecidas nas empresas, quase sempre é rejeitada.

A transformação da teoria em prática é comprometida pelas pessoas que detêm o poder, principalmente aquelas que serão afetadas negativamente pelos novos padrões de distribuição do poder.

Mauro Roberto Schlütler (2007, p. 30).

Bem longe de dizer que o objeto precede o ponto de vista, diríamos que é o ponto de vista que cria o objeto; aliás, nada nos diz de antemão que uma dessas maneiras de considerar o fato em questão seja anterior ou superior as outras.

Ferdinand de Saussure ([1916] 1975, p. 15).

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi estudar fatores que contribuem para o desenvolvimento da governança tributária numa empresa de grande porte. Para tanto, optou-se pelo método do estudo de caso, aplicando-o à estruturação da administração tributária da Petrobras, sendo essa corporação escolhida por se tratar da maior contribuinte de tributos do Brasil. Para empreender esta pesquisa, foram realizadas análises em documentos e registros da companhia estudada; observação direta in loco; e entrevistas, individuais e com grupos de dois ou três profissionais envolvidos no processo e os que detinham informações relevantes para o entendimento do objeto de estudo. Constatou-se, ao final deste estudo, que: a estruturação da administração tributária da companhia trouxe ganhos de eficiência, resultando na otimização de recursos financeiros; a Governança Corporativa, com foco em tributação, contribui para o desenvolvimento da Governança Tributária; para atender as exigências do fisco, a referida empresa faz intenso uso da tecnologia da informação no processo de execução tributária; a implantação dos processos tributários na estrutura de Centro de Serviços Compartilhados ainda representa um desafio, pois aqueles não são transacionais; e, por fim, o estabelecimento de limites entre as áreas atuantes na atividade tributária teve um papel fundamental no desenvolvimento da Governança Tributária adotada pela referida organização.

Palavras-chave: Administração Tributária. Governança Tributária. Governança Corporativa. Planejamento de Tributos. Gestão de Tributos. Centro de Serviços Compartilhados. Gestão de Processos.

ABSTRACT

The aim of this study was to investigate factors that contribute to the development of tax governance in a large company. The method of case study was chosen for this investigation, being applied to the structuring of the tax administration of Petrobras; this corporation was chosen because it is the largest tax contributor in Brazil. The undertaking of this study included analyses on documents and records of the studied corporation; direct in loco observation; and interviews, individual and with groups of two or three of the professionals who were involved in the process, and also with those who had information that was relevant to the understanding of the object of study. At the end of this study it was acknowledged that: The structuring of the tax management of the company brought efficiency gains, resulting in the optimization of financial resources; Corporate Governance, focused on the taxes, contributes to the development of Tax Governance; in order to meet the requirements of the Tax Authorities, the studied company makes intensive use of the information technology in the process of tax implementation; the execution of the tax processes in the structure of Shared Services Center is still a challenge, because such processes are not transactional, and, finally; the establishment of boundaries between the areas working in the tax activity played a key role in the development of the Tax Governance adopted by the corporation.

Key-words: Tax Management. Tax Governance. Corporate Governance. Tax Planning. Shared Services Center. Process Management.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Conceitos de Governança Corporativa	.43
Quadro 2 – Marcos da governança corporativa no Brasil	.50
Quadro 3 – Limites de investimento para fundos de pensão acordado Resolução n 3.792/09 do CMN	
Quadro 4 – Evolução da estrutura acionária das companhias listadas no Brasil	.51
Quadro 5 – Principais características dos modelos de GC no Brasil	.53
Quadro 6 - Os cinco atributos que definem um CSC	.67
Quadro 7 - Benefícios potenciais conseguidos através do CSC	.68
Quadro 8 – Quadro síntese com as principais abordagens conceituais da Fundamentação Teórica	109
Quadro 9 – Evolução e ajustes na organização e/ou aspectos de gestão da Petrobras1	146

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Projeto SPED85
Figura 2 – Modelos de gestão e operação do negócio e tributária98
Figura 3 – Gestão e operação do ciclo de vida da tributação101
Figura 4 – Modelo de organização da Petrobras, aprovado pelo Conselho de Administração em outubro de 2000140
Figura 5 – Continuação do modelo de organização da Petrobras, aprovado pelo Conselho de Administração em outubro de 2000141
Figura 6 – Organograma da área Financeira da Petrobras (destaque para as áreas de Contabilidade, de Finanças e do Tributário)148
Figura 7 – Organograma da Gerência Executiva de Contabilidade da Petrobras149
Figura 8 – Organograma da Gerência Executiva de Finanças da Petrobras152
Figura 9 – Organograma da Gerência Executiva do Tributário da Petrobras155
Figura 10 – Estrutura organizacional da Gerência Geral de Execução Tributária158
Figura 11 – Hierarquia dos recursos sistêmicos que apoiam o processo de execução tributária da Petrobras163
Figura 12 - Estrutura Organizacional da Petrobras vigente em 1999178
Figura 13 - Estrutura Organizacional da Petrobras (atualizada em março de 1999)179
Figura 14 - Estrutura Organizacional da Petrobras (atualizada em agosto de 1999)
Figura 15 - Estrutura Organizacional com a reestruturação das funções corporativas da Petrobras (a partir de 2000)183
Figura 16 - Estrutura Organizacional da área de Serviços da Petrobras (a partir de 2000)
Figura 17 - Estrutura Organizacional da área Financeira da Petrobras, a partir de 2000, com destaque para a Área de Administração Tributária185
Figura 18 - Mapa com as Unidades Regionais da Petrobras186
Figura 19 – Mapa demonstrando a centralização da Gerência Executiva de Administração Tributária da Petrobras

Figura 20 – Mapa demonstrando as posições da Gerência Executiva de	
Administração Tributária e da Gerência Geral de Execução Tributária, no Rio de	
Janeiro (RJ) e em Salvador (BA)	190

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Variação entre as Contas Receita Bruta e Lucro do Exercício, período	
2005-2012, das demonstrações financeiras da Petrobras1	27
Gráfico 2 – Variação entre as Contas Receita Bruta e Impostos, Taxas e	
Contribuições, período 2005-2012, das demonstrações financeiras da Petrobras .1	29

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – <i>Ranking</i> das 50 maiores companhias de energia em 20111	18
Tabela 2 – Receita Bruta das Contas das Demonstrações do Resultado da1	25
Tabela 3 – Lucro do Exercício das Contas das Demonstrações do Resultado da Petrobras – período de 2005 a 20121	26
Tabela 4 – Receita Bruta e Impostos, Taxas, Constribuições e Participações Governamentais (apurados) das Contas das Demonstrações do Resultado da Petrobras – período de 2005 a 20121	28
Tabela 5 - Arrecadação Tributária do Setor de Petróleo em % do PIB (2000/2010)	67

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADL Arthur D. Little

AGO Assembleia Geral Ordinária

ANBIMA Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiros e

de Capitais

ANC Assembleia Nacional Constituinte

ANEEL Agência Nacional de Energia Elétrica

ANP Agência Nacional do Petróleo

ASSEME Assessoria de Modernização Empresarial

BM&FBOVESPA Bolsa de Mercadorias e Futuros e Bolsa de Valores de São Paulo

BNDE Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico

BNDES Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

BPM Business Process Management

BR GAAP Práticas Contábeis Brasileiras

CA Conselho de Administração

CalPERS California Public Employes Retirement System

CEDPEN Centro de Estudos e Defesa do Petróleo e da Economia Nacional

CENPES Centro de Pesquisa e Desenvolvimento

CEO Chief Executive Officer

CFOP Código Fiscal de Operações e Prestações

CGU Controladoria Geral da União

CIDE Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

COFINS Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

COFIP Centro de Operações Financeiras da Petrobras

CMN Conselho Monetário Nacional

CNP Conselho Nacional do Petróleo

CNPE Conselho Nacional de Política Energética

CNV Comisión Nacional de Valores

CSC Centro de Serviço Compartilhado

CSLL Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CT-e Conhecimento de Transporte Eletrônico

CVM Comissão de Valores Mobiliários

DACON Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais

DCTF Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais

Dest Departamento de Coordenação e Governança das Empresas

Estatais

DIRF Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte

DJSI Dow Jones Sustainability World Index

DNPM Departamento Nacional da Produção Mineral

DFP Demonstrações Financeiras Padronizadas

E&P Exploração & Produção

ECD Escrituração Contábil Digital

EFD Escrituração Fiscal Digital

Eiti Iniciativa de Transparência das Indústrias Extrativistas

e-Lalur Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto sobre a

Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa

Jurídica Tributada pelo Lucro Real

ENAT Encontro Nacional de Administradores Tributários

EPE Empresas de Pesquisas Energéticas

ERP Enterprise Resource Planning (Sistema Integrado de Gestão)

EUA Estados Unidos

Finsocial Fundo de Financiamento Social

FCONT Controle Fiscal Contábil de Transição

GC Governança Corporativa

GECON Gerência Geral de Contabilidade de Negócios

GECORP Gerência Geral de Contabilidade Corporativa

GERCLI Gerência Setorial de Relacionamento

GESUC Gerência Geral de Suporte Contábil

GIA Guia de Informação e Apuração do ICMS

GIA-ST Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS

GLP Gás Liquefeito de Petróleo

IBAMA Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais

Renováveis

IBASE Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas

IBCA Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração

IBCG Instituto Brasileiro de Governança

Ibovespa Índice Bovespa

IBrX Índice Brasil

IBrX-50 Índice Brasil 50

ICM Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IFRS International Financial Reporting Standards

IN 86 Instrução Normativa 86

INSS Instituto Nacional do Seguro Social

IOF Imposto sobre Operações Financeiras

IPI Imposto sobre Produto Industrializado

IPOs Initial Public Offers (Ofertas Públicas Iniciais)

IR Imposto de Renda

IRRF Imposto de Renda Retido na Fonte

IRPJ Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

ISS Imposto sobre Serviços

JVA's Joint Venture Accounting

LATIBEX Ley del Mercado de Valores

MANAD Manual Normativo de Arquivos Digitais

NBC Normas Brasileiras de Contabilidade

NCM Nomenclatura Comum do Mercosul

NF-e Nota Fiscal Eletrônica

NFS-e Nota Fiscal Eletrônica de Serviços

NYSE New York Stock Exchange

OCDE Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OPEP Organização dos Países Produtores de Petróleo

OTC Offshore Technology Conference

PAC Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal

Paci Iniciativa Conjunta contra a Corrupção

PES Plano de Execução de Serviços

Petroquisa Petrobras Química S.A

PIB Produto Interno Bruto

PIS Programa de Integração Social

PLACON Gerência de Planejamento Contábil

PMATA Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira

PNAFE Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os

Estados Brasileiros

PNEF Programa Nacional de Educação Fiscal

PROCAP Programa de Capacitação Tecnológica em Águas Profundas

PT Planejamento Tributário

RAD receita administrada federal

RI relações com investidores

RP Reengenharia de Processos

Refap Refinaria Alberto Pasqualini

SCAN Sistema de Contingência do Ambiente Nacional

SEC Securities and Exchange Commission

Sintegra Sistema Integrado de Informações sobre Operações

Interestaduais com Mercadorias e Serviços

SLA Service Level Agreement

SMGB Serviço Geológico e Mineralógico do Brasil

SOX Lei Sarbanes-Oxley

SPED Sistema Público de Escrituração Digital

SPEs Sociedades de Propósito Específico

Sudene Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste

TBG Transportadora Brasileira Gasoduto Brasil-Bolívia S.A.

TCU Tribunal de Contas da União

UF unidade federativa

UN Unidade de Negócios

US GAAP Generally Accepted Accounting Principles in the United States

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	22
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	31
2.1 GOVERNANÇA CORPORATIVA	31
2.1.1 A origem	31
2.1.2 Conceitos	41
2.1.3 Modelos	44
2.1.3.1 Modelo apresentado pelo IBGC	44
2.1.3.2 Modelos propostos por Leal e Camuri	45
2.1.4 Governança Corporativa no Brasil	47
2.2 GESTÃO DE PROCESSOS	55
2.2.1 A evolução da gestão de processos	55
2.2.2 Os conceitos	56
2.2.3 Reengenharia de Processos	59
2.2.3.1 Origem	59
2.2.3.2 Conceito e operacionalização	62
2.3 CENTROS DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS (CSC)	65
2.4 GESTÃO DE TRIBUTOS	69
2.4.1 Origem dos tributos	69
2.4.2 Histórico da tributação no Brasil	71
2.4.3 Sintegra e o SPED	80
2.4.4 Definição de Tributo	87
2.4.5 Planejamento Tributário	89
2.4.6 Framework Tributário	91
2.4.7 Gestão Tributária	93
2.4.8 Estratégia Empresarial e Gestão Tributária	102
3 METODOLOGIA	111
4 PESQUISA APLICADA	116
4.1 A PETROBRAS	118

4.1.1 A governança corporativa na Petrobras	133
4.2 DESCRIÇÃO E EXAME DO HISTÓRICO DA ADMINISTRAÇÃO TRIB DA PETROBRAS E SUA ATUAL ESTRUTURA ORGANIZACIONAL	
4.2.1 Gerência Executiva de Contabilidade	149
4.2.2 Gerência Executiva de Finanças	151
4.2.3 Gerência Executiva do Tributário	154
4.3 ESTUDO DA MOTIVAÇÃO PARA A ESTRUTURAÇÃO DA ADMINIST TRIBUTÁRIA DA PETROBRAS	
4.4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO PROCESSO DE ESTRUTURAÇÃ ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA PETROBRAS	
5 CONCLUSÕES	193
REFERÊNCIAS	197
APÊNDICE A – Roteiro de observação: análise da estrutura organizacion	nal211
APÊNDICE B – Roteiro de observação: análise do fluxograma (proces execução tributária)	
APÊNDICE C - Entrevista 1	213
APÊNDICE D – Entrevista 2	214
APÊNDICE E – Entrevista 3	215
ANEXO A – Lista de tributos vigentes no Brasil	216
ANEXO B – Quadros das unidades regionais da Petrobras	220

1 INTRODUÇÃO

Na primeira metade dos anos 1990, num movimento iniciado principalmente nos Estados Unidos (EUA), acionistas perceberam a necessidade de utilizar novas regras que os assegurassem contra os abusos das diretorias executivas das empresas¹, da inoperância dos conselhos de administração e, principalmente, das omissões das auditorias externas. Os grandes investidores institucionais passaram a se mobilizar contra algumas corporações que possuíam modelos de administração controversos, em detrimento aos seus interesses e aos dos demais acionistas. Eles compreenderam que precisavam de diretrizes rigorosas, visando garantir os direitos dos investidores e dos acionistas minoritários, normalmente afastados da gestão das empresas.

Em 2001, a comunidade internacional foi surpreendida pela descoberta de manipulações contábeis num dos grupos empresariais mais conceituados dos Estados Unidos, o que deu início a uma crise de confiança, em níveis inéditos desde a quebra da bolsa norte-americana em 1929, através da constatação de práticas de manipulação de informações em várias outras instituições, não somente norteamericanas, mas em todos os mercados mundiais.

Nesse momento, percebeu-se uma relação de dependência e conivência entre grandes prestadoras de serviços da área de Auditoria, principalmente Fiscal e Contábil, e os atos praticados pelas diretorias executivas das empresas por elas auditadas. A reação do sistema financeiro foi imediata, as bolsas caíram no mundo inteiro. Como consequência, houve uma forte evasão dos investimentos estrangeiros em diversos mercados, o que aconteceu também no Brasil. Isso ocorreu porque os investidores precisaram de recursos para cobrir margens negativas de investimentos já realizados. Em decorrência disso, logo em seguida, também passaram a buscar oportunidades de negócios mais sólidas, seguras e transparentes.

O pesquisador sabe que há diferença teórica entre o uso dos termos 'empresa', 'organização', 'instituição', 'companhia' e 'corporação'. Porém, para efeitos deste trabalho, esses serão utilizados como sinônimos.

Conceitualmente, a Governança Corporativa (GC) surgiu para resolver conflitos de interesses entre propriedade e gestão nas organizações, estabelecendo práticas que visavam proteger o direito dos acionistas, principalmente os minoritários, de abusos dos executivos, preponderantemente nas decisões estratégicas que ditavam os modelos, os métodos e os rumos dos negócios. A implantação da GC contribui para um desenvolvimento econômico sustentável, proporcionando melhorias no desempenho das empresas e acelerando resultados, além de facilitar o acesso a fontes externas de recursos. No Brasil, essa discussão e a busca pela transparência na gestão se intensificaram a partir de 1999, com a criação do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), fundado a partir do Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração (IBCA), e da elaboração do primeiro Código Brasileiro das Melhores Práticas de Governança Corporativa.

Desta forma, a GC promove a implantação de um conjunto eficiente de mecanismos, tanto de incentivos quanto de monitoramento, a fim de assegurar que o comportamento dos executivos esteja sempre alinhado com os interesses dos acionistas, estabelecendo, principalmente, ferramentas de acompanhamento para o cumprimento das obrigações legais das companhias, entre essas as tributárias.

As práticas da boa governança são baseadas em quatro princípios básicos fundamentais, que são: a transparência (disclosure), a equidade (fairness), a prestação de contas (accountability) e o respeito ao cumprimento das leis (compliance).

Em todos os segmentos da atividade econômica mundial, os ambientes de negócios estão cada vez mais complexos e em constante movimento. As empresas precisaram adaptar suas estratégias para uma tomada de decisão rápida e precisa, contanto com o apoio de processos padronizados, os quais, na maioria dos casos, até informatizados, com o propósito de diminuir os riscos dos administradores, principalmente os das áreas financeiras, também responsáveis pelas rotinas para o cumprimento das obrigações tributárias das organizações.

Sobre a atividade tributária, toda empresa possui a obrigação legal de pagar e administrar os tributos previstos na legislação de forma a preservar sua capacidade

de reinvestimento e os interesses de seus acionistas, da sociedade e do próprio país. O tributo é a forma do Estado ser financiado pelo contribuinte, através de uma imposição legal que provém de uma relação jurídico-tributária, tendo por premissa uma hipótese de incidência descrita na lei. A obrigação tributária é definida como principal ou acessória. A principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Enquanto que a acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

A realidade tributária brasileira é notoriamente peculiar, pois existem dezenas de tributos exigidos no país, entre impostos, taxas e contribuições (ANEXO A). Com isso, além do pagamento do tributo, um grande volume de informações passou a ser demandado e deve ser prestado regularmente ao fisco, que são as obrigações acessórias. Essas são complexas e atualizadas constantemente, dificultando o planejamento de estratégias, e a implementação e manutenção de rotinas para o processo de execução tributária das empresas. É, neste contexto e na busca pela transparência corporativa, prestação de contas com responsabilidade e cumprimento das obrigações legais, que o papel de uma Governança na área Tributária, comumente denominada de Governança Tributária, se destaca e ganha notoriedade na organização, pois é sua a responsabilidade de elaborar políticas e diretrizes que assegurem o cumprimento das obrigações, principal e acessórias, além de definir os modelos de gestão e as estruturas organizacionais mais adequadas para o processo desse tipo de execução, sendo desenvolvida a partir da estratégia corporativa e do planejamento tributário das empresas.

Nos últimos anos, a quantidade das informações exigidas pela legislação tem aumentado consideravelmente junto com a modernização dos sistemas de padronização e fiscalização tributária, a exemplo do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA) e do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), com isso, provocando grandes mudanças na forma como são administrados os tributos nas empresas. As práticas de gestão e operação das organizações precisaram adotar um conjunto de ações integradas com a administração dos tributos para atender às

exigências legais e reduzir os riscos decorrentes de inconsistências, divergências ou, simplesmente, erros nas informações exigidas, na forma de obrigações acessórias, e transmitidas regularmente ao fisco.

Nesse contexto, a gestão tributária das organizações se desenvolveu e evoluiu naturalmente para uma nova fronteira: a da Governança Tributária, a qual maximiza os resultados e propicia uma maior gestão dos tributos, uma vez que possibilita a identificação, a quantificação e a administração dos riscos tributários. Os modelos baseados em transparência, inovação, customização e conformidade são os impulsionadores para a estruturação das práticas organizacionais voltadas para esse tipo de gestão.

A pretensão deste trabalho foi estudar fatores que contribuem para o desenvolvimento da governança tributária, a partir de um estudo de caso acerca da estruturação da administração tributária de uma empresa de grande porte.

A companhia analisada foi a Petrobras, fundada em 1953, líder do setor petrolífero brasileiro e maior empresa do Brasil, estando presente em 28 países, e maior contribuinte do país que, até 1999, não dispunha de uma área corporativa que reunisse em si a atividade tributária. Esta se encontrava pulverizada em outras áreas da empresa, dificultando sobremaneira a administração dos assuntos tributários, além de impedir uma gestão eficiente, com foco em resultados sustentáveis e segurança para os investidores. Consiste numa organização estatal de economia mista, ou seja, é uma companhia de capital aberto, sendo o Governo do Brasil o seu acionista majoritário. Atua nos três setores de classificação econômica: primária, secundária e terciária, explorando os recursos, transformando-os e contribuindo com a sua distribuição. Com isso, sua atuação dá-se de forma integrada como uma corporação de energia nos seguintes setores: exploração e produção, refino, comercialização e transporte de óleo e gás natural, petroquímica, distribuição de derivados, energia elétrica, biocombustíveis, além de outras fontes renováveis de energia. Seus principais produtos são os combustíveis derivados de petróleo e Gás Liquefeito de Petróleo (GLP).

A estruturação da administração tributária da Petrobras e a criação de uma área específica para lidar com a complexidade e o volume de obrigações tributárias envolvidas em suas operações exigiram um elevado nível de planejamento, de estruturação organizacional e de conhecimento das operações da companhia, além do pleno domínio da legislação tributária, nacional e internacional, aplicadas ao negócio da empresa.

Sabe-se que foi um processo desafiador, pois se trata de um conglomerado empresarial que possui diversas subsidiárias, controladas e coligadas, com atividades distintas. Considerando a natureza das obrigações tributárias e a incidência dessas em praticamente todas as operações da Petrobras, houve um esforço conjunto de toda a organização para a criação de uma formação capaz de atender às necessidades do processo de estruturação da administração tributária da companhia numa única área corporativa, a Gerência Executiva de Administração Tributária.

Vale a pena destacar que, até 1999, as pressões sofridas pela Petrobras não eram voltadas para rentabilidade ou desempenho financeiro, pois seu maior acionista e controlador, a União Federal, estabeleceu como meta principal tornar o Brasil autossuficiente na produção de petróleo, com o intuito de diminuir a vulnerabilidade brasileira sobre as crises envolvendo a flutuação de preços do petróleo. Sua atuação monopolística levou-a a se tornar líder no mercado competitivo da distribuição de derivados, bem como lhe permitiu desenvolver uma das mais avançadas tecnologias em prospecção e produção de petróleo e gás natural em águas profundas e alcançar autonomia tecnológica nos demais segmentos da indústria petrolífera. No entanto, não privilegiou aspectos de controle, administração financeira, tributária e de resultados, o que denotava, aos seus gestores, uma menor importância ao controle dos custos e maior ênfase no volume de produção.

A partir deste mesmo ano (1999), ocorreram mudanças estruturais na Petrobras, principalmente, nos aspectos de governança, buscando maior visibilidade quanto aos seus processos de controle, e que acabaram por requerer maior atenção da alta administração da companhia quanto à atuação de seus gestores na condução dos negócios e, em especial, na administração dos custos, inclusive os tributários.

Dessa forma, a seleção da empresa deu-se pela importância representativa da Petrobras no cenário brasileiro e internacional, outrossim, como já foi salientado, pelo processo de estruturação de sua administração tributária ter sido algo necessário, complexo e bastante contemporâneo em termos de prática administrativa.

Adotou-se, neste estudo, o ponto de vista de três áreas teóricas que figuraram aqui, em situação de complementaridade. Foram elas: Governança Corporativa, observando-se a estrutura organizacional e os instrumentos de controle; Gestão de Processos, através dos estudos da Reengenharia de Processos e da Organização, Sistema e Métodos; e Gestão de Tributos, todas essas formam a base de contribuição para o desenvolvimento da Governança Tributária.

O problema norteador deste estudo foi: quais fatores contribuíram para o desenvolvimento da governança tributária, durante a estruturação da administração tributária da Petrobras?

E os objetivos específicos propostos foram os seguintes:

- a) descrever e examinar o histórico da Administração Tributária da Petrobras e sua atual estrutura organizacional;
- b) estudar a motivação para a estruturação da Administração Tributária da Petrobras; e
- c) descrever e analisar o processo de estruturação da Administração Tributária da Petrobras.

Pretendeu-se, assim, obter, como resultado final do estudo proposto, a identificação de fatores que contribuíram para o desenvolvimento da Governança Tributária, durante a estruturação da administração tributária da Petrobras e a criação da Gerência Executiva de Administração Tributária, sob a ótica da Governança Corporativa, da Gestão de Processos e da Gestão de Tributos.

Cabe ressaltar que, para empreender esta pesquisa, escolheu-se o estudo de caso. Essa opção se justifica pela pouca disponibilidade de dados públicos sobre o tema e pela relevância da organização na qual foi empreendido este estudo.

O modelo de análise seguido para a feitura e concretização da pesquisa empreendida embasou-se em quatro dimensões, são essas: fatores globais; políticas e sistemas fiscais existentes no Brasil; estratégia organizacional; e processos operacionais.

Partindo-se então dessas dimensões e visando a elaboração do trabalho proposto, foi utilizada a pesquisa documental, a qual foi empreendida a partir da coleta de dados em publicações e em relatórios internos da própria Petrobras e os de empresas de consultoria e assessoria sobre aquela, como, por exemplo, estruturas anteriores da companhia em estudo, planos estratégicos, novas estruturas e modelos de gestão adotados pela referida organização, entre outros. Essa pesquisa também foi empreendida através da Intranet do Sistema Petrobras, além do levantamento das normas, correspondências, e-mails, vídeos institucionais, entrevistas, atas de reuniões e todos os documentos circulantes na empresa em questão e os demais acessíveis ao público em geral encontrados na Internet. Igualmente foram utilizadas as informações levantadas em processos de benchmarking² da Petrobras realizados por outras grandes empresas, a exemplo da Braskem e Vale, entre outras, que foram acessadas via registros de relatórios, tabelas, anotações, levantamentos, mapas e processos do Sistema Integrado de Gestão (ERP³), do Sistema de Apoio Fiscal, do Sistema de Auditoria Fiscal Eletrônica e do Sistema de Governança Tributária utilizados pela companhia estudada.

Cabe ressaltar, que o *benchmarking* é uma prática comum entre equipes das áreas tributárias de grandes empresas, as quais possuem serviços compartilhados e que pretendem avaliar a adoção de modelos testados, aprovados e recomendados para adequação nas suas próprias operações.

_

³ Sigla em língua inglesa de Enterprise Resource Planning.

² Segundo Lacombe (2009, p. 78), benchmarking é a "[...] Técnica de fazer comparações e imitar organizações – concorrentes ou não, do mesmo ramo de negócios ou de outros – que realizem determinadas atividades com excelência e sejam reconhecidas como líderes, envolvendo a coleta de informações de uma organização e sua aplicação em benefício de outra, geralmente por meio de trocas de informação, com compromissos éticos definidos [...]".

A pesquisa bibliográfica e eletrônica coletou dados pertinentes ao assunto em livros, revistas especializadas, teses, dissertações, jornais e publicações da própria Petrobras.

A coleta de dados ainda foi feita a partir de entrevistas semiestruturadas com pessoas-chave para o levantamento qualitativo das informações imprescindíveis para o entendimento do objeto a ser pesquisado, foram elas: o gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003, responsável pelo processo de estruturação da administração tributária, iniciado em 1999 (atualmente, o cargo está ocupado pela sua sucessora); o diretor executivo da empresa Arthur D. Little (ADL) no período de 1999 a 2005, responsável pela condução dos trabalhos relacionados ao Projeto de Adequação do Modelo de Organização e Gestão da Petrobras; o gerente da área Fiscal da Petrobras no período de 1995 a 2001, que participou de atividades do processo de estruturação da administração tributária da companhia, já aposentado na atualidade; o gerente da área Tributária da Petrobras no período de 2002 a 2006; dois gerentes fiscais, um gerente tributário e um grupo de seis profissionais, entre analistas e apuradores, das áreas Tributária, Contábil e Fiscal de outras grandes empresas, a exemplo da Braskem e da Vale, que visitaram o Centro de Operações Financeiras da Petrobras e participaram de apresentações sobre a estrutura organizacional da área Tributária, a governança corporativa e a tributária da companhia, bem como acerca do processo de execução tributária da Petrobras, através da utilização do já mencionado benchmarking; e, por fim, de dois consultores tributários, terceirizados da Petrobras, que já apoiaram ou ainda apoiam o processo de execução tributária da companhia, delineado ao longo dos últimos anos.

Esta dissertação é composta por cinco capítulos. O primeiro capítulo consiste nesta *Introdução*, e o segundo apresenta a *fundamentação teórica* desta dissertação, subdividindo-se em: *Governança Corporativa*, *Gestão de Processos* e *Gestão de Tributos*. A fundamentação teórica está amparada nos trabalhos de Alexandre Di Miceli da Silveira (2010, 2005, 2004), André Luiz Carvalhal de Silva (2005), Djalma de Pinho Rebouças de Oliveira (2006), Instituto Brasileiro de Governança, Luis César G. de Araújo (2011), Thomas H. Davenport (1994), José Ernesto Lima Gonçalves (2000, 1994), Michael Hammer, James Champy (1994), Mônica Calijuri

(2009ª, 2009b), Myron Scholes ([1992], 2005, 1992, 1990, 1989) e Ricardo Varsano (1996). O terceiro capítulo, trata da *Metodologia*, apontando o modelo de análise norteador da investigação proposta, bem como resgata o percurso empreendido para a realização do exame proposto, isto é, como foi realizado o levantamento dos dados e a análise desses; o quarto é relativo à *Pesquisa Aplicada*, que contempla a descrição e exame do histórico da administração tributária da Petrobras e sua atual estrutura organizacional; o estudo da motivação para a estruturação da administração tributária da Petrobras; e a descrição e análise do processo de estruturação da administração tributária da referida empresa. Por último, no quinto capítulo são apresentadas as *Conclusões*, decorrendo das principais constatações da pesquisa e análises empreendidas, assim como recomendações para pesquisas subsequentes nesta área de estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 GOVERNANÇA CORPORATIVA

2.1.1 A origem

A governança corporativa (GC) surgiu a partir de uma ação reflexiva em torno da ética, a qual versa sobre a discussão acerca das relações entre o mundo corporativo e a sociedade, entre as empresas de uma mesma cadeia de negócios e, dentro das companhias, entre os acionistas, os conselhos e a direção executiva. Estabeleceuse como um movimento que objetivava proteger os acionistas, principalmente os minoritários, de possíveis abusos praticados pelos executivos, preponderantemente nas decisões estratégicas da organização. Sua origem coincide com a necessidade de profissionalização da gestão dos negócios, decorrente dos processos de dispersão do capital e de separação entre propriedade e gestão, ou seja, quando os proprietários de uma empresa passaram a delegar poderes a um administrador que, em nome da companhia, tomava decisões as quais, por vezes, contrárias ao bom senso e interesses dos próprios proprietários e demais *stakeholders*⁴.

Dessa forma, a GC aparece como sendo um

[...] conjunto de princípios e práticas que procuram minimizar os potenciais conflitos de interesse entre acionistas controladores e minoritários não controladores, bem como entre os demais stakeholders, com o objetivo de maximizar o valor da empresa e, conseqüentemente [sic], aumentar o retorno para seus acionistas. (ANDRADE; ANDRADE, 2012).

Uma das mudanças que mais influenciaram o surgimento da GC foi a dispersão do capital de controle das companhias. Isso ocorreu devido à constituição das grandes empresas na forma de sociedade anônima⁵, a abertura do capital de empresas fechadas e o aumento do número de empresas listadas nas bolsas de valores, o

⁴Stakeholder é um termo que se refere às partes interessadas ou aos intervenientes que devem estar de acordo com as práticas de GC executadas pela empresa. O sucesso de qualquer empreendimento depende da participação dessas partes interessadas e, por isso, é necessário assegurar que suas expectativas e necessidades sejam conhecidas e consideradas pelos gestores. De modo geral, essas expectativas envolvem satisfação de necessidades, compensação financeira e comportamento ético. Cada interveniente ou grupo desses representa um determinado tipo de interesse no processo. O envolvimento de todos os intervenientes não maximiza obrigatoriamente o processo, mas permite

achar um equilíbrio de forças e minimizar riscos e impactos negativos na execução desse processo.

⁵ Sociedade anônima é a "Sociedade comercial formada, [sic] por [sic] no mínimo, sete sócios, sendo o capital de cada um representado pelo número proporcional de ações e sua responsabilidade limitada ao capital investido. Podem exercer qualquer tipo de atividade comercial, industrial, agrícola ou de prestação de serviços. Apenas as sociedades anônimas constituídas para atividades bancárias, seguradoras, montepios e afins devem receber autorização especial para funcionamento." (SANDRONI, 2005, p. 788).

aumento do número de investidores no mercado de capitais, os processos sucessórios e os processos de fusão e aquisição de grandes companhias.

O sistema de sociedade anônima foi uma importante forma de captação de recursos para as dimensões do capitalismo ocidental. Esse sistema estabeleceu-se tanto na Europa quanto nos Estados Unidos (EUA), facilitando o crescimento das empresas. Possibilitou igualmente o expansionismo e o considerável aumento das corporações, bem como a concentração do poder econômico das maiores empresas das economias nacionais. Mas, também se manifestou em seu interior um importante movimento, oposto ao da concentração, o da dispersão do número de acionistas e a despersonalização da propriedade.

Ocorreram várias razões simultâneas para o surgimento e os avanços da GC nas últimas décadas. As transformações pelas quais passaram as economias de todo o mundo estão entre elas. Como a governança teve origem no mundo ocidental, são particularmente fortes os seus vínculos com as mudanças pelas quais passou o sistema capitalista ao longo de sua formação histórica. No entanto, os conflitos de interesse entre acionistas e administradores, como já mencionado, resultado da separação entre o controle e a gestão das grandes empresas contemporâneas, foi justamente uma das principais razões da origem da GC. Essa altercação de interesses é também intitulada de "problema de agência" ou problema de agenteprincipal (agency). Nesses mercados, em princípio, acionistas buscam agregar valor empresa executivos buscam longevidade da organização е а consequentemente, o aumento de seu próprio poder.

Esse problema surge quando o bem-estar de uma parte empresarial (a tida como principal) depende das decisões tomadas pela outra (a denominada de agente). Embora o agente deva deliberar sempre em benefício do primeiro, muitas vezes acontece que os interesses dessas duas partes são conflitantes, dando margem a um comportamento inoportuno⁶ por parte do agente. Isso ocorre principalmente em países como os EUA e a Inglaterra, enquanto que, nos demais, o que ainda

_

⁶ Referido como *moral hazard*, ou seja, oportunismo do agente.

predomina é o cenário empresarial da existência de um acionista majoritário o qual detém o controle da empresa e escolhe quem a irá administrar.

Partindo-se dessa premissa, o Instituto Brasileiro de Governança (IBCG) advoga que

A preocupação da governança corporativa é criar um conjunto eficiente de mecanismos, tanto de incentivos quanto de monitoramento, a fim de assegurar que o comportamento dos executivos esteja sempre alinhado com os interesses dos acionistas (IBGC, 2012)¹.

A Teoria da Agência representa a base teórica a qual analisa as relações entre os participantes de um sistema, em que a propriedade e o controle são designados a pessoas distintas, o que pode resultar em divergências de interesse entre os indivíduos.

Berle e Means (1932 apud SERAFIM; QUELLAS; ALLEDI, 2010), no início do século XX, chamaram a atenção para a dispersão do capital das empresas e para a separação entre propriedade e gestão, o problema crucial do que hoje é conhecido por GC centrou-se no conflito de agência. Uma das questões mais importantes era evitar o comportamento oportunista dos gestores. Além disso, podem também ocorrer conflitos entre acionistas majoritários e minoritários.

Esses conflitos de agência, tanto os derivados do oportunismo de gestores face à dispersão e à ausência dos acionistas quanto os associáveis a estruturas de propriedade acionária que ensejam a expropriação dos direitos de minoritários por ações oportunistas dos majoritários, são as razões fundamentais do despertar da GC. Mas, não são as únicas. Desde a segunda metade dos anos 1980 e mais ainda na última década, diferentes fatores, internos e externos, conduziram as companhias a aderirem a melhores práticas de governança.

André Carvalhal da Silva (2005, p. 15) defende que o conceito "governança" é conhecido há mais de cinquenta anos, mas só se tornou popular após os anos 90 do século passado, uma vez que a denominação da expressão foi utilizada pela primeira vez apenas em 1991 e, no ano seguinte, foi elaborado o primeiro *Código de*

Melhores Práticas de Governança Corporativa. Entretanto, somente em 1995, foi publicado o livro pioneiro que continha a designação em questão, Corporate Governance, cuja autoria coube a R. Monks e N. Minow.

Segundo Djalma Oliveira (2006, p. 12-16), as primeiras discussões a respeito da governança corporativa tiveram ponto de partida no tripé firmado pelo fundo LENS, pelo relatório Cadbury e pelos princípios da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Ainda de acordo com Oliveira (2006, p. 12-16), o *LENS Investment Management* (LENS, 2013) é um fundo de investimento que foi criado em 1992, por Monks e Minow, com o objetivo de implantar um novo modelo de gestão visando melhores resultados e consolidação de maior valor para a empresa. O modelo tinha como foco a atuação dos acionistas, que, pela primeira vez, poderiam monitorar a organização e analisar o desempenho desta; o compromisso com a ética e a geração de riquezas tanto para a própria corporação como para a comunidade na qual essas exercem suas atividades.

Ao pesquisar sobre o conceito de fundo de investimento, Lacombe (2009, p. 308) termina por remeter a ideia de "Fundo Mútuo de Investimento", que é um

[...] fundo de participação em condomínio, administrado por empresa de investimento que aplica o dinheiro dos seus cotistas ou acionistas em ações, debêntures, títulos de governo e títulos de dívida de curto prazo. O fundo pode ser administrado por uma empresa autônoma ou, mais comumente, por um banco. Quando os únicos títulos do fundo são ações de empresas, o fundo é denominado fundo de ações ou carteira ^[7] de ações. Em inglês: *investment mutual fund* ou *investment fund*. Um fundo mútuo de investimento administrado por uma empresa que vende cotas no mercado e aplica esses recursos em ações e títulos financeiros se diz em inglês *openended fund*. Um fundo mútuo que não vende mais cotas no mercado se diz em inglês *closed fund*.

Ao se continuar pesquisando o conceito de Fundo de Investimento, na página virtual *Portal do Investidor*, encontra-se a seguinte definição para esse:

⁷ Segundo Lacombe (2009, p. 105), carteira é o "[...] conjunto de ativos fixos e de ativos financeiros (títulos e valores mobiliários) possuídos por um investidor. Quando todos os ativos são ações de empresas, diz-se carteira de ações. Em inglês: *portfolio assets*".

[...] é uma comunhão de recursos, captados de pessoas físicas ou jurídicas, com o objetivo de obter ganhos financeiros a partir da aplicação em títulos e valores mobiliários. Isto é: os recursos de todos os investidores de um fundo de investimento são usados para comprar bens (títulos) que são de todos os investidores, na proporção de seus investimentos. (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2012).

Neste mesmo site, consta que a organização de um fundo é dada "[...] sob a forma de condomínio e seu patrimônio⁸ é dividido em cotas, cujo valor é calculado diariamente por meio da divisão do patrimônio líquido⁹ pelo número de cotas em circulação".

Acerca do relatório Cadbury, Oliveira (2006, p. 12-16) afirma que é uma referência na constituição e estruturação do Conselho de Administração (CA), outrossim, da separação deste da Diretoria Executiva e, nas diretrizes básicas para a alocação da administração geral da empresa no referido Conselho. Segundo o Instituto Brasileiro de Governança (IBGC, 2012), em 1991, após um grande número de escândalos, Adrian Cadbury foi escolhido pelo Banco da Inglaterra para assumir o Comitê de Assuntos Financeiros de Conselhos de Administração para estudar essas práticas equivocadas e realizar uma avalição detalhada do papel dos conselhos de administração e de sua composição e responsabilidades na Inglaterra. Essa comissão ficou conhecida por Comissão Cadbury e representava um esforço conjunto da Bolsa de Valores de Londres, da *Accountancy Profession* e do Conselho de Reporte Financeiro, todas essas instituições inglesas.

Ainda de acordo com o IBGC (2012a), em termos mais simples, a Comissão Cadbury chegou à conclusão que o sistema britânico, no qual muitos dos líderes ingleses participavam de conselhos das companhias uns dos outros, não era adequado para os problemas que estavam sendo enfrentados nas décadas de 80 e 90 do século XX. Por isso, a Comissão terminou por elaborar, no meio desse período turbulento, o Código de Práticas Recomendáveis (*Code of Best Practice*),

Patrimônio Líquido, para Lacombe (2009, p. 458), é o "[...] valor líquido contábil de uma empresa obtido pela diferença entre os ativos totais e os exigíveis que estão nos registros contábeis. Trata-se do valor que pertence aos sócios e acionistas, isto é, o capital próprio, reserva e lucros acumulados. Corresponde, no passivo do balanço, aos valores inexigíveis. Em inglês: *net worth*".

-

⁸ Lacombe (2009, p. 458) define patrimônio como sendo o "conjunto de bens de qualquer pessoa física ou jurídica. Em Inglês: *estate*. Este termo é aplicado principalmente para designar o patrimônio deixado por um falecido. O patrimônio bruto, antes da dedução das dívidas se diz, em inglês, *gross estate*".

que teve por base o trabalho de numerosas organizações, tanto na Europa quanto nos EUA, e que foi publicado como relatório final em dezembro de 1992.

Por fim, em relação à OCDE, observa-se que essa contribui ao estabelecer que a GC deva proteger os direitos dos acionistas tratando-os igualmente independentemente de serem minoritários ou majoritários, nacionais ou estrangeiros; que as informações devem sempre estar disponíveis e prezarem pelo princípio da transparência, divulgando-se oportunamente os fatos relevantes; e que o CA deva ter sua atuação e responsabilidades bem definidas.

Vale a pena salientar que a consolidação da GC no ambiente internacional e o filtro básico desse processo corresponde à elaboração da Lei Sarbanes-Oxley, instrumento regulatório publicado pelo governo dos EUA em 30 de julho de 2002.

Segundo Borgerth (2008, p. 19), "[...] a Lei Sarbanes-Oxley tem por objetivo estabelecer sanções que coíbam procedimentos não éticos e em desacordo com as boas práticas de governança corporativa por parte das empresas atuantes do mercado [...]".

O movimento pela governança corporativa iniciou-se de forma mais incisiva nos Estados Unidos em meados da década iniciada em 1980. Os grandes investidores institucionais começaram a se mobilizar contra algumas corporações que eram administradas com práticas irregulares, em detrimento dos acionistas. Esse movimento foi se expandindo pelo mundo, chegando à Europa, inicialmente na Inglaterra, e depois se estendendo pelos demais países do continente, chegando ao Brasil na década de 90 do século passado. Ou seja, os principais trabalhos sobre esta área começaram a ser desenvolvidos principalmente em países como os Estados Unidos e a Inglaterra, por esses deterem mercados de capitais que já apresentavam o citado conflito de interesse. Nos demais países, os estudos ainda estão em fase iniciais, quiçá, embrionárias.

Serafim, Quelhas e Alledi (2010, p. 2) apontam como um dos mais importantes vetores de impulsão da GC o caso Texaco, partindo-se do exposto por Carlsson. Em 1984, a diretoria e o Conselho de Administração dessa organização utilizaram uma

prerrogativa legal norte-americana, o *American Companies Act*, para recomprar ações da companhia a um valor substancialmente acima do valor de mercado, de modo a evitar sua aquisição por parte de um acionista minoritário denominado *Bass Brothers*, visto como uma ameaça à posição corporativa de diretores e conselheiros. Ainda na visão de Carlsson, a operação de compra custou aos acionistas da organização em questão o montante, na época, de US\$ 137 milhões, correspondentes ao ágio pago aos minoritários da *Bass Brothers* pelas ações. Essa operação provocou uma série de veementes protestos, inclusive na esfera pública, e deflagrou o início de um movimento pelo *California Public Employes Retirement System (CalPERS)*, um dos grande fundos de pensão dos EUA, cujo conselho se posicionou da seguinte forma: como investidor de longo prazo, o CalPERS não admitiria comportamento em outras companhias do seu portfólio de investimentos similar ao ocorrido na Texaco, esperando ainda que essas adotassem práticas que resguardassem os direitos dos acionistas. Desponta assim as boas práticas da GC.

Dentre as regras dessas melhores práticas de GC, André Carvalhal da Silva (2005, p. 50-51) ressalta as seguintes:

[...] – estabelecer equilíbrio entre a diretoria executiva (CEO $^{[10]}$) e o conselho de administração, funções que devem se ocupadas por pessoas distintas;

valorização do princípio 'uma ação, um voto';

extensão para todos os acionistas do direto ao 'tag along 111'

criação e disseminação de um código de ética;

maior nível possível de transparência de informações; e,[sic]

o conselho deve ser formado pelo maior número possível de conselheiros independentes $\left[\ldots \right]$

De acordo ainda com Silva (2005), o conjunto dessas regras, as quais são preparadas visando institucionalizar e difundir as melhores práticas de governança e

 10 CEO é a sigla de *Chief Executive Officer*, o equivalente a um presidente de uma organização.

¹¹ Tag along é o mecanismo de proteção ao acionistas minoritários de uma companhia o qual garante a esses o direito de deixarem uma sociedade caso o controle dessa organização seja adquirido por um investidor que, até então, não fazia parte dessa.

torná-las uma cultura permanente, está expresso nos Códigos das Melhores Práticas de Governança Corporativa.

Acerca do Conselho de Administração (CA), citado nas regras de melhores práticas, cabe destacar que é um órgão deliberativo representante dos interesses dos acionistas, cuja missão centra-se no zelo pela segurança e favorável evolução dos valores patrimoniais da sociedade e das empresas controladas e coligadas. Quanto ao tocante da fiscalização, cabe ao CA inspecionar os atos diretores. É consenso que a maioria dos componentes do Conselho deve ser constituída por conselheiros qualificados e independentes, não devendo ter vínculos de qualquer natureza com a organização, sequer com as pessoas que lhe fizeram o convite para assumir tal posição. Dayton (1984, p. 34) advoga ainda que o CA é o "calcanhar de Aquiles" das corporações norte-americanas. A cada novo problema que surge, há por trás um conselho pouco disposto ou incapaz de assumir sua cabível responsabilidade. Para melhorar o desempenho das empresas estadunidenses, a primeira decisão a ser tomada é melhorar a efetividade do próprio Conselho.

Os principais objetivos e princípios básicos verbalizados nos referidos Códigos são:

- transparência (disclosure), com a qual a administração deverá zelar por uma eficiente comunicação interna e externa;
- equidade (*fairness*), que está centrada na obrigação empresarial de fornecer um tratamento justo e igualitário para os seus *stakeholders*;
- prestação de contas com responsabilidade (*accountability*), segundo o qual todos os agentes da GC devem responder integralmente pelos atos praticados e devem prestar contas de sua atuação a quem os elegeu e respondem integralmente por todos os atos que praticam no exercício de seus mandatos; e, por fim,
- respeito ao cumprimento das leis ou responsabilidade corporativa (compliance), no qual os "[...] conselheiros executivos devem zelar pela visão de longo prazo e sustentabilidade da organização" (SILVA, 2005, p. 23); é a visão mais ampla da estratégia empresarial, contemplando todos os relacionamentos com a comunidade em que a sociedade atua; inclui-se neste princípio a contratação preferencial de

recursos (trabalho e insumo) oferecidos pela própria comunidade, entre outras vantagens¹².

Na visão de Silva (2005, p. 49), um código de GC, independentemente de sua gênese, deve ter "[...] presença de membros independentes no conselho de administração, presença de comitês (auditoria, remuneração, entre outros) formados por membros do conselho para avaliar questões que precisem de análise mais profunda".

Os Estados Unidos talvez tenham sido o primeiro pais a adotar uma lei de proteção ao investidor, devido ao $Crash^{13}$ de 1929, numa época em que o público sofreu grandes perdas. Entre 1929 e 1932, as ações listadas na *New York Stock Exchange* (NYSE) tiveram perdas de 83% de seu valor total. O Crash tinha seguido um período de prosperidade pós Primeira Guerra Mundial. Naquela época, cerca de 20 milhões

2 .

Nestas condições, fale a primeira empresa Inglesa, e a retirada imediata de parte dos capitais britânicos da Bolsa de Nova York marcou, a 24.10.1929, a Quinta-feira [sic] mais negra da história do capitalismo. Um avultado número de acções [sic] (sem compradores) é posto à venda, com a consequente baixa vertiginosa do seu preço. O sindicato dos banqueiros e o sistema federal intervêm, mas a deflação dos preços torna-se irreversível. A esta crise financeira alia-se assim uma econômica [sic]: matérias primas, produtos alimentares e tropicais (café, borracha, algodão) são os primeiros produtos a senti-la, mas todos os sectores [sic], em cadeia, acabam por ser afectados [sic]. Esta quebra faz não só diminuir os rendimentos, como, consequentemente, diminui o poder de compra e aumenta o desemprego (os *stocks* acumulam, e a produção é restringida). Também o comércio internacional entra em recessão, atingindo sobretudo a venda de produtos industriais.

A falência de numerosas empresas e a falta de investimentos explicam a duração da crise. O sector [sic] mais afectado [sic] foi, sem dúvida, a banca: o "crash" de Nova York provoca também a retirada de capitais americanos investidos no estrangeiro e o clima de desconfiança que se gera leva os particulares a anularem os depósitos bancários e a praticarem o entesouramento ou a compra do ouro. A esta [sic] crise bancária junta-se uma crise de crédito quando, em maio de 1931, fale o principal banco austríaco (dominado pelos Rothschields): é retirado o crédito a inúmeras empresas da Europa Central, que acabam também por falir. Nenhum país escapa às repercussões desta crise, que abala a crença no liberalismo e leva a uma crescente intervenção do Estado na atividade econômica [sic]". Disponível em: http://www.citi.pt/cultura/literatura/poesia/j_g_ferreira/crise.html. Acesso em: 19 mar. 2012.

¹²A "função social" de uma empresa deve incluir a criação de riquezas e de oportunidades de emprego, qualificação e diversidade da força de trabalho, estimular o desenvolvimento científico por intermédio de tecnologia e melhoria da qualidade de vida por meio de ações educativas, culturais, assistenciais e de defesa do meio ambiente.

assistenciais e de defesa do meio ambiente.

13 "Foi a primeira crise pura do capitalismo (ou crise de superprodução). As altas taxas de juro dos EUA (aliadas a uma política deflaccionista [sic], medidas praticadas com o propósito de escoar os excedentes do seu comércio próspero - desenvolvido no pós-guerra, e dinamizado depois da crise de 1921 -, e evitar a fuga de capitais) atraem às Bolsas Americanas investimentos de todo o Mundo [sic], resultando um surto de especulação financeira que atinge proporções desmedidas. O custo das acções [sic] ultrapassa muito o seu valor real, levando à criação de sociedades fictícias. Simultaneamente, a progressiva automatização permite taxas de produtividade mais elevadas, e promovem-se campanhas de venda a crédito extraordinárias, para escoamento do produto. A publicidade consegue incitar o consumo em massa, mas a oferta continua muito superior à procura, o que leva à saturação do mercado.

de norte-americanos investiam no mercado de capitais. Como resposta a esse momento de queda, o Congresso Norte Americano criou os *Securities Act* de 1933 e, em 1934, instituiu *Securities Exchange Act*.

A legislação norte-americana elaborada depois desses eventos passou a embasarse em premissas díspares, as quais pregavam não mais perdas e fraudes, com ações próprias visando à proteção do investidor antes que esse incorra em perdas. Isso foi alcançado especialmente com três importantes medidas, que foram: o melhoramento do nível de informação e criação de penalidades criminais para informações incorretas; a instituição da necessidade de ser informada a propriedade de ações de uma empresa; e a proibição de várias práticas e manipulação de transações.

A partir dos anos 80 do século XX, os grandes fundos de pensão dos EUA direcionaram parte de seus investimentos para mercados de capitais estrangeiros, assim, os investidores institucionais passaram a exigir que organizações ao redor do mundo adiantassem-se na implantação das práticas peculiares da GC, disseminando dessa forma o conceito.

Por fim, uma importante Lei, neste país, foi instituída após os casos de fraudes da Enron, Worldcom e outras empresas estadunidenses, a já citada Lei Sarbanes-Oxley. Esta determinou que os relatórios financeiros das empresas com ações em bolsas norte-americanas devam conter uma declaração do presidente e do diretor financeiro se responsabilizando pelas informações e procedimentos de divulgação, de forma que possam responder por eventuais fraudes.

Dessa forma, observa-se que a governança corporativa surgiu para cuidar desses conflitos e de outros desalinhamentos nas companhias. Dos movimentos em busca de melhores práticas de governança resultaram a criação de institutos legais e de marcos regulatórios protecionistas dos direitos e interesses dos acionistas. Resultaram também mudanças internas nas corporações, com destaque para a constituição de conselhos eficazes e atuantes.

2.1.2 Conceitos

Alguns teóricos, como é o caso de Steinberg et al. (2003), destacam que o termo "Governança Corporativa" é uma má tradução para a situação a ser demonstrada nas organizações sob essa denominação, o qual advém, já incorrendo nesse erro, do termo em inglês *Corporate Governance*. Etimologicamente, o termo *Governance* originou-se da palavra latina *gubernare*, a qual significa governar, guiar, dirigir; enquanto que o *Corporate*, em boa versão da língua inglesa para a portuguesa, vem de corporação. Ou seja, juntas seriam traduzidas como "governar a corporação". Mas, como a GC visa conceituar um sistema pelo qual os acionistas de uma empresa "governam" corporativamente, então, caberia mais apropriadamente a designação *Corporation Governance* em lugar da que foi adotada.

Salienta-se que, independentemente da questão terminológica, a GC é entendida como a regulamentação da estrutura administrativa da sociedade anônima, através do estabelecimento dos direitos e deveres dos vários acionistas e da dinâmica e organização dos poderes.

Entretanto, cabe ressaltar que um dos sérios problemas com o qual os pesquisadores se deparam hodiernamente numa análise científica é a imprecisão dos conceitos. A palavra governança não está fora desse fenômeno, o que acontece é uma utilização ampla da expressão, sem que seu uso esteja cercado do apuro analítico que lhe é devido, mesmo porque essa expressão é relativamente nova. Diante disso, portanto, para efeito de delimitação conceitual do termo, é necessário precisar o seu significado no contexto em que é aplicado. Além disso, vale a pena destacar que governança tem aplicação em vários campos, com sentidos diferentes.

Nesta pesquisa, busca-se estudar a governança corporativa como um problema da gestão corporativa, partindo de uma dimensão de processo, da área financeira, e buscando identificar a sua importância para a modernização na Gestão de Tributos.

Diniz (1995, p. 400) afirma que o termo *governance* surge a partir de reflexões conduzidas principalmente pelo Banco Mundial, "[...] tendo em vista aprofundar o conhecimento das condições que garantem um Estado eficiente". Ainda de acordo

com essa estudiosa "[...] tal preocupação deslocou o foco da atenção das implicações estritamente econômicas da ação estatal para uma visão mais abrangente, envolvendo as dimensões sociais e políticas da gestão pública". A capacidade governativa não seria avaliada apenas pelos resultados das políticas governamentais como também através da forma pela qual o governo exerce seu poder.

Gonçalves (2012) adverte que,

[...] segundo o Banco Mundial, em seu documento *Governance and Development* de 1992, a definição geral de governança é "o exercício da autoridade, controle, administração, poder de governo". Precisando melhor, "é a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos sociais e econômicos de um país visando o desenvolvimento", implicando ainda "a capacidade dos governos planejar, formular e implementar políticas e cumprir funções".

Há duas questões que se destacam neste contexto:

- a) a ideia apontada por Santos (1997, p. 340-341) de que uma "boa" prática de governança é um requisito fundamental para um desenvolvimento sustentado, aquele que incorpora ao crescimento econômico equidade social junto com o respeito aos direitos humanos; e
- b) o mote dos procedimentos e práticas governamentais na consecução de suas metas destacado pelo Banco Mundial (1992, apud Diniz, 1995, p. 400), o qual adquire relevância, incluindo aspectos relevantes como por exemplo o formato institucional do processo decisório, a articulação público-privado na formulação de políticas ou ainda a abertura maior ou menor para a participação dos setores interessados ou de distintas esferas de poder.

Dessa forma, destacam-se, no quadro 1, alguns conceitos de GC relevantes para este trabalho.

Quadro 1 – Conceitos de Governança Corporativa

Teórico	Conceito de GC
Silveira (2010, p. 2-3)	"Governança corporativa lida com o processo decisório na alta gestão e com os relacionamentos entre os principais personagens das organizações empresariais, notadamente executivos, conselheiros e acionistas. O tema pode ser definido como o conjunto de mecanismos que visam a fazer com que as decisões corporativas sejam sempre tomadas com a finalidade de maximizar a perspectiva de geração de valor de longo prazo para o negócio. [Sendo assim,] o conjunto de mecanismos (internos ou externos, de incentivo ou controle) que visa a fazer com que as decisões sejam tomadas de forma a maximizar o valor de longo prazo do negócio e o retorno de todos os acionistas".
Lacombe (2009, p. 317)	"[] sistema de organização de uma sociedade anônima que objetiva absoluta transparência nas regras que governam as relações dos altos executivos e sua conduta com os acionistas, os empregados e a sociedade. Trata-se de um conceito novo, desenvolvido em função de atritos entre os executivos e os acionistas de algumas grandes empresas".
Oliveira (2006, p. 17)	É o conjunto de "[] práticas administrativas para otimizar o desempenho das empresas – com seus negócios, produtos e serviços – ao proteger, de maneira equitativa, todas as partes interessadas – acionistas, clientes, fornecedores, funcionários e governos – facilitando o acesso às informações básicas e melhorando o modelo de gestão".

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa já conceituou a expressão duas vezes. A definição mais antiga é datada de 1995, enquanto que há uma mais atual que verbaliza o seguinte conceito para a GC:

[...] é o sistema que assegura aos sócios-proprietários [sic] o governo estratégico da empresa e a efetiva monitoração da diretoria executiva. A relação entre propriedade e gestão se dá através do conselho de administração, a auditoria independente e o conselho fiscal, instrumentos fundamentais para o exercício do controle. A boa governança corporativa garante eqüidade [sic] aos sócios, transparência e responsabilidade pelos resultados (accountability). (IBGC, 2012b)

Por fim, seleciona-se um conceito bem sucinto, mas que consegue sumarizar bem a ideia em torno do que é a GC: "Corporate governance is, to a large extent, a set os

mechanisms though wich outside investors protector themselves against expropriation by the insiders" (LA PORTA et al., 2000, p. 3).

Para efeitos deste estudo, esses conceitos terminam por delimitar o significado da GC que servirá de orientação teórica.

2.1.3 Modelos

Para se estabelecer uma categorização de modelos de governança corporativa, fazse necessário entender o que constitui um sistema de GC. Segundo Leal e Camuri (2008, p. 64), este é estabelecido por

Um conjunto de instituições, convenções culturais e regulamentos [...] Essa reunião contempla as relações entre as administrações das empresas e os acionistas ou até mesmo, outros grupos, às quais as administrações, de acordo com o tipo de modelo, devem prestar contas.

Há duas classificações de modelos de GC baseados na divisão dos sistemas de GC presentes na organização: uma é apresentada pelo IBGC, enquanto que a outra é verbalizada por Maria José Leal e Walter Camuri.

2.1.3.1 Modelo apresentado pelo IBGC

Segundo o IBGC (2012c), os sistemas de governança corporativa no mundo dividem-se em dois grupos:

1) "Outsider System": é aquele em que os acionistas estão pulverizados e alheios ao comando diário da empresa, tendo como características as seguintes:

Estrutura de propriedade dispersa nas grandes empresas,

Papel importante do mercado de ações na economia,

Ativismo e grande porte dos investidores institucionais,

¹⁴ Tradução livre do pesquisador: "Governança Corporativa é, em sentido geral, um conjunto de mecanismos através do qual os acionistas-proprietários se protegem contra a exploração dos executivos".

Foco na maximização de retorno para os acionistas (shareholder oriente d^{15}).

Pode-se dizer que é um modelo direcionado para os interesses dos acionistas e gestores com relação ao valor, riqueza e retorno, bem como os indicadores de desempenho são voltados para as demonstrações patrimoniais e financeiros;

2) "Insider System": é aquele em que os acionistas se colocam no comando das operações diárias, diretamente ou via pessoa de sua indicação, cujas características que lhes são peculiares são:

Estrutura de propriedade mais concentrada,

Presença de conglomerados indústrias- financeiros,

Baixo ativismo e menor porte dos investidores institucionais,

Reconhecimento mais explícito e sistemático de outros *stakeholder* não financeiros, principalmente funcionários (*stakeholder oriented*^{16]}).(MICHAELIS, 2001, p. 316).

Salienta-se que este modelo termina por agregar atenção, além do preconizado no anterior, ou seja, os resultados financeiros previstos, igualmente para a sustentabilidade, função social e elaboração de balanços sociais.

2.1.3.2 Modelos propostos por Leal e Camuri

Maria José Leal e Walter Camuri (2008) identificaram cinco modelos clássicos de GC, os quais são:

1) Modelo Anglo-Saxão: que prevalece nos EUA e no Reino Unido, caracteriza-se pela pulverização do controle acionário e pela separação da propriedade e da gestão. As empresas são financiadas através do mercado de capitais. O conflito básico é entre acionistas e gestores, mas com forte proteção legal dos minoritários e adoção de padrões contábeis certificados com o objetivo de penalizar os casos de

¹⁶Stakeholder oriented (=a orientação voltada para grupos de interesse) é a orientação que defende como objetivo principal a sobrevivência, ao longo do tempo, das empresas e, para isso, propõe o gerenciamento dos interesses de todos os envolvidos e influenciados pela atividade da organização.

¹⁵ De acordo com o *Michaelis* (2001, p. 316), *shareholder*, em língua inglesa, significa acionista. Dessa forma, *shareholder oriented* é a orientação que defende os interesses dos acionistas.

- fraudes. É alta a presença de *outsiders* nos Conselhos de Administração, cuja atuação centra-se nos direitos dos acionistas e acompanham o objetivo essencial do modelo, a maximização do valor da companhia e o retorno dos investimentos. Além disso, é grande a influência exercida pelos investidores institucionais no modelo anglo-saxão de GC. Em geral, este modelo constitui um código de boas práticas emitidas por instituições do mercado de capitais e por investidores institucionais;
- 2) Modelo Alemão: cujo papel exercido pelas instituições bancárias é forte, uma vez que as companhias necessitam fundamentalmente de financiamento (crédito bancário de longo prazo), que dividem o controle com os grandes acionistas. O mercado de capitais tem menor expressão. A estrutura patrimonial é concentrada, mas a gestão é compartilhada e aberta a múltiplos interesses. Os conselhos de grandes empresas possuem duas camadas, a de gestão e a de supervisão. Este último, inclusive, é constituído por representantes dos empregados, sindicatos e bancos. Os acontecimentos históricos como as Guerras Mundiais, a hiperinflação dos anos 1920 e a divisão da Alemanha após a Segunda Guerra Mundial exerceram forte influência no sistema alemão de GC, destacando os altos custos sociais trazidos à Alemanha e em toda a Europa Ocidental no século XX;
- 3) Modelo Japonês: compartilha algumas semelhanças com o Alemão, três dessas são bem evidentes: (1) a orientação *stakeholder*, (2) a gestão consensual; e (3) a forte presença dos bancos nas corporações. Nas últimas décadas, a participação das instituições bancárias no capital das empresas atingiu 43,0%. A propriedade é concentrada, com cruzamentos entre as organizações. A gestão se sobrepõe à propriedade e o modelo não está precipuamente voltado para conflitos de agência. O foco dos CA, geralmente bem numerosos, é a estratégia corporativa. O mercado de ações ainda não tem a mesma expressão que se observa no Modelo Anglo-Saxão, mas a tendência é de expansão, considerando o crescente número de investidores na Bolsa de Tóquio. Os países da Ásia Emergente não seguem o modelo de governança Japonês e sim, aproximando-se, do modelo dos países ocidentais a que estiveram ligados recentemente ou em sua formação histórica;
- 4) Modelo Latino-Europeu: no qual não é tão bem definida a fonte predominante de financiamento. São grandes as diferenças entre este e os modelos Anglo-Saxão e o Nipo-Germânico (Japonês e Alemão). A propriedade é concentrada e é expressivo o número de grandes corporações familiares ou controladas por grupos consorciados. Os conflitos de agenciamento ocorrem por fraca proteção a minoritários. As forças

externas de controle são menos atuantes, com baixo *enforcement*¹⁷. Geralmente, as presidências do CA e da Diretoria Executiva são justapostas, mas é crescente e alta a presença de *outsiders* independentes no órgão colegiado. Pelas pressões ativistas que vem sofrendo nos últimos anos, o modelo tende a abrir-se mais a interesses múltiplos; e, por fim,

5) Modelo Latino-Americano: fortemente influenciado pelas seguintes características históricas do ambiente empresarial: (1) concentração patrimonial; (2) existência de grandes grupos privados familiares; (3) baixa pressão exercida pelo mercado de capitais; (4) tradição jurídica do Código Civil Francês, com baixo *enforcement*. A estas origens somaram-se mais duas fortes influências, ocasionadas pelos programas políticos dos últimos anos: (1) privatizações e (2) abertura dos mercados. Neste modelo, predomina a alavancagem¹⁸; os mercados de capitais são pouco expressivos; a propriedade das grandes corporações é concentrada; a gestão é exercida por acionistas majoritários; os conflitos acontecem entre as forças polarizadas dos acionistas, constantemente desencadeados pelos minoritários, que possuem fraca proteção; e, por fim, há o ambiente regulatório ainda em transição. É um modelo de GC que está ainda em fase embrionária, mas evoluindo com rapidez. Prevalecem os interesses dos acionistas, mas se percebem movimentos na direção para o atendimento a múltiplos interesses.

2.1.4 Governança Corporativa no Brasil

Somente a partir do final da década de 90 do século XX, a expressão "governança corporativa" começou a ser usada no Brasil. A organização pioneira destinada ao assunto, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2012d), foi fundada em 27 de novembro de 1995, mas ainda era dominante o desconhecimento generalizado do termo. Silveira (2010, p. 208) afirma que, com a alteração na Lei das Sociedades por Ações em 1997 e particularmente com a retirada do direito de

_

¹⁷ Enforcement pode ser definido como todos os procedimentos que existem num país que garantam a aplicação apropriada das normas e princípios contabilísticos.

¹⁸ Alavancagem é um "Termo usado no mercado financeiro para designar a obtenção de recursos para realizar determinadas operações. Num sentido mais preciso, significa a relação entre endividamento de longo prazo e o capital empregado por uma empresa. Assim, o quociente Endividamento de Longo Prazo/Capital Total Empregado reflete o grau de alavancagem aplicado. Quanto maior for o quociente, maior será o grau de alavancagem." (SANDRONI, 2005, p. 29).

tag along, alguns problemas começaram a surgir e foi fomentado o movimento em prol das melhores práticas de governança, "um efeito colateral positivo".

Esses problemas aconteceram em função dos diversos conflitos entre os controladores e minoritários decorrentes de operações de fechamento de capital e alienação de blocos de controle consideradas prejudiciais para os acionistas não controladores, bem como surge alguns fundos de investimento de ações, denominados de ativistas, com foco numa atuação mais ativa do seu papel de acionista junto às empresas investidas, o que visava auferir ganhos de longo prazo.

Silveira (2010, p. 179) aponta

Em 2000, um estudo conduzido pelo Banco Mundial em parceria com a consultoria McKinsey ganha ampla repercussão nos meios empresariais locais ao indicar que os investidores estariam dispostos a pagar um prêmio substancial por ações de empresas com maior transparência e prestação de contas.

Como em qualquer país, a GC, no Brasil, foi influenciada por amplo conjunto de forças externas e internas, que interferem nos princípios e nas estruturas de poder das companhias e, por exemplo, nos modelos efetivamente praticados. Nesse país, observavam-se algumas diferenças significativas: a concentração de controle da organização num acionista majoritário e o alto custo de abertura do capital de uma empresa são duas dessas. Contudo, com as privatizações, houve o ensejo das primeiras experiências de controle compartilhado no Brasil, formalizado por meio de acordo de acionistas e, em 2000, ocorreu uma autorregulamentação baseada no Modelo Alemão, o Novo Mercado. Esta partiu da BM & FBOVESPA que, ainda de acordo com Silveira (2010, p. 179), lançou os segmentos de listagem, ou seja, níveis diferenciados de GC, que são divididos em Nível 1, Nível 2 e Novo Mercado, destinados à negociação de ações emitidas por empresas que se comprometem, voluntariamente, com a adoção de práticas de governança corporativa adicionais em relação ao que é exigido pela legislação brasileira.

Silveira (2010, p. 179) também destaca que, em 2002, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) lançou sua cartilha de *Recomendações da CVM sobre a*

Governança Corporativa e, ainda nesse ano, ingressaram as duas primeiras companhias no Novo Mercado da BM&FBOVESPA: CCR rodovias e a Sabesp. Essas ficaram isoladas no segmento mais avançado de listagem até maio de 2004, quando ocorreu a retomada dos IPOs¹⁹ com a listagem de diversas empresas diretamente no Novo Mercado. O aquecimento do mercado de ações propiciou o surgimento da primeira organização brasileira com ações totalmente dispersas na Bolsa, isto é, sem controle acionário definido: as Lojas Renner, considerada a primeira *corporation*²⁰ brasileira.

Em 2008, como aponta Silveira (2010, p. 179), algumas organizações, que haviam participado da onda IPOs, apresentam sérios problemas de GC, com destaque para a Agrenco²¹. No final desse mesmo ano, a Sadia e a Aracruz, organizações tradicionais e ditas como "sólidas" no mercado, sofreram sérias perdas com derivativos²² demonstrando assim algumas possíveis brechas no modelo de GC implantado nessas.

O quadro 2 apresenta um breve resumo dos principais marcos da GC no Brasil para que se possa entender como esta se originou e se desenvolveu nesse país.

11

¹⁹ Por IPOs (*Initial Public Offers*), entendem-se as ofertas públicas iniciais de ações.

²⁰ "A expressão *corporation* é amplamente utilizada pelo mercado para ilustrar a situação de empresa sem a presença de acionista relevante, sendo basicamente dirigida por seus executivos. O processo de pulverização das ações das Lojas Renner ocorreu após a saída do seu antigo acionista controlador (a multinacional norte-americana JC Penney), que optou por vender suas ações de controle diretamente na bolsa de valores" (SILVEIRA, 2010, p. 210).

O caso Agrenco ganhou as páginas policiais e de investimentos da imprensa em julho de 2008 e nasceu como um clássico do mercado de capitais brasileiro. Ficou na memória de investidores, analistas, reguladores, banqueiros e empresários os quais se animaram com a onda das aberturas de capital e de IPOs que inundou a Bolsa de Valores neste início deste século. As 799 pessoas físicas, os 6 clubes de investimento, os 18 fundos e os 78 investidores estrangeiros, que aplicaram a maior parte dos R\$ 666 milhões captados pela Agrenco em outubro de 2007, não imaginavam o que estava por vir. Somente oito meses depois de estrear na Bolsa, a multinacional brasileira do agronegócio entrou em dificuldades financeiras, seus principais acionistas e executivos foram presos e suas ações viraram pó, perdendo 88% de seu valor. Essas informações foram retiradas da *Isto É Dinheiro*, número 561, publicada em 02/07/2008.

²² Segundo Lacombe (2009, p. 205), derivativo é o "produto financeiro sofisticado, disponível sob a forma de um título de investimento, que é basicamente um contrato cujo valor está baseado no de outros ativos, em geral contratos de opção ou de futuros, de moedas ou commodities, mas incluem também índices de mercado, taxas futuras de juros e outros indicadores econômicos e financeiros. O nome derivativo resulta do fato de que o valor do investimento é derivado dos outros ativos nos quais está lastreado o título. Os derivativos são negociados livremente no mercado de balcão. Como se trata de um investimento de difícil avaliação, sua utilização intensa tem sido objeto de preocupação para as autoridades monetárias.

Quadro 2 – Marcos da governança corporativa no Brasil

Ano	Marcos da Governança Corporativa
1995	Fundação do Instituto Brasileiro de Conselheiros de
	Administração (IBCA).
1997	Reforma da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 9.457/1997) -
	retirada do direito de tag along a fim de facilitar o processo de
	privatização.
1998	Criação dos primeiros fundos de investimentos ativistas do país,
	como parte de um programa de fomento do BNDESPar.
1999	Reforma do IBCA, passando a se chamar Instituto Brasileiro de
	Governança Corporativa (IBCG); lançamento da 1º versão do
	Código Brasileiro das Melhores Práticas de Governança
	Corporativa do IBCG.
2000	Lançamento dos níveis diferenciados de listagem da
	BM&FBOVESPA: Nível 1, Nível 2 e novo Mercado: realização da
	primeira mesa-redonda Latino-Americana de Governança
2001	Corporativa, idealizada pelo IFC e OCDE.
2001	Nova reforma da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº
	10.303/2011) - retorno parcial da <i>tag along</i> e novos direitos para acionistas minoritárias.
2002	CCR Rodovias e Sabesp tornam-se as primeiras companhias a
2002	ingressar no Novo Mercado da BM&FBOVESPA.
2004	Retomada do IPOs na bolsa de valores. Ingresso de cinco novas
	companhias no Novo Mercado ao longo do ano.
2005	Lojas Renner se tornam a primeira corporation brasileira, com
	ações totalmente dispersas em bolsa e ausência de controle
	definido.
2006	Primeira tentativa de aquisição hostil no país (tentativa de compra
	da Perdigão pela Sadia).
2004-2007	Onda de IPOs no período leva 113 novas empresas para a bolsa
	de valores. Novo mercado chega a 100 companhias no início de
	2008.
2008	Problemas de governança com companhias recém-listadas em
	bolsa, com destaque para o caso Agrenco. Perdas bilionárias em
	operações com derivativos por companhias tradicionais como
	Aracruz e Sadia reforçam as dúvidas sobre práticas de
	governança das companhias brasileiras.

Fonte: Adaptado de Capital Aberto (2008 apud SILVEIRA, 2010, p. 180).

Cabe destacar ainda duas iniciativas de financiamento detentoras de relações com a GC no Brasil, as quais, na visão de Silveira (2010, p. 181), auferiram privilégios no acesso ao capital por parte de organizações mais comprometidas com as boas práticas de governança, que são:

1. aumento dos limites de investimento dos fundos de pensão com base na GC: acordado com a Resolução nº 3.792/09 do Conselho Monetário Nacional (CMN), os limites para investimento nesse tipo de fundo em renda variável em função do segmento de listagem da BM&FBOVESPA. O quadro 3 demonstra os limites desses investimentos possíveis a serem adotados pelas organizações e percebe-se que o

maior índice incide no Novo Mercado, o que denota um estímulo financeiro para a adoção desse pelas companhias; e

Quadro 3 – Limites de investimento para fundos de pensão acordado Resolução nº 3.792/09 do CMN

Segmento de listagem na BM&FBOVESPA	Planos de benefício definido ou de contribuição definida
Novo Mercado	70%
Nível 2	60%
BM&FBOVESPA Mais	50%
Nível 1	45%
Segmento Tradicional	35%

Fonte: Silveira (2010).

2. inserção de regras que condicionam a emissão de valores mobiliários à adesão aos segmentos diferenciados de GC da BM&FBOVESPA no Código de Autorregulação da Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiros e de Capitais (ANBIMA).

Silveira (2005) advoga que o conjunto de iniciativas em curso no país terminará por contribuir para o aprimoramento das práticas da GC de maneira a criar um círculo virtuoso.

Quadro 4 – Evolução da estrutura acionária das companhias listadas no Brasil

Estrutura de	Definição	Porcentagem de	Porcentagem de
propriedade	,	empresas listadas no Brasil até 2005	empresas listadas no Brasil em 2009
Controle Majoritário	Maior acionista ou grupo de controle com mais de 50% das ações com direito a voto.	100%	Cerca de 90%
Controle Minoritário	Maior acionista ou grupo de controle com menos de 50% das ações com direito a voto, porém exercendo controle de fato da gestão da companhia.		Cerca de 9%
Propriedade Dispersa (Controle Gerencial)	Maios acionista ou grupo coeso de acionistas com menos de 5% das ações com direito a voto.	0%	Cerca de 1%

Fonte: Silveira (2010).

Para se visualizar a alteração na estrutura societária entre as empresas listadas em bolsa no Brasil, foi colocado o quadro 4, destacando-se, entre 2005 e 2009, a diminuição, mesmo que pequena (10%), das organizações com controle majoritário, o aparecimento com número mais expressivo das de controle minoritário (9%) e o menos significativo (1%), mas já constituindo um avanço o seus surgimento, das de propriedade dispersa (1%), o que demonstra um progresso nas práticas de GC no país.

Por fim, Silveira (2010, p. 183) indica a existência de dois modelos de GC presentes nas organizações brasileiras hodiernamente, cujas denominações são: "tradicional" e "emergente". Como o nome aponta, este vem ganhando força e já representa uma minoria relevante de companhias listadas, enquanto aquele é um modelo que continua sendo aplicado na maioria das organizações. O quadro 5 delimita comparativamente as diferenças em termos de características inerentes a cada um desses.

Com essa comparação, observa-se que são modelos coexistentes, mas antagônicos em suas características, bem como se nota, pelas suas próprias peculiaridades, que o Modelo Emergente terá mais condições de responder as demandas hodiernas da GC.

Cabe ainda salientar que

[...] como na maioria dos países emergentes, as companhias brasileiras sempre se caracterizaram pela elevada concentração acionária e presença de um acionista bem definido. Consequentemente, o principal conflito de agência no país dá-se entre acionistas controladores e minoritários, tendo sido este [sic] tradicionalmente o foco das discussões sobre governança corporativa. Entretanto, o panorama começou a mudar a partir da retomada do mercado de capitais brasileiro em 2004. O ano de 2005 [sic] é considerado emblemático, em função do surgimento das primeiras companhias brasileiras com propriedade mais dispersa. Essa mudança na estrutura acionária de algumas companhias listadas acrescentou complexidade substancial às discussões sobre o tema no país. (SILVEIRA, 2010, p. 182).

A adoção de práticas de GC contribui para a resolução do conflito de agência através da implantação de políticas, normas e diretrizes que também auxiliam a gestão da organização e o alcance dos resultados almejados nos seus planos estratégicos.

Quadro 5 – Principais características dos modelos de GC no Brasil

Quadro 5 – P	rincipais características dos modeios de	GC 110 DI aSII
Dimensão de	Modelo Tradicional de Governança	Modelo Emergente de Governança
Governança		
Estrutura de	• Maioria de empresas sob controle	 Maior peso de empresas sob o
Propriedade	familiar, mesmo entre as grandes	controle compartilhado, com diminuição
'	companhias listadas em bolsa;	da proporção de empresas familiares;
	 alta concentração das ações 	 maior difusão da base acionária, com
	ordinárias em posse de acionistas	presença de companhias sob controle
	controladores;	minoritário ou mesmo gerencial;
		 emissão exclusiva de ações com
	ordinárias em posse de acionistas	direito a voto;
	controladores;	 simplificação das estruturas
		societárias, com maior especialização
	·	das empresas;
		• concessão voluntária de tag along
		além das exigências legais com algo
		mais difundido;
		 busca por outros mecanismos para
	•	assegurar a manutenção do controle de
	exigências legais.	fato da companhia, com o surgimento
		das <i>poison pills</i> ^[23] brasileiras.
Conselho de		Definição mais clara dos diferentes
administração		papéis e limites entre conselho, diretoria
	· · ·	e acionistas;
		• maior proporção de conselheiros
		independentes, porém quase sempre
	por conselheiros externos, porém não	
	independentes;	maior difusão do conceito de pessoas
		distintas ocupando os cargos de diretor
	ocupando os cargos de diretor	presidente e presidente do conselho

_

²³ "Trata-se de um mecanismo para impedir ou evitar as tentativas de tomada hostil de controle ("hostile takeover") de companhias abertas, que foi criado na década de oitenta [do século XX] nos Estados Unidos por Martin Lipton, um dos sócios fundadores do escritório de advocacia norteamericano Watchell, Lipton, Rosen & Katz e renomado especialista em fusões e aquisições ("mergers and acquisitions" ou m&a). Esse mecanismo passou a ser denominado sarcasticamente de "poison pills" (pílulas envenenadas), sendo também conhecido como "shark repellent" (repelente para tubarão), "porcupine provisions" (disposições porco-espinho) ou "shareholder rights plan" (plano de proteção aos direitos do acionista), e foi desenvolvido por Lipton em duas operações que ocorreram no Texas em 1982. No primeiro caso, a empresa General American Oil defendia-se contra o ataque de T. Boone Pickens, um temido e aventureiro "caçador" corporativo, que pretendia assumir o controle dessa companhia. Na ocasião, Litpton recomendou à Diretoria da companhia que estrategicamente diluísse a aquisição de Pickens, inundando o mercado com a emissão de novas ações. Todavia, sua orientação não foi seguida [sic] mas a companhia acabou sendo vendida para outro interessado, que apareceu no último instante e apresentou a proposta vencedora. No segundo caso, Lipton aconselhou a El Paso Company a defender-se, ameaçando o comprador hostil com a utilização da "poison pill" e, dessa forma, a El Paso conseguiu negociar sua venda de maneira bastante vantajosa para a companhia". Informações encontradas em: STUBER, Walter. A posição da CVM em relação às "poison pills" das companhias abertas (Parte I). Disponível em: http://www.acionista.com.br/mercado/artigos_mercado/200509_walter_stuber.htm. Acesso em: 28 ago. 2012.

Dimensão de	Modelo Tradicional de Governança	Modelo Emergente de Governança
Governança		
	presidente e presidente do conselho em cerca de 2/3 das empresas; • ausência de mecanismos para avaliação formal de desempenho dos conselhos de administração e dos executivos principais; • inexistência de planos de sucessão formal para os executivos principais; • remuneração dos conselheiros eminentemente fixa, não significa e não se relacionada ao desempenho da companhia; • baixo nível de formalismo no funcionamento dos conselhos com ausência de comitês do conselho e documentos de governança como regimentos internos, entre outros; • em muitos casos, conselhos estruturados apenas como forma de satisfazer as exigências legais em vez	(cerca de 90% das companhias com tal prática) • criação gradual de mecanismos para avaliação de desempenho do conselho como órgão e do executivo principal. Avaliação de desempenho individual dos conselheiros ainda inexistentes; • baixa proporção de empresas com planos formais de sucessão dos executivos principais; • aumento da remuneração dos conselheiros e criação de mecanismos mais elaborados visando alinhá-la ao desempenho da companhia; • maior formalização do funcionamento dos conselhos, com instalação de comitês específicos e elaboração de documentos de governança; • conselhos mais ativos, porém ainda sujeitos as preferências dos acionistas
	de proporcionar os necessários pesos e	controladores e/ou executivo principal.
	contrapesos para os executivos da	
	companhia.	
Acesso e	• Websites de relações com investidores	 Aprimoramento substancial da
conteúdo as	(RI) geralmente pobres, com baixo nível	qualidade dos websites de RI, em alguns
informações	de informação além das exigências	casos constituindo verdadeiros portais
corporativas	legais; • informações praticamente nulas sobre	interativos com informações em tempo real;
	a forma de remuneração dos executivos e conselheiros, incluindo montantes e sistemas de remuneração variável; • baixo nível de informações sobre	 diminuição da escassez de informações acerca dos pacotes de remuneração dos administradores devido a mudança na regulação;
		maior divulgação das transações com martes, relacionados, deserrentes, de
	incluindo ausência de regras a fim de assegurar condições de mercado em	partes relacionadas decorrentes de mudanças na regulação. Entretanto,
	tais operações;	definição de políticas e regras claras
	_	para tais operações ainda incipientes;
	substanciais sobre as políticas e praticas para gerenciamento dos riscos corporativos; • poucas informações para investidores	estabelecimento de processos formais para gerenciamento dos riscos
		aprimoramento substancial das
	governança corporativa da companhia e	· ·
	das práticas adotadas;	de governança adotadas aos
	baixo nível de informação sobre o desampanha financias de companhia	investidores externos, com divulgação de
	desempenho financeiro da companhia,	documentos de governança;
	com baixa divulgação de métricas como o lucro econômico criado ou destruído	 manutenção da baixa proporção de empresas divulgando métricas de
	no período.	desempenho como seu valor econômico
	,	criado ou destruído no período.

Fonte: Silveira (2010).

2.2 GESTÃO DE PROCESSOS

2.2.1 A evolução da gestão de processos

A Administração Científica, no final do século XIX e no princípio do século XX, baseava-se no pressuposto de que o comportamento no trabalho podia ser objeto de engenharia, projetado de acordo com os princípios de racionalidade e eficiência. O principal apóstolo desta revolução foi Frederick Winslow Taylor (DAVENPORT, 1994), que evolucionou a indústria com o estudo sobre "tempos e movimentos" e a forma mecanicista de organizar os processos. Taylor é considerado, por vários teóricos, o precursor da Administração Científica, propondo, para tanto, a utilização do método científico cartesiano²⁴ na Administração de Empresas. Seu foco era a eficiência e eficácia operacional na Administração Industrial.

Para Davenport (1994), a Administração Científica de Taylor pode ser considerada como sendo a primeira onda²⁵ da gestão de processos. Muitos dos conceitos de Taylor servem como base para os princípios de modelagem de processos e, quase um século depois, continuam sendo usados como pressupostos nas organizações.

A segunda veio com a reengenharia dos americanos Michael Hammer e James Champy (1994), a qual está embasada na ideia de que era possível melhorar muito o desempenho das empresas por meio de mudanças extremas nas operações. A popularização desse conceito disseminou-se durante a década de 90 do século passado, assim como outras técnicas de melhorias de processos e *workflows*²⁶ centrados em documentos. De acordo com Rui Branco (2008, p. 123), ao contrário do que tinha acontecido com muitas das metodologias de Gestão da Qualidade, os

²⁵ Sabe-se que o primeiro teórico a usar o conceito de "onda" e colocá-lo em uma ordem cronológica foi Alvin Toffler, em 1985, na sua obra intitulada de *A terceira onda*, a qual foi publicada pela editora Record em São Paulo. Davenport o faz seguindo a mesma lógica do seu precursor.

²⁴ O método científico cartesiano, cujo mentor é René Descarte, baseia-se principalmente na concepção mecânica da natureza e do homem, ou seja, na concepção de que tudo e todos podem ser divididos em partes cada vez menores as quais podem ser analisadas e estudadas separadamente e que (para usar a frase clássica) "para compreender o todo, basta compreender as partes".

Workflow (=Fluxo de Trabalho) é a sequência de passos necessários para que se possa atingir a automação de processos de negócio, de acordo com um conjunto de regras definidas, envolvendo a noção de processos, permitindo que estes possam ser transmitidos de uma pessoa para outra de acordo com algumas regras pré-estabelecidas.

primeiros exemplos da sua aplicação são oriundos dos Estados Unidos da América e não do Japão.

Smith e Fingar (2007) descrevem o *Business Process Management* (BPM) como sendo a terceira onda da gestão e processos de negócio. Trata-se de um modelo o qual possibilita que organizações e colaboradores criem e otimizem processos em tempo real. Através de metodologias ágeis, cadeias de valor poderiam ser monitoradas e continuamente melhoradas. Essa onda não é reengenharia de processos de negócio, integração de aplicações ou gestão de *workflow*; é uma síntese e também uma extensão destas técnicas num modelo unificado e coeso.

A descoberta de maneiras inovadoras de melhorar processos de negócio é um caminho reconhecido para a agilidade da organização e para a vantagem competitiva. Os dirigentes das empresas procuram novas maneiras de reestruturar seus trabalhos e melhorar o negócio. Contudo, constantemente se deparam com a dificuldade de implementar e gerenciar, de modo prático e contínuo, o ciclo de vida completo de projeto de um processo e sua execução.

Observa-se que Smith e Fingar (2003) destacaram que várias iniciativas foram experimentadas para alcançar as melhorias de processo almejadas pelas empresas, entretanto, o que se tem observado é que grande parte dessas não alcançou os resultados desejados. Estudos indicam índices em torno de setenta a oitenta por cento de insucesso neste tipo de empreendimentos. Complementa-se ainda que, ao longo do tempo, modelos mostram deficiências em formalismo e que igualmente falta uma linguagem padronizada para representação e mapeamento dos processos. Esses fatores constituem uma realidade na área de negócios.

2.2.2 Os conceitos

Por processos, Davenport (1994, p. 7) entende que é "[...] uma ordenação específica de atividades de trabalho no tempo e no espaço, com começo, um fim, [sic] e [sic] inputs [sic] e outputs [sic] claramente identificados: uma estrutura para a ação". Dessa forma, Araújo (2011, p. 25) destaca a referência atrelada ao termo como sendo "uma sequência de atividades que segue um cronograma preestabelecido,

em que os recursos envolvidos e o ponto almejado se apresentam de forma simples e nítida". Sabe-se que tal ordenação tem a finalidade de atender e suplantar as necessidades e as expectativas dos clientes externos e internos da organização. Assim, esta sequência deve atender a esses clientes internos e extrapolar, de forma positiva, suas expectativas, indo além do necessário e do esperado de um determinado serviço ou bem físico.

Outra forma de apresentar esse termo é fornecida por Gonçalves (2000, p. 7), o qual afirma:

Não existe um produto ou um serviço oferecido por uma empresa sem um processo empresarial. Da mesma forma, não faz sentido existir um processo empresarial que não ofereça um produto ou um serviço. [...] processo é qualquer atividade ou conjunto de atividades que toma um *input* (entrada), adiciona valor a ele e fornece um *output* (saída) a um cliente específico.

Assim, observa-se que, além das atividades sequenciais, o processo contempla etapas bem definidas, as quais são: entrada, transformação e saída.

Araújo (2011, p. 26) aponta outro aspecto importante na interpretação do que vem a ser a amplitude do conceito de processos, uma vez que esse "consiste num conjunto de recursos — humanos e materiais — dedicados às atividades necessárias à produção de um resultado final específico, independentemente de relacionamento hierárquico". Dessa maneira, salienta-se a ausência de relação direta entre as relações hierárquicas e os processos, na medida em que este fator termina por demonstrar o espírito de equipe que deve ser desenvolvido nesse tipo de atividades, entendidas como sendo constituídas do "conjunto de instruções (conhecidas como procedimentos, normas e regras), mão de obra e tecnologias cujo objetivo, a fim de atender aos objetivos de sua função dentro da organização." (CRUZ apud ARAÚJO, 2011, p. 25).

Dessa forma, pode-se afirmar que "as atividades referem-se às tarefas executadas por pessoas ou máquinas com o intuito de transformar um insumo num produto que deverá sofrer transformação por outra atividade e assim sucessivamente, compondo um processo." (ARAÚJO, 2011, p. 26).

Sob a ótica de Hammer e Champy (1994, s.p) ²⁷, o processo é o desenvolvimento de novas técnicas as quais permitem que as empresas sobrevivam, ou mesmo prosperem, num clima competitivo cada vez mais acirrado, ou ainda pode ser entendido como sendo "[...] um conjunto de atividades que, tomadas conjuntamente, produzem um resultado de valor para o cliente [...]". (HAMMER; CHAMPY, 1994, s.p).

Lacombe (2009, p. 498) apresenta alguns conceitos para processos voltados para a Administração, os quais são:

1 conjunto de atividades, com um ou mais tipos de entrada, as quais criam uma saída de valor para o cliente [...] 2 conjunto de ações relacionadas que, a partir de insumos, produzem resultados úteis para a organização [...] 3 Ordenação das atividades de trabalho no tempo e no espaço, com um começo, um fim e *inputs* e *outputs* claramente identificados e quase sempre atravessando as fronteiras das unidades organizacionais [...] [e] 4 conjunto de atividades realizadas em uma sequência lógica e que gera um resultado que tem valor para os clientes [...]

De acordo com Cruz (apud ARAÚJO, 2011, p. 26), as atividades podem ser subdivididas em: ativas e latentes. As primeiras possuem duas categorizações, as quais são denominadas: de primárias, que são ligadas às operações de produção; e de secundárias, responsáveis pela realização do trabalho de apoio. As segundas, não ocorrem todos os dias, bem como sofrem classificações, sendo denominadas de: internas, quando ocorrem dentro dos limites da organização; e de externas, ao incorrerem fora dos limites organizacionais.

Este modelo de gestão "implica uma ênfase grande na melhoria da forma pela qual o trabalho é realizado, em contraste com o enfoque apenas no próprio produto ou serviço oferecidos aos clientes" (MARANHÃO; MACIEIRA apud ARAÚJO, 2011, p. 26). Assim, pode-se afirmar que consiste numa gestão em que os processos, ou atividades sequenciais, são priorizados. Nesse sentido, cabe ainda destacar a peculiaridade forte e inovadora deste modelo uma vez que apresenta uma

_

²⁷ Excerto retirado da *Introdução* do livro, *Reengenharia: revolucionando a empresa em função dos clientes, da concorrência e das grandes mudanças da gerência*, de autoria de Hammer e Champy, no qual não há menção ao número da página.

[...] visão horizontal dos processos gerenciais em detrimento da visão vertical tradicional. A visão horizontal permite verificar como a organização de fato agrega valor ao cliente, como os produtos e serviços são gerados, de que forma o trabalho é realmente feito e como o fluxo de informações e materiais acontece no tempo. [...] A visão horizontal das organizações permite também a identificação dos principais processos interfuncionais e seu gerenciamento. Afinal, o cliente não quer saber como está organizada a diretoria de operações ou a diretoria técnica de seu fornecedor. Ele que saber como vai ser atendido, qual a qualidade final do produto ou serviço, qual o prazo de entrega. (ALBUQUERQUE; ROCHA apud ARAÚJO, 2011, p. 26-27).

Contudo, conforme elucidam Smith e Fingar (2003), a gestão de processos não é uma forma de automação e nem uma nova moda na teoria das organizações. Pelo contrário, esse modelo administrativo tem como objetivo investigar o que é feito pela empresa, de modo a desenvolver formas de otimização deste trabalho, traduzidas diretamente para a operação. Resumidamente, pode-se afirmar que se trata de um processo de averiguação em que a prioridade é fornecida à forma como as atividades são empreendidas, visando-se sempre a otimização dos processos.

Destarte, salienta-se que "a administração de processos deve ser um procedimento contínuo e acumulativo de repensar e de redesenho do negócio e de todas as suas partes ou atividades integrantes" (OLIVEIRA apud ARAÚJO, 2011, p. 26-27), de modo a usar as tecnologias de gestão organizacional, como se pode citar a reengenharia, a gestão pela qualidade total ou o próprio *benchmarking*.

2.2.3 Reengenharia de Processos

Para efeitos deste trabalho, centrou-se a atenção na segunda onda, mencionada anteriormente, a qual versa sobre a Reengenharia de Processos. Antes de partir para a conceituação dessa, faz-se necessário entender o cenário que demandou a sua gênese.

2.2.3.1 Origem

A Reengenharia de Processos (RP) apareceu como uma espécie de antídoto para a grave crise que, no fim do século XX, colocava em risco a sobrevivência das

organizações. Hammer e Champy (1994) apontam essa como uma "crise de modelo", isto é, o modelo adotado, até então, o qual terminava por garantir o sucesso das companhias, estava ultrapassado por uma série de aspectos. Este processo socioeconômico observado por Adam Smith, face às demandas da época, era o paradigma que se embasava no princípio da divisão do trabalho.

Araújo (2011, p. 258) afirma:

Esse princípio propôs, quando de seu aparecimento, a especialização do trabalho como método de incremento da produtividade. Em tempos de pós-Revolução Industrial, as vantagens advindas de sua aplicação eram óbvias. Aumentava-se, pela divisão da linha de montagem de um produto em várias partes e pelo trabalho repetitivo e especializado dos operários em apenas uma etapa da fabricação a quantidade de produtos finais. Se o mesmo operário desempenhasse a tarefa por completo, advertia Smith, o tempo gasto para se obter o produto final alcançava patamares muito maiores, e a produtividade, portanto, reduzia.

Entretanto, sabe-se que o avanço daquele processo não foi refletido apenas no período referente aos anos da Revolução Industrial. Devido ao cenário mundial, presenciado entre os anos de 1950 e de 1960, o princípio da divisão do trabalho foi usado de forma mais incisiva. Esse fato deu-se porque, no citado período, um aumento de demanda considerável surpreendeu as organizações, tendo como consequência, a necessidade de se investir na ampliação dos índices de produtividade organizacional. Araújo (2011, p. 258) aponta que

A maior preocupação dos gestores, portanto, era garantir a expansão da capacidade de produzir de suas organizações. É lógico, assim, que o princípio da divisão do trabalho fosse perfeitamente aplicável às necessidades do referido lapso temporal, já que permitia, com seus fundamentos, justamente o aumento da produtividade graças à especialização. A fragmentação excessiva das tarefas a serem desempenhadas tornou-se, dessa forma, uma regra.

Observa-se que as empresas, quer seus dirigentes notem ou não, usam o paradigma preconizado por Smith em suas rotinas atuais, podendo-se resumir os métodos de trabalho adotados hodiernamente às bases conceituais desenvolvidas por esse teórico.

Araújo (2011, p. 258-259) advoga que se pode

[...] arriscar a dizer que seus fundamentos representam os alicerces de 200 anos de tradição administrativa com a qual temos profunda dificuldade de romper, devido à plena aceitação de suas premissas perpetuadas no tempo e reafirmadas nos anos 50 e 60 [do século passado]. Os efeitos prejudiciais de nossa submissão a este credo gerencial levam-no à perda de sensibilidade com relação a fatores importantes e cruciais para o bom desempenho organizacional. Nossa cegueira paradigmática é o que a reengenharia questiona, procurando desanuviar nossos cansados olhos administrativos com perspectivas de eficiência para além da simplória receita de compartimentação.

O ideal de lucratividade passado, dessa forma, se mostrou insuficiente em si mesma na concretização dos objetivos organizacionais, migrando para um novo modelo. São, por Hammer e Champy (1994, p. 10-19), apontados três fatores como determinantes na disseminação desta nova realidade, que são:

- clientes exigentes, conscientes dos seus direitos, cada vez mais segmentados e dotados de mais poder e controle nas suas relações com as empresas;
- concorrência acirrada e que assume díspares formas; e
- mudanças, as quais se tornaram um constante e que são ditadas num ritmo muito superior a qualquer outra época da história humana.

Davenport (1994, p. 1) reforça essas ideias ao afirmar que

Frente à intensa concorrência e outras pressões econômicas sobre as grandes organizações na década de 1990, as iniciativas de melhoria de qualidade e de melhoria contínua e paulatina de processos, embora sejam essenciais, já não bastarão. As metas de uma melhoria anual de 5 a 10% em todos os processos empresariais devem dar lugar aos esforços para atingir níveis de melhorias de 50%, 100%, ou até mais, nuns poucos processos-chave. As empresas têm de buscar hoje não níveis fracionais de melhorias, mas sim níveis multiplicativos — 10X e não 10%. Esses níveis radicais de transformação exigem instrumentos novos e poderosos que facilitarão a reconfiguração fundamental do trabalho.

Cria-se assim uma conjuntura organizacional que demanda um novo modelo de gestão, o qual foi intitulado de Reengenharia de Processos e que precisa ser entendido para efeitos deste estudo.

2.2.3.2 Conceito e operacionalização

Faz-se necessário, para se entender a Reengenharia de Processos, empreender um levantamento dos principais conceitos imputados a essa pelos mais diversos teóricos que se estudaram essa temática.

Iniciar-se-á pela visão de Araújo (2011, p. 257), o qual afirma que a RP

[...] talvez seja a mais dramática, [sic] e por isso mesmo a mais discutida, de todas as tecnologias postas à disposição dos gerentes (ou gestores). Concebida dentro de um contexto de crise para as organizações, propunha a inovação e o desapego às tradicionais formas de gestão organizacional que ainda imperam nos meios empresariais.

Cabe destacar, entretanto, que se sabe que Michael Hammer e James Champy foram os responsáveis pela formulação de suas bases conceituais originais, seguidos, posteriormente, por muitos outros teóricos os quais "encontraram na tecnologia a força necessária para impulsionar organizações que não mais conseguiam responder às pressões competitivas do mercado" (ARAÚJO, 2011, p. 257).

Apesar de muito criticada, Araújo (2011, p. 257) defende que a reengenharia é

[...] uma tecnologia válida de trabalho para gerentes, qualquer gerente (ou gestor), consultores e profissionais de administração em geral, na medida em que seus pressupostos alertam a organização quanto à essencialidade de uma abordagem racional e analítica sobre a verdadeira unidade capaz de agregar valor real para o cliente: o processo de trabalho.

Para os precussores da RP, Hammer e Champy (1994, p. 22), essa é "o repensar fundamental e a reestrutura radical dos processos empresariais que visam alcançar drásticas melhorias em indicadores críticos e contemporâneos de desempenho, tais como custos, qualidade, atendimento e velocidade".

Portanto, pode-se afirmar que a RP é um sistema administrativo utilizado pelas organizações para se manterem competitivas no mercado, nos quais atuam e

alcançarem as suas metas, reformulando o seu modo de fazer seus negócios, suas atividades, tarefas e processos. Para Stair e Reynolds (2002, p. 39), essa deve ser entendida como "redesenho de processos, envolve a readequação dos processos empresariais, estruturas organizacionais, sistemas de informação e valores da organização objetivando uma guinada nos resultados dos negócios da organização".

Percebe-se que a RP termina por modificar o processo empresarial, ensejando a esse modificações importantes na estrutura e nos valores organizacionais, bem como nos sistemas de informação presentes nas empresas. Portanto, pode-se afirmar que a reengenharia assumia talvez o princípio de se fazer mais e possivelmente diferente, do que se realizava anteriormente, por menos. Todavia, essa transformação origina resistências nos funcionários²⁸ que já se consolidaram numa forma de trabalho. Nisso, reside a grande dificuldade para a companhia: impedir o aparecimento dessas resistências e fazer com que esses colaboradores compreendam as vantagens para todos desta nova forma de gestão.

Davenport (1994, p. 1-2), por sua vez, não define a RP, mas advoga que essa

[...] combina a noção de uma visão processual da atividade com a aplicação da reengenharia aos processos-chave. O que há de novo e característico nessa combinação é o enorme potencial de ajuda de que qualquer organização precisa para obter reduções importantes no custo ou no tempo de realização do processo, ou importantes melhorias de qualidade, flexibilidade, níveis de atendimento ou outros objetivos empresariais.

Como se pode observar, há uma focalização no aumento da eficiência dos processos e na obtenção de mais-valias a curto prazo, implicando em melhorias em três níveis a destacar: redução de custos, redução de tempo e melhoria da qualidade dos serviços. Os princípios básicos desta "filosofia" de gestão passam por reinventar e não evoluir, através do desenvolvimento de processos que promovam o "corte" com a organização existente.

-

²⁸ A utilização dos termos 'empregado', 'funcionário' e 'colaborador', para efeitos deste trabalho, serão usados como sinônimos.

Entre outros aspectos, nota-se que essa abordagem implicaria em questionar toda a forma de trabalhar da corporação, com a redefinição total dos processos numa ruptura com as práticas do passado.

Cabe uma distinção de cunho terminológico, aquela a ser empreendida entre reengenharia de negócios e reengenharia de processos, ambas expressões utilizadas contemporaneamente e que podem imputar equívocos teóricos. Gonçalves (1994, p. 26) afirma que

Embora ambas se proponham a trazer ganhos dramáticos e reformulações radicais, a reengenharia de negócios começa pela discussão da própria definição do negócio da empresa. A reengenharia de processos, por sua vez, subordina sua análise à estratégia vigente da empresa e, de certa maneira, começa sua intervenção a partir desse ponto.

Então, precisa-se entender com a RP é colocada em prática. De forma bem geral, a metodologia da implementação de processos deste tipo de reengenharia foi descrita por Davenport (1994), sendo a seguinte:

- 1° passo: identificar os processos para reengenharia, ou seja, deve-se selecionar o processo o qual passará pela reengenharia;
- 2° passo: apontar os instrumentos de mudança, isto é, identificar os recursos tecnológicos e humanos que podem apoiar a mudança;
- 3° passo: alinhar os atributos e objetivos do processo com a estratégia da organização;
- 4° passo: entender e medir os processos existentes, ou seja, conhecer como funciona o processo (fluxo, medidas, objetivos, atributos, problemas e melhorias);
- 5° passo: planejar e construir um protótipo de novo processo e organização, isto é, desenvolver e implantar o novo processo (discutir alternativas; avaliar possibilidade de execução; riscos e vantagens das alternativas; seleção de uma alternativa; prototipagem do novo processo; desenvolvimento de uma estratégia de migração; implementação de novas estruturas e sistemas).

Gonçalves (1994, p. 25) ainda defende que o escopo do processo de reengenharia define-se basicamente em duas dimensões, a saber: a abrangência e a profundidade. A primeira é entendida "[...] em termos de amplitude horizontal com

relação à estrutura da empresa. Pode ir de uma única função organizacional até abranger toda uma unidade de negócio". Enquanto que a segunda versa sobre o "[...] grau de intensidade das alterações nos seis principais elementos organizacionais: papéis e responsabilidades; mensuração de resultados e incentivos; estrutura organizacional; tecnologia da informação; valores compartilhados e habilidades".

Por fim, salienta-se que é notório que o legado da reengenharia de processos são os princípios preconizados por essa abordagem à gestão, os quais estão ainda presentes em muitas das metodologias de melhoria da qualidade e de gerenciamento de processos de negócios.

2.3 CENTROS DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS (CSC)

O modelo de Centro de Serviços Compartilhado busca consolidar atividades transacionais²⁹ das unidades de negócio numa estrutura central, visando reduções de custos em decorrência da eliminação de duplicidade de funções, da padronização dos processos e dos ganhos de escala. Dessa forma, uma estrutura de CSC opera processos com pouca variabilidade comuns a várias unidade de negócio e que podem ser padronizados. No entanto, pretende-se demonstrar, neste trabalho, que algumas áreas da Petrobras são mais aderentes a uma estrutura voltada para o compartilhamento de atividades, como é o caso da área Financeira, principalmente, a Tributária. Este campo empresarial, em específico, preconiza atividades que requerem um elevado nível de alinhamento dos entendimentos legais, assim como de conformidade dos processos de execução que atendem às demandas tributárias reguladas e impostas pelo fisco. Por isso, a importância estratégica em concentrar a coordenação de todos os recursos desta área, respeitando um modelo de governança da companhia e compreendendo processos bem definidos.

O compartilhamento de serviços constitui um movimento que está sendo observado no mercado mundial desde a década de 1980, quando se acelerou a centralização

-

²⁹ Atividades transacionais são aquelas com pouca variabilidade entre cada execução (portanto, mais repetíveis), ou seja, são rígidas, permitindo poucas exceções, as quais são todas pré-definidas, mapeadas e tratadas em tempo de desenho do processo.

de serviços de retarguarda (ou seja, administrativos), associados às áreas Financeiras, de Recursos Humanos e de Serviços de Tecnologia da Informação (DELOITTE, 2008). Com isso, a empresa torna-se mais competitiva e a competitividade é um dos grandes temas em debate quando se discute o sucesso no ambiente empresarial.

Nos últimos anos, questões como diferenciação e otimização de custos e processos operacionais, os quais visam a melhoria no desenvolvimento de trabalhos que não constituem a atividade-fim do negócio, tem sido foco de grande atenção das empresas. Entre as soluções adotadas para a consolidação dos modelos de gestão, principalmente os que buscam maior organização, padronização e controle das atividades, estão os denominados Centros de Serviços Compartilhados.

Conhecidos como um modelo de organização de processos operacionais pelo qual uma área da empresa presta serviços, a partir de um mesmo ponto de atendimento, para várias unidades ou departamentos da corporação, os CSC tornaram-se meios que possibilitam a otimização de recursos e integração de tecnologias, processos e pessoas e, sobretudo, como um mecanismo importante na geração de valor aos stakeholders.

Para Quinn, Cooke e Kris (apud MARTINS; AMARAL, 1995, p. 164), Serviços Compartilhados (oriundo da expressão originária da língua inglesa *Shared Services*) é a prática em que unidades de negócios de empresas decidem compartilhar um conjunto de serviços ao invés de tê-lo como uma série de funções de apoio duplicadas dentro da própria organização.

Schulman et al (apud BERDEJO, 2009, p. 77) definem os serviços compartilhados como a concentração de recursos da empresa atuando com atividades, antes espalhadas através da organização, a fim de servir a múltiplos parceiros internos, a baixo custo e com alto nível de serviços, com o objetivo comum de atender os clientes externos e acrescentar valor à empresa.

A medida que as organizações crescem, a carga administrativa e burocrática aumentam. Segundo Porter (apud MARTINS; AMARAL, 1995, p. 160), as atividades

de uma empresa se enquadram em nove categorias genéricas agrupadas em atividades primárias e atividades de apoio. As primárias são as que estão diretamente relacionadas com o produto: logística de entrada de insumos e matérias-primas, operações, logística de saída dos produtos, marketing, vendas e serviços pós venda. As atividades de apoio são provedoras do suporte necessário à execução das atividades primárias: compras de bens e serviços, gestão de recursos humanos, desenvolvimento de tecnologia e a infraestrutura da empresa que envolve a alta gerência, a assessoria jurídica a área financeira e contábil.

Os principais atributos que definem um CSC estão resumidos no quadro 6.

Quadro 6 - Os cinco atributos que definem um CSC

Governança	Estrutura organizacional separada com time gerencial exclusivo	
exclusiva	trabalhando no cumprimento dos aspectos operacionais dos	
	serviços corporativos de uma ou mais organizações.	
Processos	Os processos são padronizados e, dessa forma, tornados mais	
padronizados	eficientes.	
Economias de escala	A escala é conseguida através da combinação de processos anteriormente executados de forma individual. Os serviços são os "produtos" da organização. Ninguém nunca pensou antes em contas a pagar, gerenciamento de benefícios ou armazenamento de dados como um produto ou como uma prioridade real. Se isso estiver dentro de cada unidade de negócio, financeira, ou de recursos humanos, ou mesmo TI, é sempre um a mais na competição pela atenção dos gerentes. Mas, na organização de serviços compartilhados, é o foco principal.	
Foco no cliente	A cultura de entrega de serviço está enraizada no CSC. Os recursos são comprometidos para um gerente-chave de contas, sendo monitorado por indicadores de desempenho e pelo cumprimento dos acordos de níveis de serviço – Service Level Agreement (SLA).	
Processos de	Times exclusivos de projeto gerenciando os processos de mudança	
melhoria contínua	para direcionar melhorias tanto em eficiência como nos níveis de serviço. Alavanca os investimentos tecnológicos.	

Fonte: NAO (2007 apud BERDEJO, 2009, p. 78).

Para Aksin e Masini (apud BERDEJO, 2009, p. 79), o compartilhamento de serviços é a estratégia de padronizar, racionalizar e consolidar funções de negócio e processos comuns em uma organização, com o objetivo de melhorar a eficiência e eficácia com redução de custo e melhora da rentabilidade global.

Segundo Quinn, Cooke e Kris (apud MARTINS; AMARAL, 1995, p. 160-161), nas últimas décadas, os processos produtivos foram foco da atenção gerencial com grande ênfase na evolução tecnológica. No entanto, recentemente, as organizações

também têm se voltado para o estudo das atividades de apoio, uma vez que elas representam de 25 a 30% dos custos da produção de uma empresa. Companhias de todos os tamanhos, de vários segmentos de negócios e de vários países tem adotado os CSCs como um mecanismo de racionalização da sua estrutura organizacional na última década.

Quadro 7 - Benefícios potenciais conseguidos através do CSC

Redução de Custos	Atingir economias de escala e altos níveis de eficiência
Nedução de Cusios	através da simplificação e padronização de processos.
Baixo Custo de	A concentração das atividades transacionais espalhadas
Investimento	pela organização na operação de um único CSC torna mais eficiente o uso do capital investido.
Melhores informações e dados	Altos níveis de investimento em tecnologia levam a uma informação gerencial mais confiável, rica e consistente que possibilita mais redução de custo financeiro, como, por exemplo, nas compras.
Serviço ao cliente	A partir de uma única localização, usando uma melhor padronização de processos, é relativamente fácil conseguir entregar serviços dentro de um conjunto documentado de padrões de performance com um foco explícito no cliente.
Perda de foco	A agregação de processos transacionais libera tempo para que os profissionais da área de operação possam focar seu tempo em atividades de valor agregado.
Comparabilidade	A implementação de padrões comuns para toda a organização possibilita uma melhor comparação de performance e processos dentro de uma grande organização.

Fonte: NAO³⁰ (2007 apud BERDEJO, 2009, p. 80).

O relatório da NAO (apud BERDEJO, 2009, p. 79-80), preparado com o objetivo de demonstrar ao governo inglês o potencial uso dos CSCs na máquina administrativa governamental, adiciona que esse Centros trazem benefícios e desafios. Estes estão relacionados ao tamanho e à complexidade das operações. Enquanto que os benefícios potenciais (Quadro 7) não estão relacionados exclusivamente à redução de custo, mas abrangem argumentos sobre a qualidade do serviço e melhoria nas informações.

Quando bem implementados e executados corretamente, os serviços compartilhados impulsionam as operações de uma empresa. Permitem que cada unidade de negócio mantenham o foco nas atividades estratégicas da sua operação,

_

³⁰ NAO – National Audit Office.

enquanto cortam processos desnecessários, ou não estratégicos, e os enviam para o Centro de Serviços Compartilhados.

2.4 GESTÃO DE TRIBUTOS

2.4.1 Origem dos tributos

Ao se estudar sobre a origem dos tributos, nota-se que esses possuem uma gênese longínqua e coincidente com a evolução do homem, ou seja, a criação das primeiras sociedades, o aparecimento dos líderes tribais e dos políticos.

O Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) (2008, p. 20) afirma que "Estudos indicam ter sido voluntária a primeira manifestação tributária, em forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes ou chefes, por seus serviços ou sua atuação em favor da comunidade".

Sabe-se, entretanto, com o passar do tempo, que essas manifestações passaram a ser compulsórias, quando os vencidos de guerra eram forçados a entregar parte ou todos os seus bens aos vencedores, bem como, mais tarde, começa a cobrança pelos chefes de Estado de parte da contribuição dos súditos já sob a forma de tributos.

O documento mais antigo que relata, em seu texto, a cobrança de tributos, na Antiguidade, é uma placa de 2.350 a.C., a qual descreve as reformas realizadas pelo rei Urukagina na cidade-estado de Lagash, uma das cidades mais antigas da Mesopotâmia. Segundo o PNEF (2008, p. 20), "[...] o documento relata a cobrança de impostos extorsivos e leis opressivas, exploração de funcionários corruptos e confisco de bens para o rei".

Os romanos, apesar de respeitarem a liberdade de seus conquistados, cobravam a esses tributos como meio de fortalecer seus exércitos e, consequentemente, sustentar e alargar o seu famoso império. Alguns impostos famosos são apontados pelo PNEF (2008, p. 21):

os sobre importação de mercadoria (o portorium);

- os sobre o consumo geral de qualquer bem (o *marcelum*);
- os pagos pelas províncias anexadas; e
- os pagos pelos cidadãos.

Ainda de acordo com o PNEF (2008), na Idade Média, o Império Romano caiu e foi dividido em vários pedaços de terras, denominados feudos. Dessa forma, na Europa Medieval, perdeu-se a noção de Estado e cada feudo possuía um senhor, oriundo da nobreza. Os camponeses, conhecidos como servos, viviam nos campos e eram obrigados a pagar tributos àqueles senhores na forma de parte de suas colheitas, uma vez que era escassa a circulação de moedas.

Assim, os vassalos³¹ estabeleciam com os seus suseranos uma relação hereditária de dependência (denominada por vassalagem³²) e, em troca de proteção, entre outras obrigações, pagavam impostos. Além disso, os nobres possuíam o direito de vida e de morte sobre seus vassalos, que podiam ser presos ou mortos caso não efetuassem o pagamento devido.

Na Inglaterra, o rei Ricardo Coração de Leão deixou suas terras sendo governadas por um parente, João Sem-Terra, para comandar seus exércitos. Enquanto o rei estava na guerra, seu substituto aproveitou para formar seu próprio exército e cobrar duas vezes mais tributos. Essa cobrança abusiva provocou a revolta dos nobres e, em 15 de junho de 1215, João foi obrigado a assinar a Magna Carta, um tratado de direitos, mas principalmente de deveres, do monarca para com os seus súditos, tornando-se a primeira limitação legal ao poder dos reis na instituição de tributos.

Na Idade Moderna, os feudos foram transformados em reinos. Esses pequenos reinos foram crescendo e se unindo, dando origem aos Estados Nacionais. Para combater o monopólio árabe-italiano sobre o comércio com o Oriente, o restante da Europa, empreendeu uma busca por uma nova rota comercial através do oceano Atlântico. Para isso, eram necessárias esquadras de caravelas e somente um rei, fortalecido com a criação dos Estados Nacionais e a possibilidade de cobrança de

³¹ Vassalo era a denominação fornecida ao servo; e suserano era a dada ao senhor feudal.

³² A relação de vassalagem era constituída da seguinte maneira: o suserano oferecia terras à proteção de um vassalo, e este as recebia estando na obrigação de cuidá-las e de auxiliar ao seu suserano com trabalho, em guerras e pagamento de impostos.

tributos dos seus súditos, poderia acumular ouro e prata suficientes para tamanho financiamento. Por isso, nesta época, generalizou-se a cobrança de tributos em moeda.

Já na Idade Contemporânea, ocorreu a Revolução Francesa, um dos fatores que contribuiu para a sua deflagração foram as constantes majorações tributárias imputadas pelo Estado Nacional da França, de Luís XIV, que, segundo o PNEF (2008, p. 24), possuía como lema: "Quero que o clero reze, que o nobre morra pela pátria e que o povo pague". Nesta época, os Estados Unidos se tornaram independentes da Inglaterra e um dos principais motivos foi a elevada carga de impostos cobrada pela Coroa Britânica.

Várias revoltas importantes ocorridas no Brasil, entre o final do século XVIII e início do século XIX foram inspiradas pelos movimentos citados. Diante disso, urge entender como a tributação é organizada em território nacional.

2.4.2 Histórico da tributação no Brasil

De acordo com o PNEF (2008), o primeiro ônus fiscal pago pelo Brasil à Coroa Portuguesa foi o pau-brasil. Sua extração era permitida mediante o compromisso de que o extrator levantasse fortificações para proteger a costa, iniciasse a colonização e pagasse a quinta parte do produto da venda da madeira, conhecido como o quinto do pau-brasil. Depois, com as Capitanias Hereditárias, o Brasil foi dividido em quinze partes e seus tributos eram seguintes:

- a) Rendas do Real Erário (Portugal)
- monopólio do comércio do pau-brasil, de especiarias e drogas;
- direitos régios cobrados nas alfândegas sobre importação e exportação de mercadorias (em geral 10% do valor);
- quinto (20%) dos metais e pedras preciosas (ouro, cobre, prata, coral, pérola, chumbo, estanho etc.);
- dízimo (10%) do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhidos ou fabricados e um imposto cobrado sobre cada índio tornado escravo.

- b) Rendas do donatário (capitão-mor e governador)
- monopólio das explorações de moedas d'água e de quaisquer outros engenhos;
- direitos de passagem dos rios (barcagem);
- quinto (20%) do produto do pau-brasil, especiarias e drogas;
- dízimo do quinto (2%) dos metais e pedras preciosas que se encontrassem na capitania;
- redízima (ou seja, 10% da dízima, ou ainda 1%) de todas as rendas da Coroa. (PNEF, 2008, p. 27).

Neste período, não existia um sistema tributário ou uma organização fiscal e os tributos eram pagos em mercadorias, em espécie, cobrados pelos "rendeiros" e enviados para Portugal.

De acordo com o Memorial da Receita Federal (2012), "A História institucional do fisco no Brasil começou em 1534 com a criação das Provedorias da Fazenda Nacional".

A moeda adotada pelo Brasil era a portuguesa, o "real" ou o "cruzado", que não era utilizada para pagamento de tributos. Muitas leis foram criadas com a chegada da família real portuguesa. O Príncipe D. João VI, chegando à Bahia, abre os portos do Brasil às nações amigas, permitindo a atividade comercial com outros países e, com isso, o ingresso de produtos estrangeiros, cuja importação, até então, era proibida. No entanto, a mudança da família real trouxe grandes despesas para os cofres públicos, exigindo o aumento dos tributos já existentes e a criação de outros. Somente em 1834, foram estabelecidos os limites e os fundamentos do Direito Tributário Nacional, através da decretação do Ato Adicional³³. Desde então, sucederam-se, nos anos seguintes, as disposições que criaram, alteraram e suprimiram tributos, modificando as competências tributárias.

A República brasileira instaura-se, vislumbrando um cenário peculiar:

³³ Esse ato adicional, proclamado por Lei de doze de agosto de 1834, foi uma modificação à Constituição Brasileira de 1824. È encontrado em: PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Ato Adicional (de 12 de agosto de 1834).** Disponível em: http://www.fernandodannemann.recantodasletras.com.br/visualizar.php?idt=1033609>. Acesso em: 12 mar. 2012.

[...] herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 1930. Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação. [...] (VARSANO, 1996, p. 2).

Igualmente sabe-se que a Constituição³⁴ de 24 de fevereiro de 1891 (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 1891) adotou, sem maiores modificações, a composição do sistema tributário existente ao final do Império. Contudo, tendo em vista a adoção do regime federativo, urgia dotar os estados e municípios de receitas que lhes permitissem a autonomia financeira. Dessa forma, foi adotado o regime de separação de fontes tributárias, sendo discriminados os impostos de competência exclusiva da União, os dos estados e os dos municípios.

Durante todo o período anterior à Carta Magna brasileira de 1934 (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 1934), o imposto de importação manteve-se como a principal fonte de receita da União. Até o início da Primeira Guerra Mundial, terminou sendo responsável por cerca de metade da receita total da União, enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% dessa.

A redução dos fluxos de comércio exterior devido ao conflito obrigou o governo a buscar receita através da tributação de bases domésticas. Cresceu então a importância relativa do imposto de consumo e dos diversos impostos sobre rendimentos, tanto devido ao crescimento da receita destes impostos - definitivo no primeiro caso e temporário no segundo - como à redução da arrecadação do imposto de importação. (VARSANO, 1996, p. 2).

A Constituição de 1934, bem como diversas leis desta época, promoveram importantes modificações na estrutura tributária do Brasil, deixando-o em condições de ingressar na fase seguinte da evolução dos sistemas tributários, naquela em que predominam os impostos internos sobre produtos.

Pode-se observar outra novidade de destaque existente ainda na Constituição de 1934, a qual foi a repartição da receita de impostos entre diferentes esferas de

-

³⁴ De acordo com o PNEF (2008, p. 29), a Constituição Federal "não cria tributo. No entanto, cumpre papel essencial na construção do sistema ao definir as competências tributárias dos entes políticos da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), consagrar os princípios e normas gerais de direito tributário, instituir limitações ao poder de tributar, estabelecer a repartição das receitas tributárias e vinculações compulsórias."

governo. Tanto a União como os estados mantiveram a competência para criar outros impostos, além dos que lhes eram atribuídos privativamente.

Acerca da Constituição de 10 de novembro de 1937 (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 1937), observa-se que pouco modificou o sistema tributário estabelecido pela sua antecessora. Em relação a esta, destaca-se que os estados perderam a competência privativa para tributar o consumo de combustíveis de motor de explosão.

Em outros documentos, um publicado em 1940, a Lei Constitucional nº 3 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1940a), foi vetado aos estados o lançamento de tributos sobre o carvão mineral nacional e sobre combustíveis e lubrificantes líquidos; e outro, a nº 4 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1940b), que incluiu na competência privativa da União o imposto único sobre a produção, o comércio, a distribuição, o consumo, a importação e a exportação de carvão mineral e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem.

Em face das limitações impostas à cobrança do imposto de exportação operada pela Constituição de 1934, o imposto de vendas e consignações transforma-se rapidamente na principal fonte de receita estadual correspondendo, no início da década de 1940, a cerca de 45% da receita tributária dos estados, enquanto a participação do imposto de exportação caía para pouco mais que 10%. Enquanto que em 1946, aquele imposto torna-se responsável por cerca de 60% da receita tributária estadual.

Quanto à composição da receita tributária federal, o imposto de importação permaneceu como a mais importante fonte de receita até o final da década de 30 do século XX, quando foi superado pelo imposto de consumo. Em virtude da Segunda Guerra Mundial, sua participação no total da receita federal reduziu-se bruscamente em 1942. Observa-se que igualmente, no emblemático ano de 1946, este imposto tornou-se responsável por aproximadamente 40% da receita tributária da União.

Varsano (1996, p. 5) afirma que, com isso, "O Brasil ingressa na fase em que a tributação explora principalmente bases domésticas ao mesmo tempo em que começava um processo de desenvolvimento industrial sustentado".

Cabe destacar, entretanto, que os estados já haviam perdido, em 1940, o direito de tributar os combustíveis.

A Constituição de 18 de setembro de 1946 (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 1946) termina por trazer poucas modificações no que concerne ao elenco de tributos utilizados no país e que embora não tenha promovido uma reforma da estrutura tributária, essa ainda modifica profundamente a discriminação de rendas entre as esferas do governo, institucionalizando um sistema de transferências de impostos.

Cabe notar que a criação das transferências foi acompanhada por restrições à utilização dos recursos: as transferências de imposto único foram vinculadas ao desenvolvimento do sistema de transporte e a empreendimentos relacionados com a indústria de petróleo, enquanto pelo menos metade dos recursos do IR^[35] recebidos pelos municípios deveria ser aplicada em benefícios de ordem rural (obras ou serviços cujo objetivo fosse melhorar as condições econômicas, sociais, sanitárias ou culturais das populações das zonas rurais). (VASANO, 1996, p. 6).

Varsano (1996, p. 6) assevera que "A reforma tributária, reclamada por muitos desde o final da década de 40 do século passado, é preparada e posta em prática entre 1963 e 1966".

A partir da década de 50 do século passado, o governo brasileiro comandou um esforco de desenvolvimento industrial, criando 0 Banco Nacional Desenvolvimento Econômico (BNDE), especificamente em 1952, e buscando atrair capital estrangeiro para o país, através de favores financeiros e cambiais e pela transformação do imposto de importação em instrumento de proteção à indústria doméstica. Em 1959, com a criação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene), tem início o apoio sistemático ao desenvolvimento regional. O apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional gerou um crescimento das despesas que não pode ser acompanhado pelo das receitas. Nessa época, observa-

_

 $^{^{35}}$ IR é a sigla de Imposto de Renda.

se que o sistema tributário mostrava insuficiência até mesmo para manter a carga tributária que vinha conseguindo gerar até então.

Para fazer frente à crise econômica e política que o país atravessava, formava-se uma consciência da necessidade de reorganização de quase todos os setores da vida nacional, de "reformas de base". Varsano (1996, p. 7-8) aponta que,

Neste contexto, a reforma tributária era vista como prioritária não só para resolver o problema orçamentário como para prover os recursos necessários às demais reformas. Reconhecia-se que o passo mais importante seria a reestruturação do aparelho arrecadador. O reaparelhamento do sistema arrecadador era, contudo, considerado insuficiente para resolver a questão tributária, posto que a principal crítica à tributação era a excessiva carga incidente sobre o setor produtivo, tanto devido à cumulatividade do imposto de consumo como ao progressivo aumento do imposto de renda de pessoas jurídicas.

Não só a reforma, reclamada como "inadiável" desde 1947 – apenas um ano após a promulgação da Constituição –, estava madura como havia ideias claras sobre seu rumo:

- a) garantir aumento das receitas fiscais para permitir redução dos déficits do governo;
- b) melhorar a eficiência do aparelho arrecadador;
- c) eliminar os entraves à capitalização das empresas e instituir novos e eficientes estímulos aos investimentos:
- d) rever a legislação referente aos tributos federais, notadamente visando à simplificação e racionalização, e, no caso do imposto de consumo, à correção de sua incidência a fim de "eliminar as superposições relativas aos elementos componentes do produto, transformando-o de fato em imposto sobre o consumo, e não, como atualmente, imposto sobre a produção"; e
- e) rever a discriminação de rendas entre as três esferas de governo, alterando competências quando inapropriadas e condensando o sistema de impostos "eliminando alguns, substituindo outros e unificando diversos".

No final de 1963, foi criada a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda com a tarefa de reorganizar e modernizar a administração fiscal federal.

Após a Revolução de Março de 1964, a reforma tributária adquiriu impulso, posto que, como relata a Comissão, "[...] passou a encontrar menos obstáculos institucionais e políticos, bem assim menos resistência por parte de interesses criados [...]" (Fundação Getúlio Vargas, 1967, p. 172). Um novo sistema tributário foi paulatinamente implantado entre 1964 e 1966, concedendo-se prioridade para as medidas que tanto contribuíssem de imediato para a reabilitação das finanças federais, como atendessem de forma mais emergencial os clamores de alívio tributário dos setores empresariais, que constituíam com a base política de sustentação do regime, assim, a administração fazendária federal foi reorganizada.

Dessa forma, o objetivo fundamental do sistema tributário foi aumentar o nível de esforço fiscal da sociedade de modo que não só se alcançasse o equilíbrio orçamentário como se dispusesse de recursos que pudessem ser dispensados, através de incentivos fiscais à acumulação de capital, para impulsionar o processo de crescimento econômico.

Essa reforma previa, nas palavras de Varsano (1996, p. 10),

[...] que os estados e municípios contassem com recursos suficientes para desempenhar suas funções sem atrapalhar o processo de crescimento, principalmente através da arrecadação do ICM – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias — e de um sistema de transferências intergovernamentais, que garantia receita para as unidades cuja capacidade tributária fosse precária. Para assegurar a não-interferência [sic] das unidades subnacionais na definição e controle do processo de crescimento, o seu grau de autonomia fiscal precisava ser severamente restringido. Assim, o poder concedido aos estados para legislar em matéria relativa ao ICM foi limitado, de modo que o imposto gerasse arrecadação sem que pudesse ser usado como instrumento de política; e os recursos transferidos foram, em parte, vinculados a gastos compatíveis com os objetivos fixados pelo governo central.

Depois de completada essa reforma, os estados sofreram limitações adicionais ao seu poder de tributar.

A despeito da intensa concessão de incentivos fiscais, a carga tributária do país conseguiu se sustentar acima de 25% do PIB até 1978, com a União arrecadando aproximadamente 3/4 do montante de recursos e dispondo, após as transferências

para estados e municípios, de cerca de 2/3 desse. Todavia, desde 1970, tornava-se evidente para o governo que a concessão dos incentivos corroia excessivamente a receita. Para reforçar suas fontes de custeio, o Governo Federal estabeleceu uma contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), a qual marca o ressurgimento do efeito cumulativo na tributação.

Varsano (1996, p. 11) destaca que

Ao encerrar-se a fase do "milagre brasileiro", o sistema tributário já começava a mostrar os primeiros sinais de exaustão. A proliferação dos incentivos fiscais havia enfraquecido a sua capacidade de arrecadar e, a partir de 1975, o sistema praticamente deixou de ser utilizado como instrumento para novas políticas. [...]

No período 1979/83, a despeito da recessão que caracterizou seus anos finais, ainda foi possível – através de frequentes alterações na legislação e pela sustação da criação de novos incentivos e eliminação de alguns já existentes – manter a carga tributária oscilando entre 24,5 e 27% do PIB^[36].

A grande quantidade de alterações processadas na legislação tributária na década de 80 do século XX, quase sempre (como igualmente ocorreu no início da década de 1960), com o objetivo de sustentar o nível da arrecadação que podia ser obtida por um sistema reconhecidamente deficiente, conseguiu evitar que a carga tributária se reduzisse drasticamente a partir de 1984. Entre aquele ano e 1988, manteve-se em nível apenas ligeiramente inferior ao observado até 1983, oscilando entre 23,4 e 24,3%, com exceção de 1986, ano inaugural do Plano Cruzado, em que atingiu 26,5%. Embora o esforço legislativo tenha comprometido a qualidade da tributação, inclusive criando mais um tributo cumulativo, a contribuição para o Fundo de Financiamento Social (Finsocial), e transformando o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) em tributos pouco semelhantes ao que se concebe ser um imposto sobre o valor adicionado, a preservação de seu nível foi essencial para que, num longo período de estagnação da economia e de inflação crescente, o Estado brasileiro não atingisse condição ainda mais precária. Igualmente, a partir de 1984, observa-se um forte processo de desconcentração dos recursos.

³⁶ A sigla PIB significa "produto interno bruto".

Varsano (1996, p. 12) assevera que

Assim, a participação da União no total da receita tributária disponível teve uma queda de quase 10 pontos percentuais entre 1983 e 1988, enquanto sua participação na arrecadação dos três níveis de governo caiu cerca de cinco pontos percentuais no mesmo período. [...]

Foi neste ambiente – mas sem o conhecimento dos dados referentes aos anos mais recentes, que confirmariam a forte desconcentração – que se deu início no 1º trimestre de 1987 ao processo de elaboração da nova Constituição.

O sistema tributário criado pela Constituição de 1988 (SENADO FEDERAL, 1988), ao contrário do originado pela reforma da década de 60 do século passado, o qual foi elaborado por uma equipe técnica em gabinetes, foi fruto de um processo participativo em que os principais atores eram políticos.

Ainda de acordo com a visão de Varsano (1996, p. 13-14), esse salienta

A reação natural a 20 anos de concentração do poder político alçou o fortalecimento da Federação à condição de seu principal objetivo. Tal objetivo exigia, no que diz respeito às finanças públicas, o aumento do grau de autonomia fiscal dos estados e municípios, a desconcentração dos recursos tributários disponíveis e a transferência de encargos da União para aquelas unidades. A ampliação do grau de autonomia fiscal dos estados e municípios resultou de diversas alterações na tributação até então vigente: atribuiu-se competência a cada um dos estados para fixar autonomamente as alíquotas do seu principal imposto, o ICMS^[37] (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), sucessor do ICM; eliminou-se a faculdade, atribuída pela Constituição anterior à União, de conceder isenções de impostos estaduais e municipais; e vedou-se a imposição de condições ou restrições à entrega e ao emprego de recursos distribuídos àquelas unidades.

Em várias áreas de atuação do Estado, a Carta Magna de 1988 estabeleceu atribuições e competências para legislar privativas da União e dos municípios, reservando aos estados as competências que por ela não lhes sejam vedadas.

³⁷ De acordo com a Receita Federal, a sigla ICMS significa Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Em suma, a Constituição de 1988, além de consolidar uma situação de desequilíbrio do setor público, concentrou a insuficiência de recursos na União e não proveu os meios, legais e financeiros, para que houvesse um processo ordenado de descentralização dos encargos. Por isso, tão logo essa foi promulgada, já se reclamava nova reforma do Estado brasileiro.

No período pós-Constituição, o Governo Federal, para enfrentar o seu desequilíbrio fiscal e financeiro crônico, adotou sucessivas medidas para compensar suas perdas, que pioraram a qualidade da tributação e dos serviços prestados. Na área Tributária, aconteceram a criação de novos tributos e elevação das alíquotas dos já existentes.

Com o aumento das obrigações tributárias, o Governo Federal precisava melhorar a qualidade da tributação e dos seus serviços. Por isso, iniciou-se um projeto com a intenção de padronizar as informações que eram prestadas ao fisco, no cumprimento das obrigações acessórias. Desta forma, de acordo o site que fornece informações sobre o Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA, 2012), foram estabelecidos que os "[...] contribuintes usuários de Processamento Eletrônico de Dados estavam obrigados a fornecer às administrações tributárias estaduais, em meio digital, os dados relativos às operações de compra e venda que tenham praticado" (SINTEGRA, 2012). Dessa forma, originou-se Sintegra.

2.4.3 Sintegra e o SPED

O Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (Sintegra) foi empreendido intencionando "dar consistência e propiciar economias de escala a diversas iniciativas de modernização dos sistemas tributários estaduais" (SINTEGRA, 2012), os quais constituem o objeto do Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Estados Brasileiros (PNAFE).

O projeto SINTEGRA iniciou-se com uma fase Piloto, com a participação de um grupo de empresas selecionadas em todas as unidades federadas, e consistiu na entrega mensal do arquivo magnético do Convênio ICMS 57/95 utilizando um validador nacional único que atende à [sic] demandas e particularidades de cada UF. (PÊGAS, 2008, p. 256).

Paulo Pêgas (2008, p. 656) assevera que o Sintegra "consiste num conjunto de procedimentos administrativos e de sistemas computacionais de apoio que foi adotado simultaneamente pelas Administrações Tributárias de todas as Unidades da Federação".

Para os contribuintes, Pêgas (2008, p. 656) aponta que o propósito deste Sistema "[...] é o de simplificar e padronizar as obrigações de fornecimento de informações, em meio magnético, conforme Convênio ICMS 57/95, relativas às operações de compra, venda e prestação de serviços realizados". Enquanto que para os fiscos estaduais, "[...] o objetivo é o de propiciar maior agilidade e confiabilidade ao tratamento das informações recebidas dos contribuintes e à troca de dados entre as unidades da Federação".

Observa-se que os projetos variaram de uma unidade federativa (UF) para outra,

[...] dadas as necessidades locais diferenciadas. O fato porém de que todas as UFs dependem fortemente da arrecadação do ICMS, que tem características semelhantes de uma UF para outra, e de que uma parcela significativa do mesmo provem de operações de compra e venda interestaduais, que caem num terreno de jurisdição conjunta, caracterizando a necessidade de promover iniciativas igualmente conjuntas de aperfeiçoamento do controle exercido sobre as operações interestaduais de compra e venda. Nasceu assim o SINTEGRA. (SINTEGRA, 2012).

Para melhorar a qualidade das informações recebidas,

[...] desenvolveu-se um **Sistema de Acesso aos Cadastros Estaduais** e um **Validador** para verificar a consistência dos dados nos arquivos elaborados de acordo com o leiaute disposto na legislação para os usuários de sistemas eletrônicos de processamento de dados. Os mecanismos para tratamento das informações entregues foram desenvolvidos com soluções comuns aos Fiscos adequado à realidade tecnológica e administrativa de cada unidade federada. As Secretarias de Fazenda que já possuíam a totalidade de seus contribuintes entregando arquivos para seus sistemas distribuíram as informações estaduais para suas congêneres. (SINTEGRA, 2012).

Sabe-se que a empresa participante do Sintegra ainda não está dispensada da remessa de arquivo magnético para as outras UF quando efetuar operações interestaduais, conforme a cláusula nona do Convênio ICMS 57/95 (MINISTÉRIO

FAZENDA, 1995) e suas alterações posteriores. Pêgas (2008, p. 656) também afirma que um dos principais objetivos deste Sistema é justamente minimizar esta geração e remessa de arquivos a tantas UF, de modo que o contribuinte faça apenas uma entrega à sua UF, que se encarregará de repassar às demais, as informações que lhe couberem.

Com o Sintegra, o Governo Federal conseguiu ampliar e padronizar as informações que eram transmitidas pelos contribuintes. Depois de alguns anos, o sucesso desse Sistema incentivou uma nova fase para a tributação, desta vez com a intenção de inserir todos os tributos e suas respectivas obrigações em um único projeto, denominado de Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

A Emenda Constitucional nº 42 (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2003), aprovada em 19 de dezembro de 2003, introduziu o inciso XXII ao art.37 da Constituição Federal, o qual ordena às Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuarem de maneira integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais.

Para atender esse dispositivo Constitucional, foi empreendido, em 2004, o I Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT), que aconteceu em Salvador e no qual se reuniram o Secretário da Receita Federal, os Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, e o representante das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais. Esse evento

[...] teve como objetivo buscar soluções conjuntas nas três esferas de Governo que promovessem maior integração administrativa, padronização e melhor qualidade das informações; racionalização de custos e da carga de trabalho operacional no atendimento; maior eficácia da fiscalização; maior possibilidade de realização de ações fiscais coordenadas e integradas; maior possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre as diversas esferas governamentais; cruzamento de informações em larga escala com dados padronizados e uniformização de procedimentos. (MINISTÉRIO FAZENDA, 2012).

Para responder a esses requisitos, foram sancionados dois protocolos de cooperação técnica: um teve como objetivo "a construção de um cadastro sincronizado que atendesse aos interesses das Administrações Tributárias da União,

dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios" (MINISTÉRIO FAZENDA, 2012); enquanto o outro, "de caráter geral, que viabilizasse o desenvolvimento de métodos e instrumentos que atendessem aos interesses dos respectivos Entes Públicos" (MINISTÉRIO FAZENDA, 2012).

Já em 2005, outro ENAT, o segundo, foi realizado, em São Paulo, com a participação do Secretário da Receita Federal, dos Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, e dos representantes das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais. Neste, buscou-se "dar efetividade aos trabalhos de intercâmbio entre os mesmos, assinaram os Protocolos de Cooperação nº 02 e nº 03, com o objetivo de desenvolver e implantar o Sistema Público de Escrituração Digital e a Nota Fiscal Eletrônica" (MINISTÉRIO FAZENDA, 2007).

Assim, o SPED, no âmbito da Receita Federal, faz parte do Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira (PMATA) que consiste na implantação de novos processos apoiados por sistemas de informação integrados, tecnologia da informação e infraestrutura logística adequados. Foi Instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, fazendo parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010) e constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes. "Iniciou-se com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e³⁸ - Ambiente Nacional. Atualmente está em produção o projeto EFD-Contribuições e, em estudo, e-Lalur³⁹, EFD-Social e a Central de Balanços" (MINISTÉRIO FAZENDA, 2012).

Observa-se assim que

Na mesma linha das ações constantes do PAC que se destinam a remover obstáculos administrativos e burocráticos ao crescimento econômico, pretende-se que o Sped possa proporcionar melhor ambiente de negócios para o País e a redução do Custo Brasil, promovendo a modernização dos processos de interação entre a administração pública e as empresas em geral, ao contrário do pragmatismo pela busca de resultados, muito comum nos projetos que têm como finalidade apenas o incremento da arrecadação. (MINISTÉRIO FAZENDA, 2012).

_

³⁸ NF-e é a sila de Nota Fiscal Eletrônica.

³⁹ e-Lalur refere-se ao Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica Tributada pelo Lucro Real.

De modo geral, esse Sistema

[...] consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital. (MINISTÉRIO FAZENDA, 2012).

De acordo com o site oficial acerca do SPED (MINISTÉRIO FAZENDA, 2012), esse igualmente representa uma iniciativa integrada das administrações tributárias nas três esferas governamentais: federal, estadual e municipal. Mantém parceria com 20 instituições, entre órgãos públicos, conselho de classe, associações e entidades civis, na construção conjunta do projeto; firmando protocolos de cooperação com 27 empresas do setor privado, participantes do projeto-piloto, o qual objetivou o desenvolvimento e o disciplinamento dos trabalhos conjuntos.

Sabe-se que o SPED

- Possibilita, com as parcerias fisco-empresas, planejamento e identificação de soluções antecipadas no cumprimento das obrigações acessórias, em face às exigências a serem requeridas pelas administrações tributárias.
- Faz com que a efetiva participação dos contribuintes na definição dos meios de atendimento às obrigações tributárias acessórias exigidas pela legislação tributária contribua para aprimorar esses mecanismos e confira a esses instrumentos maior grau de legitimidade social.
- Estabelece um novo tipo de relacionamento, baseado na transparência mútua, com reflexos positivos para toda a sociedade. (MINISTÉRIO FAZENDA, 2012).

A figura 1 demonstra que o projeto SPED abrange todas as obrigações tributárias, principalmente no formato de obrigações acessórias, de várias operações da empresa.



Figura 1 – Projeto SPED

Fonte: SGTLEX (2012).

Os principais objetivos do SPED são:

Promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais.

Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores.

Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica. (MINISTÉRIO FAZENDA, 2012).

As premissas que regem o SPED são:

Propiciar melhor ambiente de negócios para as empresas no País;

Eliminar a concorrência desleal com o aumento da competitividade entre as empresas;

O documento oficial é o documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins;

Utilizar a Certificação Digital padrão ICP Brasil;

Promover o compartilhamento de informações;

Criar na legislação comercial e fiscal a figura jurídica da Escrituração Digital e da Nota Fiscal Eletrônica;

Manutenção da responsabilidade legal pela guarda dos arquivos eletrônicos da Escrituração Digital pelo contribuinte;

Redução de custos para o contribuinte;

Mínima interferência no ambiente do contribuinte;

Disponibilizar aplicativos para emissão e transmissão da Escrituração Digital e da NF-e para uso opcional pelo contribuinte. (MINISTÉRIO FAZENDA, 2012).

O site oficial sobre o SPED apresenta os seguintes benefícios acerca desse sistema:

Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel;

Eliminação do papel;

Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias;

Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas;

Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas;

Redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte;

Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação);

Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;

Rapidez no acesso às informações;

Aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos;

Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão;

Redução de custos administrativos;

Melhoria da qualidade da informação;

Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais;

Disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes;

Redução do "Custo Brasil;

Aperfeiçoamento do combate à sonegação;

Preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel. (MINISTÉRIO FAZENDA, 2012).

A Receita Federal já afirma que "A maioria dos contribuintes já se utiliza dos recursos de informática para efetuar tanto a escrituração fiscal como a contábil. As imagens em papel simplesmente reproduzem as informações oriundas do meio eletrônico". Sendo que "A facilidade de acesso à escrituração, ainda que não disponível em tempo real, amplia as possibilidades de seleção de contribuintes e, quando da realização de auditorias, gera expressiva redução no tempo de sua execução" (MINISTÉRIO FAZENDA, 2012).

Como obrigações tributárias do SPED, tem-se:

- Sped Contábil
- FCONT⁴⁰
- Sped Fiscal
- EFD-Contribuições
- NF-e Ambiente Nacional
- NFS-e⁴¹
- CT-e⁴²
- Central de balanços
- e-LALUR
- EFD-Social (MINISTÉRIO FAZENDA, 2012).

Por fim, ainda cabe destacar que, atualmente, estão em vigor 86 tributos no Brasil (ANEXO A).

2.4.4 Definição de Tributo

Segundo o Código Tributário Nacional,

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito,

⁴⁰ O FCONT (sigla para *Controle Fiscal Contábil de Transição*) é uma escrituração das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária em 31 de dezembro de 2007.

⁴¹ NFS-e é a sila de Nota Fiscal Eletrônica de Serviços.

⁴² CT-e é a sila de Conhecimento de Transporte Eletrônico.

instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 1966).

O Art. 16, desse mesmo Código define imposto como tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal especifica relativa ao contribuinte. O texto deixa bem claro que o imposto não precisa estar vinculado a nenhuma ação específica do estado.

De acordo com Lacombe (2009, p. 611), tributo é o "pagamento compulsório feito ao governo. Se for vinculado a algum ato administrativo ou serviço prestado deve ser denominado taxa; caso contrário será um imposto ou contribuição".

Acerca da denominação "tributo", cabe salientar que, em língua inglesa⁴³, "a palavra usual que é *tax,* podendo em alguns casos ser *duty,* como no caso dos impostos alfandegários, em outros *toll,* como no caso dos pedágios, ou ainda *contribution* ou *tribute,* dependendo de cada contexto." (LACOMBE, 2009, p. 611).

Para Sandroni (2005, p. 857), tributo é o

[...] valor retirado por meios legais coercitivos de pessoas físicas^[44] e jurídicas^[45] pelas administrações públicas. [Esses] se dividem em impostos e taxas, sendo os primeiros proporcionais à capacidade contributiva daquele que paga, sem que haja uma contrapartida em produto e serviços ao contribuinte.

⁴³ Este destaque deve ser empreendido por ser essa língua considerada na atualidade a de transações comerciais e empresariais.

⁴⁴ "PESSOA FÍSICA (ou Pessoa Natural). Todo o indivíduo, desde o momento de seu nascimento até a morte. Adquire personalidade civil ao nascer, mas tem seus direitos garantidos antes mesmo do nascimento. Esses direitos, baseados na própria natureza humana, são os direitos de existência, de liberdade, de associação, de propriedade e de defesa" (SANDRONI, 2005, p. 638).

⁴⁵ "PESSOA JURÍDICA. Qualquer instituição (empresa, sociedade, corporação etc.) que se personaliza e individualiza, distinguindo-se das pessoas físicas que a formam. Sua existência depende de aspectos legais: para ser formada, precisam cumprir determinados requisitos e só são dissolvidas por força da lei ou por acordo de seus componentes" (SANDRONI, 2005, p. 638-639).

No entanto, existe uma diferença entre tributo e imposto, sendo esse último um tipo de tributo. Segundo Lacombe (2009, p. 231), imposto seria o

[...] pagamento obrigatório feito aos governos federal, estadual ou municipal, pelas pessoas físicas e jurídicas, sem contrapartida direta e que se destina a cobrir as despesas e os investimentos públicos. As pessoas jurídicas, de uma forma ou de outra, acabam repassando aos consumidores, no todo ou em parte, os impostos que pagam, de modo que é o consumidor final quem paga os impostos ou, pelo menos, parte deles. Embora os impostos desestimulem investimentos, nenhuma sociedade pode subsistir sem impostos. Imposto é o preço que se paga para se viver em uma sociedade organizada.

Dessa forma, para a empresa, o tributo é uma obrigação para com o Estado por uma imposição legal que provém de uma relação jurídico-tributária tendo por premissa uma hipótese de incidência descrita na lei.

2.4.5 Planejamento Tributário

Como praticamente toda a atividade empresarial, a gestão tributária inicia-se com um processo de planejamento. Esse é a busca das práticas, cenários e alternativas legais para o gerenciamento e o pagamento de tributos. O planejamento tributário (PT) possui um papel estratégico na preservação da empresa, principalmente, ao se considerar o volume da carga tributária brasileira e das obrigações acessórias, essas responsáveis pela alocação de vários recursos da organização.

De acordo com Tôrres (2003, p. 175), entende-se por PT como sendo "a técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, visando a uma lícita economia de tributos." Enquanto que para Borges (2002, p. 65), esse é

[...] uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.

Segundo Huck (1997, p. 148), "tão essencial quanto um planejamento econômico, técnico, comercial, de mercado etc., o planejamento tributário é aquele que visa a eficiência em seu campo, ou seja, o menor ônus tributário, dentro dos limites da Lei."

Observa-se que esses dois últimos exemplos demonstram o foco do planejamento tributário unitário com objetivo de minimização de tributos. As discussões em torno do tema giram sobre a elisão⁴⁶ ou evasão⁴⁷, com algumas exceções.

Segundo Mônica Calijuri (2009, p. 7), "[...] a importância do planejamento tributário não reside somente em elisão ou evasão fiscal, sendo relevante sob diversos ângulos". Greco (2008, p. 13-18) enfoca que esse é economicamente relevante, mas que, "[...] no sentido de seu significado em relação à arrecadação tributária e aos contribuintes [sic] apontar para realidades marcantes." Sabe-se que é também juridicamente relevante: primeiro, apontando para a isonomia, indica que ela é quebrada quando se cobra tributo de quem não deveria ser cobrado ou não se consegue alcançar quem deveria pagar esse tributo, e segundo, pelo fator da concorrência quando enfatiza que "a variável tributária não deve ser instrumento de diferenciação entre concorrentes ou que interfira na competição." Por fim, aponta que o tema é politicamente importante pela perspectiva da concepção do Estado que repercute no tema da interpretação da norma tributária, pela perspectiva do custeio do Estado e pela perspectiva da atividade política, quando se refere da seguinte forma "[...] esta não é mais uma questão meramente técnica ou jurídica, nem uma questão meramente econômica, ela transformou-se em questão política".

A importância do PT, em uma visão mais atual, é dada por Myron Scholes et al. (2005, p. 3) quando afirmam que um planejamento tributário efetivo requer que o planejador reconheça que os tributos representam apenas um entre os muitos custos dos negócios. Minimizar tributos e gestão tributária são conceitos bem díspares.

Bruno Lima (2012) afirma que

-

⁴⁶ "ELISÃO FISCAL. Método que empresas encontram, amparadas nos desvãos da legislação, para não pagar impostos ou pagar menos do que deveriam. Isto se deve ao fato da legislação permitir brecha, ou interpretações que são aproveitadas especialmente por grandes empresas, ou conglomerado" (SANDRONI, 2005, p. 288).

⁴⁷ Bruno Lima, em seu artigo *Evasão fiscal*, afirma que "A diferença da elisão para evasão, [sic] está na prática do fato gerador. A elisão é um conjunto de condutas lícitas que ocorrem antes do fato gerador. Já na evasão, o conjunto de condutas ocorre após o fato gerador, tornando, assim, um tributo devido. Para este mesmo estudioso, "O termo fato gerador é fundamental para o direito tributário, pois é a partir da prática desse ato, previsto em lei, que surge uma obrigação tributária".

Atualmente o planejamento tributário tomou grandes proporções, devido à elevada carga tributária que sufoca os cidadãos e as empresas, bem como o aumento incessante dos gatos da máquina pública. Hoje muitos administradores de empresas e conhecidos estudiosos do campo jurídico, principalmente do direito tributário, vêem [sic] o planejamento do pagamento de tributos, como uma atividade extremamente fundamental e necessária para a sobrevivência de empresas em um mercado altamente competitivo e também de cidadãos que pagam demasiadamente tributos e não recebem do Estado uma proposta para a diminuição da carga tributária.

Dessa forma, as organizações precisaram rever suas estratégias para uma tomada de decisão rápida e precisa, contanto com o apoio de processos padronizados, os quais, na maioria dos casos até informatizados com o propósito de diminuir os riscos dos administradores, principalmente os das áreas financeiras, também responsáveis pelas rotinas de execução para o cumprimento das obrigações tributárias das organizações.

Para Calijuri (2009, p. 7), "O planejamento tributário, cujo objetivo mais conhecido é a minimização dos tributos [sic] representa uma ótica muito restrita do que deve se considerar realmente planejamento tributário dotado de visão de gestão". Esta teórica advoga que a abordagem tradicional do PT minimiza os tributos devidos pela empresa, ou seja, reduz a sua carga tributária; enquanto que a gestão tributária, partindo de uma abordagem multidisciplinar, termina por maximizar o valor da firma.

2.4.6 Framework Tributário

Para se efetuar a análise da gestão tributária multidisciplinar, com vistas à maximização do valor da empresa, propõe-se a utilização do Framework de Scholes e Wolfson, realizando a gestão tributária em três dimensões: "all parties, all taxes, all costs". (SCHOLES; WOLFSON, 1989).

Calijuri (2009, p. 43) destaca que, "[...] Scholes e Wolfson aceitaram o desafio da interdisciplinaridade e aliando tributação à estratégia, publicaram o *Framework*" o qual analisa a gestão tributária sob as três mencionadas dimensões.

O Framework, então, foi publicado, em 1992, no livro Taxes and Business Strategy: a planning approach, cujo manuscrito (SCHOLES; WOLFSON, 1989). já estava

circulando no meio acadêmico desde 1990. Tem por objetivo providenciar uma estrutura útil para pensar como os tributos afetam as atividades de negócio e analisar como os negócios são afetados por outras políticas não correlacionadas à tributação como acordos internacionais, políticas monetárias, regulação dos serviços públicos, restrições monetárias, regulação do mercado de seguros, bancos, indústria farmacêutica, e outros programas governamentais que não são refletidos na legislação tributária, como os incentivos à agricultura.

Calijuri (2009, p. 43) aponta que

Em meados dos anos 80, a área financeira diminui seu interesse na pesquisa tributária, quando Scholes, um professor de finanças, e Wolfson, um professor de contabilidade, adotando uma perspectiva microeconômica, analisaram arranjos nos quais os tributos eram importantes, publicando o *Framework* de Scholes e Wolfson. O *framework* influenciou a pesquisa em tributação que cresceu em muitas direções. Nos últimos anos, três maiores áreas de pesquisas foram se delineando: *trade-off* entre fatores tributários e não tributários; tributos e preços dos ativos; e multijurisdições fiscais. A natureza multidisciplinar dos tributos mostrou que muitos pesquisadores contábeis se uniram com pesquisadores não contábeis para produzirem trabalhos baseados principalmente na microeconomia e finanças.

Outra pesquisa destacada na área é a de Shackelford e Shevlin (2001), a qual demonstra como o *Framework* de Scholes e Wolfson influenciou o desenvolvimento da pesquisa empírica tributária em Contabilidade e tornou-se um paradigma tão aceito que diferenças ocorridas entre o predito e o real são atribuídas a uma exclusão na pesquisa de uma parte importante, tributária ou não. Qualquer evidência contrária ao *framework* é atribuída a um erro de medida. Também constitui uma revisão dos trabalhos conduzidos por contadores, economistas e dedicados às finanças. Calijuri (2009, p. 44) afirma que a importância deste trabalho dá-se por se poder

[...] dizer que esse trabalho se constitui em um "estado da arte" da pesquisa tributária em contabilidade. Para analisar os trabalhos, as áreas de pesquisa foram divididas em três outras áreas:

A [sic] coordenação dos fatores tributários e não tributários (trade-off);

Os [sic] efeitos dos tributos nos preços dos ativos;

A [sic] tributação multijurisdicional (internacional ou interestadual) do comércio.

Acerca dos custos de agência, Calijuri (2009, p. 52-53) destaca que o *Framework,* de Scholes e Wolfson, demonstra a

[...] importância da análise para a tributação de fatores não tributários. Por exemplo, custos de agência que, apesar de estarem enquadrados como não tributários, afetam a gestão tributária das empresas. Sob o tópico "custos de agência" foram relacionados os trabalhos que tratam de seleção adversa e assédio moral na gestão tributária, que englobam as compensações e *tax sheltters*^[48].

O funcionamento do *Framework* pode ser considerado como uma forma de observar a gestão tributária como multidisciplinar, o que é a proposta levantada por Calijuri (2009), bem como ele termina por integrar a multidisciplinaridade ao utilizar principalmente fundamentos de Finanças, Microeconomia e Tributação. Sabe-se que os tributos afetam as decisões da empresa, os preços dos ativos, retorno dos investimentos ou mesmo a influência na determinação da estrutura de capital das empresas.

2.4.7 Gestão Tributária

Apesar de que a maioria dos indivíduos constate que os tributos são necessários, poucos se predisponham a pagá-los de bom grado. Calijuri (2009, p. 67) afirma que "O governo tem altos custos para coletar os tributos e os contribuintes utilizam recursos para deixar de saldá-los, normalmente buscando planejamentos tributários que visam evitar ou, no mínimo, diminuir os tributos". Deve-se, então, entender o porquê disso acontecer.

Todo sistema tributário deve ser desenhado para atingir objetivos sociais. Na exposição de Martins (2001, p. 2), a valoração do fato econômico que será tributado implica, de um lado, o conhecimento unitário da realidade imponível e, de outro lado, o conhecimento das necessidades públicas, resultando quando bem aplicada, na chamada "justiça fiscal". A importância da valoração dá ao fenômeno jurídico uma

⁴⁸ Tax sheltters são qualquer método de redução do lucro tributável, resultando em uma redução dos pagamentos a entidades de coleta de impostos, incluindo os governos estadual e federal. A metodologia pode variar de acordo com a legislação tributária local e internacional.

visão tridimensional: de um lado põe-se o valor; do outro, as necessidades do Estado; e, por fim, a neutralidade na aplicação. Porém, a essa neutralidade da simples aplicação sem análise da justiça, deve ser acrescentada uma quarta dimensão: a ética. Ensina, ainda, que mais do que emitir juízo sobre o valor de algo, é preciso valorar bem. Conclui assim que "[...] o valorar bem é valorar justo, ofertando equilíbrio inicial capaz de permitir longa duração à norma, último momento do processo de juridicização da realidade social" (p. 3).

Ao se visar o alcance desses objetivos, Calijuri (2009, p. 68) defende que

[...] as alíquotas variam dependendo da atividade econômica, mudam de contribuinte para contribuinte e, por fim, as alíquotas podem alterar ao longo do tempo. O uso das diferentes alíquotas para atingir a visão social dos tributos também acaba por atingir objetivos sociais não desejados porque as leis são feitas, quase sempre, de forma generalizada e essas regras encorajam os contribuintes a explorarem as ambiguidades da legislação. As atividades não desejáveis praticadas pelo contribuinte são aquelas que não foram previstas pelo legislador ao escrever a lei, e os contribuintes, reduzindo o valor do seu tributo, não permitem atingir o objetivo social almejado pelo legislador. Em resposta a essa situação, são feitas alterações na legislação, porém isso só ocorre depois de os objetivos indesejados serem detectados, havendo um hiato de tempo que pode ser chamado de "sintonia fina".

A partir do raciocínio apresentado por Calijuri (2009), já se pode responder à questão levantada no primeiro parágrafo deste item, as diferentes alíquotas dos tributos podem se transformar em um incentivo para os contribuintes tentarem minimizar sua carga fiscal, bem como as falhas da legislação. Por mais que os governos invistam em recursos materiais e esforços humanos para diminuir as possibilidades, observa-se que esses ainda são insuficientes para coibir ou prevenir as pessoas de desenvolver métodos para reduzir os tributos.

Então, a próxima questão a ser respondida é: a minimização dos tributos é sempre a melhor opção para a empresa? O conceito tradicional de planejamento tributário responde que sim, já que esse tipo de planejamento, a despeito de outras considerações sobre sua legitimidade, tem como foco a minimização dos tributos. Observe-se, como exemplo, o conceito de PT fornecido por Oliveira (2005, p. 179):

A expressão planejamento tributário deve designar tão só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independente de qualquer referência aos atos ulteriormente praticados. O planejamento tributário consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese do Fisco alterar as regras fiscais.

Calijuri (2009, p. 69) aponta que, mais recentemente, o Conselho de Contribuintes vem mostrando um novo consenso acerca do que se deve entender sobre PT. Esse se espelha nas decisões nas quais se pondera acerca da essência dos negócios jurídicos, analisando-se a função do propósito negocial.

Essa mesma teórica afirma que

Na busca da economia tributária, as empresas elaboram diversas formas de planejamento, algumas utilizando simulações que podem incorrer em outros custos, maiores que a economia tributária almejada [...] [o que] mostram que a empresa, ao elaborar um planejamento tributário, deve analisar os diversos ângulos do negócio, e a busca diminuição dos tributos deve levar em consideração a essência do ato ou da operação, sob o risco de ser desconsiderada. (CALIJURI, 2009, p.71).

Uma empresa que gere lucro zero não pagará nenhum tributo, porém isso seria inconsistente com a sua estratégia no atendimento das expectativas dos stakeholders.

Sabe-se, dessa forma, que as empresas engendram planejamentos tributários das mais variadas formas, alguns teóricos, como é o caso de Scholes *et al.* (1990, 1992), Harris (1993) e Maydew (1997), pesquisaram como as companhias desenvolviam suas estratégias tributárias, entretanto, muito pouco se sabia quanto elas investiam em planejamento tributário para desenvolver as estratégias ou qual era a motivação do PT. Mills et al. (1998), utilizando dados confidenciais, analisaram as motivações e os investimentos realizados por 365 grandes empresas localizadas nos EUA em planejamento tributário e concluíram que:

- a) grandes empresas gastam, proporcionalmente, menos que as empresas pequenas em planejamento tributário;
- b) as empresas com investimento no exterior aplicam seus recursos mais que

aquelas sem investimentos no exterior;

- c) o capital e o número de unidades da empresa estão, positivamente, relacionados com os gastos em planejamento tributário;
- d) os estoques e alavancagem não estão relacionados com os gastos em planejamento tributário; e
- e) o investimento adicional de um dólar em planejamento tributário resulta em 4 dólares de redução nas obrigações fiscais.

As empresas almejam que o investimento em planejamento tributário seja compensado com determinado retorno. A esse respeito, Mills *et al.* (1998, p. 2) concluíram que, em equilíbrio, a organização deseja que a unidade monetária marginal investida em planejamento tributário renda a mesma quantia, depois de descontados todos os custos e tributos implícitos. Sabe-se, entretanto, que o investimento feito em gestão tributária é comparável a qualquer outro empreendido pela empresa.

Moge et al. (2011, p. 23) asseveram que "A tributação é o momento visível da contribuição das empresas para a sociedade. O foco central da gestão da mudança tributária busca a capacidade contributiva ideal para as estratégias de negócios da organização [...]".

Wilson (1995 apud Mills et al. 1998, p. 2) advoga que:

Tax planning opportunities increase as companies operate in more countries, enter new markets, have more cross-state transaction, receive more preferential tax treatment, or change legal structures because the mergers and acquisitions, joint ventures, disposition, or restructurings'. A firm with many opportunities will find that the first dollar of planning cost has a higher marginal benefit that the first dollar spent by a low opportunity firm. Since each firm will spend until expected marginal benefit equals marginal cost, the high-opportunity firm spend more in total and obtain a greater average benefit⁴⁹.

Tradução livre do pesquisador: "As oportunidades para o planejamento tributário aumentam na medida em que as empresas operam em mais países, atuam em novos mercados, tem mais transações interestaduais, recebem mais tratamento preferencial em relação aos seus impostos, ou mudam a sua estrutura legal devido a fusões, aquisições, *joint ventures*, disposições e reestruturações. Uma empresa com muitas oportunidades perceberá que o primeiro dólar gasto com no custo de planejamento trará um benefício marginal maior do que o primeiro dólar gasto por uma empresa com poucas oportunidades. Uma vez que cada empresa gastará até que o benefício marginal esperado seja igual ao custo marginal, a empresa com maiores oportunidades gastará mais no geral e obterá um maior benefício médio.

Diante dessa afirmação e referindo-se à internacionalização dos negócios e enfatizando a importância dos tributos, Torres (2001, p. 35-36) defende que

[...] os operadores econômicos agigantaram-se e o fenômeno da competitividade em escala internacional tomou proporções inimagináveis, objetivando o melhor preço, maior qualidade e lucro, motivo pelo qual o menor custo fiscal das operações passou a ser decisivo.

Salienta-se, contudo, que outras estratégias de gestão tributária as quais incluem operações além das fronteiras nacionais estão sujeitas a diversos tributos e leis estrangeiras, que devem ser levados em consideração, mesmo que não incorram em custos quantificáveis, pois, ainda assim, impactam nos custos totais da empresa, de uma forma ou outra.

Calijuri (2009, p. 73) destaca que "[...] quanto mais complexas e maiores as empresas, maior o engajamento em planejamento tributário, com ênfase, principalmente, em redução de tributos". Porém, essa tão esperada redução de pode gerar custos para a organização e seus acionistas, portanto, pensar em planejamento tributário com ênfase em redução de tributos é focar somente sob um ângulo, ignorando que a lucratividade da empresa depende de muitos fatores.

Nesse sentido, entender que a minimização de tributos é o objetivo principal de uma gestão tributária, é uma visão estreita desta. Calijuri (2009, p. 73) advoga que

Raciocinando de uma forma bem simples, é melhor ganhar muito, mesmo sendo fortemente tributado do que ganhar nada com uma tributação isenta. Quando um gestor foca seu objetivo em minimizar tributos, ele não está focando em maximizar as vendas, melhorar a qualidade de seus produtos ou produzir com maior produtividade e eficácia.

Mônica Calijuri (2009, p. 11-12), em sua Tese, destaca que

No Brasil, na década de 80 e parte da década de 90 [do século XX], havia um cenário empresarial marcado pelas seguintes características: poucos concorrentes, elevado endividamento público, altas taxas de inflação,

instabilidade macroeconômica e mercado de capitais pouco desenvolvido. Nessa época, é compreensível que o objetivo principal do planejamento tributário fosse minimizar tributos, [sic] e desta forma alcançar um maior lucro para a empresa, porém, o cenário econômico do País mudou e a situação atual do Brasil é singular. Nesse contexto, o mercado acionário se apresenta como uma das opções viáveis para captação de recursos pelas empresas. Ora, o objetivo major da empresa, base para a teoria das Finanças, é maximização de seu valor, não é recomendável que minimize seus tributos se esta estratégia vai causar a queda no valor das suas ações. Assim, um planejamento tributário não deve visar somente atender à legalidade, como era entendido em outras épocas, quando havia uma situação econômica completamente diferente da atual. O que se propõe é que ao invés do planejamento tributário com vistas à minimização de tributos, se efetue uma gestão tributária mais ampla, efetiva, que se pressupõe ser multidisciplinar, de forma a olhar os tributos como parte de um negócio, sendo analisado sob diversos ângulos, ou seja, propõe-se a análise da gestão tributária sob uma Perspectiva Multidisciplinar, que além de atender a legalidade, deve ter propósito negocial definido e coerente com as atividades desenvolvidas pela empresa, e por fim, deve maximizar o valor da firma. Para a empresa, é muito mais importante ter uma operação econômica bem sucedida, que vai gerar lucros do que simplesmente minimizar tributos.

Moge et al. (2011, p. 21) asseveram que "A sintonia das práticas de gestão e operação do negócio com a gestão e operação dos tributos deve formar um conjunto único integrado e harmonioso". Dessa forma, pode-se observar que o modelo de gestão e operação tributária é um subconjunto da gestão e operação do negócio (Figura 2).



Figura 2 – Modelos de gestão e operação do negócio e tributária

Fonte: Moge (2011).

Moge et al. (2011, p. 21) defendem que "O modelo/metodologia de trabalho com qualidade é requisito indispensável na gestão e operação de tributos das empresas privadas ou governamentais" e, não menos importante, que "O modelo/metodologia de trabalho necessita de constante aprimoramento no que se refere a maximizar o

desempenho ou minimizar as falhas das atividades e respectivos eventos inerentes ao processo/produto empresarial e seus tributos associados".

Esses mesmos teóricos afirmam

Aplicar a vertente "falhas *versus* desempenho" ao ambiente tributário empresarial é decisivo para o sucesso dos negócios: falhas nos aspectos de descumprimento ocasional das obrigações tributárias e o desempenho quanto a aproveitar as oportunidades e elisão fiscal ou de mudança no negócio com ganhos tributários que reforcem a capacidade de concorrência e de sobrevivência empresarial. (MOGE et al., 2011, p. 22).

Sobre esses aspectos, Calijuri (2009, p. 73) lembra:

Deve-se levar em conta que todo planejamento tributário tem um risco e um custo. Na hipótese de um planejamento tributário que envolva uma mudança operacional ou uma mudança de planta, haverá custos de curto e de longo prazo que devem ser levados em consideração, além disso, há ainda o risco das mudanças na legislação tributária, anulando os efeitos daquela redução de tributos, motivo das alterações efetuadas.

Enquanto que Moge et al. (2011, p. 22) salientam que "As visões de *conformidade, customização e inovação* são alcançadas com a análise da vertente "falha *versus* desempenho" e abrangem toda a organização". Seguem as contribuições que cada uma dessas fornece:

- 1) conformidade para alcance dos padrões estabelecidos nas regulamentações instituídas no negócio ou estabelecidas na legislação governamental;
- 2) customização para melhoria continuada a partir das adaptações realizadas pela introdução de novas práticas organizacionais ou tributárias;
- 3) inovação para construir e instalar atividades únicas e pioneiras que constituam um verdadeiro diferencial competitivo organizacional no momento da tributação. (MOGE et al., 2011, p. 22).

Observa-se, dessa forma, que as ideias de conformidade, customização/adaptação e inovação são fundamentais para a gestão e a operação do negócio, principalmente da sua administração triutária.

Cabe ainda destacar que o ciclo de vida da tributação, no âmbito empresarial, compreende desde as materializações dos fatos abstratos previstos em lei para a gênese das obrigações tributárias até o momento do recolhimento e da comprovação, junto aos órgãos governamentais de arrecadação tributária, do cumprimento empresarial das obrigações fiscais.

Neste ciclo igualmente estão inseridos os instantes "[...] de divergência tributária entre o governo e a empresa, momento da atuação do departamento jurídico organizacional com seus conhecimentos e argumentações diante da legislação tributária vigente e à jurisprudência estabelecida" (MOGE et al., 2011, p. 26).

Percebe-se constantemente, contudo, que "Quanto maior o desempenho e menores as falhas no processo/produto do ciclo de vida da tributação, melhor será a condição para a continuidade organizacional – sustentabilidade dos negócios em ação" (MOGE et al., 2011, p. 26).

A gestão e operação do ciclo de vida da tributação são inerentes ao funcionamento dos negócios e são concretizadas com as seguintes entidades:

- 1) Ferramentas para o exercício das tarefas de tributação.
- 2) Instrumentos, que tem natureza de relatório e conteúdos de resultados de tributação.
- 3) Conhecimento como forma para:
- 4) O exercício das atividades de tributação.
- 5) A utilização dos valores dos tributos contabilizados durante os processos de tomada de decisão nas organizações para a interpretação das normas tributárias e para uso das ferramentas ou consumo do conteúdo dos instrumentos. (MOGE et al., 2011, p. 26-27).

ENTIDADES
PARA
GESTÃO E
OPERAÇÃO
DO CICLO DE
VIDA DA
TRIBUTAÇÃO

CONHECIMENTO
TRIBUTÁRIO

Figura 3 – Gestão e operação do ciclo de vida da tributação

Fonte: Moge (2011).

Sobre essas (Figura 3), pode-se afirmar que

As *ferramentas* dizem respeito aos processos/atividades/procedimentos (momento dinâmico da tributação).

Os *instrumentos* são os produtos/resultados decorrentes do exercício dos processos de tributação (momento estático da tributação).

O *conhecimento* corresponde ao entendimento, durante o ciclo de vida da tributação:

Das práticas para a realização dos processos tributários

Do conteúdo dos resultados tributários. (MOGE et al., 2011, p. 27).

A buscar da maior produtividade e credibilidade nesse ciclo é essencial para a transparência da vertente governo/empresa.

Moge et al. (2011, p. 28) defende que é essencial, para a gestão empresarial, realizar auditoria desse ciclo com foco:

- 1) na aplicação das ferramentas tributárias;
- 2) no conteúdo dos instrumentos tributários; e
- 3) na natureza do conhecimento tributário utilizado.

Salienta-se que superar desafios e trazer soluções para o melhor funcionamento desse ciclo deve ser o foco da gestão tributária. Sabendo que os profissionais – dos

departamentos de controladoria, tributário, auditoria e das demais áreas organizacionais – partícipes desse ciclo, devem ter as habilidades necessárias a um comportamento profissional mais proativo na gestão dos riscos das contingências tributárias.

Moge et al. (2011, p. 28) ainda destaca que "As contingências são eventos futuros favoráveis ou desfavoráveis, que podem ou não ocorrer, ao exercício do ciclo de vida da tributação. O risco implica a quantificação da possibilidade da ocorrência da contingência tributária".

Por fim, Calijuri (2009, p. 74) advoga

[...] que a gestão tributária utilize uma perspectiva multidisciplinar que permita à empresa analisar os tributos sobre outros ângulos, utilizando conceitos vindos das Ciências Econômicas, das Ciências Contábeis, das Finanças, do Direito, entre outros campos. [...] Ademais, a aplicação de conhecimentos vindos de outras áreas do saber, é importante para uma efetiva gestão tributária integrada à estratégia empresarial, de forma que possa conduzir a empresa para a maximização de seu valor.

Com isso, passa-se a partir do próximo item a observar como a estratégia empresarial incorpora a gestão tributária em seu escopo.

2.4.8 Estratégia Empresarial e Gestão Tributária

A relação entre estratégia e tributação é bem exposta por Karayan e Swenson (2007, p. 21)

A key ingredient of any successful organization is a sound and successfully implemented strategy. Tax management should work to enhance the firm's strategy and should not cause the firm to engage in tax-minimizing transactions that deter it from its strategic plan. As an extreme example, a firm could earn zero profits and pay no taxes, but this would be inconsistent with sound strategy⁵⁰.

Tradução livre do pesquisador: "Um importante ingrediente para o sucesso de qualquer organização é a implementação bem sucedida e sólida de suas estratégias. O gerenciamento de tributos deve trabalhar no sentido de melhorar a estratégia da empresa e não levá-la a envolver-se

Nesse sentido, Calijuri (2009, p. 75) afirma que

[...] a chave para incorporar a tributação em uma estratégia de negócios bem sucedida é incluí-la como parte integral no processo de decisão da empresa. Essa proposição está relacionada diretamente ao processo de perseguir o objetivo da empresa: maximização de seu valor. Incluir a tributação na formulação da estratégia de negócios deveria ser um procedimento a ser feito não somente quando da tomada de decisões para os negócios correntes, mas também sobre as possíveis mudanças no ambiente em que ocorrem as operações da empresa.

Então, incluir os tributos na estratégia de negócios é posicionar a empresa e seus negócios em um ambiente competitivo, por meio de um modelo ou previsões. Uma das técnicas utilizadas é a construção de prováveis situações econômicas e sociais que possam ser aproveitadas para desenvolver a estratégia. Outra forma de posicionar a empresa em cenários futuros é usar uma abordagem multidisciplinar, com ferramentas de diversas disciplinas.

Segundo Cabral (1998), por sua abrangência, o conceito de estratégia apresenta um paradoxo, pois demanda a integração de uma série de teorias e enfoques, o que impede o completo registro de seus conceitos e abordagens. Dependendo do contexto no qual é empregada, a estratégia pode ter o significado de manobras, padrão, plano, pretexto, entre outros, numa tentativa de exprimir os conceitos necessários para defini-la.

Para entendimento da estratégia empresarial, resgatou-se Mintzberg et al. (2006, p. 23), os quais afirmam que o conceito de estratégia não é único, nem esse é aceito sem restrições. O termo "estratégia" é usado de formas díspares: enquanto alguns incluem metas e objetivos como parte dessa, outros fazem distinções entre estes. Para a definição de estratégia, optou-se por utilizar as contribuições de alguns teóricos.

Henderson (1998, p. 5) defende que estratégia é a "[...] busca deliberada de um plano de ação para desenvolver e ajustar a vantagem competitiva de uma empresa".

em transações para redução de impostos que irão desviá-la do seu plano estratégico. Como exemplo extremo, a empresa pode ter zero de lucros e não pagar os impostos, porém isso seria inconsistente com uma estratégia sólida".

Assim, Grave e Mendes (2001) asseveram que estratégia significava, inicialmente, a ação de comandar ou conduzir exércitos em tempo de guerra – um esforço de guerra e representava um meio de vencer o inimigo, um instrumento de vitória, mais tarde estendido a outros campos do relacionamento humano: político, econômico e ao contexto empresarial, mantendo em todos os seus usos a raiz semântica, qual seja, a de estabelecer caminhos. Originou-se como um meio de "um vencer o outro", como uma virtude de um general de conduzir seu exército à vitória, utilizando-se para isso de estratagemas e instrumentos que assegurassem a superioridade sobre o inimigo.

Enquanto que Montgomery e Porter (1998, p. XIV) concentram-se na estratégia como um conceito integrado, coerente e deliberado para colocar a empresa em posição de obter vantagem competitiva sobre os demais concorrentes e dizem que "É no nível de cada negócio individual ou setor industrial que a maior parte das interações competitivas tem lugar e é ali que as vantagens competitivas são, em última instância, ganhas ou perdidas". Cada empresa que compete em um determinado setor possui uma estratégia competitiva, clara ou não, que determinará como ela competirá no mercado. Estruturalmente, o desempenho de qualquer empresa é parcialmente um resultado da organização do seu setor. O posicionamento de uma empresa em seu setor baseia-se na busca da vantagem competitiva que pode originar custos mais baixos ou destacar o seu produto ante o cliente. No entanto, a vantagem pode começar mais cedo, quando a empresa estrutura os seus negócios, atividades que são criadas para desenvolver, produzir, comercializar o seu produto.

Mintzberg et al. (2000) ressaltam que a estratégia é inimiga das abordagens deterministas e mecanicistas, que minimizam o espaço de liberdade e de escolha; não é apenas uma ideia de como lidar com um inimigo em um ambiente de concorrência ou de mercado, conforme é tratada por grande parte da literatura e em seu uso popular, pois não se resume às ideias, proposições, diretrizes, indicativos de caminhos e soluções; tem uma amplitude e abrangência que englobam o conceito de eficácia operacional.

Incluir os tributos na estratégia é estabelecer sua importância na tomada de

decisões. Johnson *et al.* (2007, p. 42-43) relacionam algumas características ligadas às decisões estratégicas:

estratégia costuma estar relacionada com a direção de longo prazo de uma organização;

decisões estratégicas estão relacionadas ao escopo das atividades de uma organização;

decisões estratégicas estão quase sempre relacionadas à obtenção de vantagens para a organização em relação aos seus concorrentes;

pode ser vista como a busca de ajuste com o ambiente empresarial. Se o ambiente sinaliza para mudanças no futuro, a estratégia deve prever as necessidades da empresa para se posicionar nesse ambiente;

também pode ser vista como a criação de oportunidades por meio da criação de recursos e competências em uma organização. Está ligada à exploração da capacidade estratégica em termos de recurso e competências para gerar vantagem competitiva ou novas oportunidades de negócios;

por fim, a estratégia de uma organização está ligada a quem toma a decisão, aos valores e expectativas daqueles que têm o poder nas organizações.

Calijuri (2009, p. 79) defende que

Uma gestão tributária efetiva que vise maximizar o valor da empresa pode ser visualizada como fornecedora de vantagem competitiva, na medida em que aquelas vantagens fiscais, obtidas com a gestão tributária, estão disponíveis somente para a empresa e não estão disponíveis para os seus concorrentes. Ressalte-se que a vantagem fiscal aqui relatada não é minimização de tributos, mas é obtida como resultado da sua localização, processo de produção ou de forma organizativa.

Igualmente uma gestão tributária efetiva pode ser vislumbrada como uma necessidade competitiva, se todos os concorrentes estiverem aproveitando das mesmas oportunidades e, portanto, estarão influenciando os preços de entrada e saída dos mercados.

Não é muito fácil definir a amplitude e as implicações da tributação que devem ser levadas em consideração na estratégia empresarial. Assim, foi privilegiado o famoso e já mencionado anteriormente *Framework* de Scholes e Wolfson, o qual deve ser

observado em uma gestão tributária multidisciplinar que objetiva a maximização do valor da empresa, uma vez que esse traz, em seu escopo, conceitos vindos de diversas áreas, promovendo a interdisciplinaridade.

Como já foi mencionado, o *Framework* possui como objetivo providenciar uma estrutura útil para pensar como os tributos afetam as atividades de negócio e analisar como os negócios são afetados por outras políticas não correlacionadas à tributação como acordos internacionais, políticas monetárias, regulação dos serviços públicos, restrições monetárias, regulação do mercado de seguros, bancos, indústria farmacêutica, e outros programas governamentais que não são refletidos na legislação tributária, como os incentivos à agricultura.

Calijuri (2009, p. 80) assevera que

As estratégias de investimento e políticas de financiamento estão conectadas pela tributação e, por outro lado, as decisões de financiamento dependem de como os investimentos da empresa são feitos. Os impostos influenciam as decisões porque as empresas tomam ou deveriam tomar suas decisões baseadas no retorno do investimento. Algumas delas selecionam aqueles que podem obter altos retornos antes dos impostos e outras selecionam investimentos que podem trazer baixo retorno antes dos impostos, mesmo que ambos estejam disponíveis para todas as empresas. Isso acontece porque os retornos são tributados diferentemente, seja porque estão situados em jurisdições distintas, seja porque, mesmo estando situados na mesma jurisdição, são tributados diferentemente devido à forma de constituição da empresa.

Os tributos, por meio do custo de custeio das atividades empresariais, igualmente afetam os investimentos da organização. A forma escolhida para esse custeamento dos investimentos: dívidas, recursos próprios ou dos sócios, comprometerá o desenho da estrutura de capital dessa empresa, pois cada forma de financiamento tem um tratamento fiscal diferente. Tendo essas e outras considerações, aliando estratégia à tributação, relativamente ao planejamento tributário, Scholes *et al.* ([1992] 2005, p. 2) enfatizam que um planejamento tributário eficaz exige que o planejador:

- a) considere as implicações fiscais de uma transação proposta para todas as partes da transação;
- b) ao fazer investimentos e tomar decisões financeiras, considere não apenas os

tributos explícitos, que é o valor pago diretamente à autoridades, mas, também, tributos implícitos, que são aqueles pagos indiretamente na forma de menores taxas de retorno antes dos impostos em investimentos incentivados;

c) reconheça que os tributos representam apenas um dentre muitos custos dos negócios e todos os custos devem ser considerados no processo de planejamento, e, para serem implementadas, algumas propostas exigem custosos procedimento de reestruturação.

Estas três considerações são resumidas no reconhecido e difundido tripé: "all parties", "all taxes", "all costs". Esses itens não são, necessariamente, novos e, também, não eram à época de sua publicação, no entanto, a repercussão desse estudo se deveu a inclusão da análise da estratégia como parte da análise dos investimentos. A estratégia está ligada a decisões tomadas no passado sobre investimentos e financiamentos e novas estratégias terão custos de implementação e ajustes.

Ao contrário do que pode parecer à primeira vista, o objetivo do *Framework* não é minimizar tributos e difere substancialmente das abordagens tradicionais de planejamento tributário porque um plano efetivo de maximização dos retornos do investimento requer uma análise global. Calijuri (2009, p. 81) defende que "Analisando o seu conteúdo, pode-se observar claramente a interdisciplinaridade necessária para se elaborar uma gestão tributária efetiva, com vistas à maximização do lucro e do valor da empresa".

Calujuri (2009, p. 81-82) advoga que

As três partes do *Framework* podem ser explicadas resumidamente da seguinte forma:

Abordagem multilateral (all parties): todas as partes contratadas devem ser consideradas no planejamento. Essa é uma abordagem global ou multilateral, melhor que a abordagem unilateral. Essa perspectiva contratual significa que, se a empresa deseja obter a maximização do retorno dos investimentos depois dos tributos, ela deve analisar todas as partes do contrato, à época da contratação e no futuro. Um exemplo de todas as partes contratuais a serem analisadas seria patrões e empregados. Para minimizar os impostos, uma empresa, por exemplo, não deve diferir salários;

Importância dos impostos escondidos "all taxes": todos os impostos devem ser levados em conta e medidos e não somente os impostos explícitos. Os impostos implícitos são importantes porque o retorno (antes dos tributos) sobre o investimento favorecido com incentivos é menor que o retorno com investimentos não favorecidos com incentivos;

Importância dos custos não tributários: todos os custos do negócio devem ser considerados e não somente os custos tributários. Os gestores devem avaliar, por exemplo, o *trade-off* existente entre o lucro financeiro e o lucro tributário e quais os custos envolvidos no objetivo fiscal.

Esse tripé termina por proporcionar uma estrutura em que, mediante uma perspectiva multidisciplinar sobre os temas "todas as partes, todos os tributos e todos os custos" e sendo esses três analisados e controlados, é possível observar e prever o comportamento dos tributos na organização de forma racional.

O quadro síntese, o de número 8, apresenta as principais abordagens conceituais trabalhadas neste capítulo.

Quadro 8 – Quadro síntese com as principais abordagens conceituais da Fundamentação Teórica

Conceitos	Autores	Dimensões	Variáveis	Indicadores
Governança Corporativa	1. Alexandre Di Miceli da Silveira; 2. Instituto Brasileiro de Governança (BCG). 3. Elisio Serafim Osvaldo Luiz Gonçalves Quelhas e Cid Alledi; 4. André Carvalhal da Silva; 5. Djalma Oliveira; 6. Vania Maria da Costa Borgerth; 7. Herbert Steinberg et al.; 8. Eli Diniz; 9. Alcindo Gonçalves; 10. Maria José Leat; e 11. Walter César Camuri.	Organização da Área	Estrutura Organizacional	Evolução da Estrutura Organizacional Adotada
				Quantidade de Departamentos e Gerências Setoriais
		Compliance	Normas Legais e Regulamentares	Quantidade de Normas Legais e Regulamentare Existentes
			Política e Diretrizes	Quantidade de Políticas Diretrizes Existentes
				Quantidade de Políticas Diretrizes Cumpridas
				Nível de Aderência entre as Políticas/Diretrizes e a Normas Legais/Regulamentares
		Transparência	Disponibilidade de Informações	Quantidade de Relatório Internos (Gerenciais)
				Quantidade de Relatório Externos
			Qualidade das Informações	Nivel de Qualidade das Informações Disponibilizadas
Conceitos	Autores	Dimensões	Variáveis	Indicadores
Gestão de Processos	Thomas H. Davenport; Michael Hammer;	Processo de Execução Tributária	Processos de Negócios	Quantidade de Processo Implantados
	3. James Champy, 4. Howard Smith, 5. Peter Fingar, 6. José Ernesto Lima Gonçalves; e 7. Luis César G. de. Araújo, 8. DELOITTE; 9. Vicente De P. Martins; e 10. Francisco Piedade Amaral.			Quantidade de Processo Cumpridos
			Conformidade dos Processos	Nivel de Conformidade dos Processos
		Organizacional	Fluxo de Trabalho	Evolução dos Fluxogramas Adotados

Conceitos	Autores	Dimensões	Variáveis	Indicadores
			Concentração de Estabelecimento/Unidad es	Quantidade de Estabelecimento/Unidades
	1. Thomas H. Davenport; 2. Michael Hammer; 3. James Champy; 4. Howard Smith; 5. Peter Fingar; 6. José Ernesto Lima Gonçalves; e 7. Luis César G. de. Araújo; 8. DELOTITE; 9. Vicente De P. Martins; e 10. Francisco Piedade Amaral.	Centro de Serviços Compartifiados	Atividades do Processo de Execução Tributária	Quantidade de Atividades
Gestão de Processos			Relacionamento entre as Áreas do Centro de Serviços Compartilhados	Nível de Relacionamento entre as Áreas do Centro de Serviços Compartilhados
			Tecnologia da Informação	Nivel de Apoio Tecnológico ao Processo de Execução Tributária
				SLA - Nível do Serviço entre a Área de Ti e o Cliente Interno do CSC
Conceitos	Autores	Dimensões	Variáveis	Indicadores
		Execução Tributária	Obrigação Principal	Volume de Pagamento de Tributos
Gestão de Tributos	1. Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), 2. Constituições Brasileiras; 3. Ricardo Varsano; 4. Mônica Calljurt e 5. Myron Scholes.		Obrigações Acessórias	Quantidade de Obrigações Acessórias
				Nivel de Aderência entre as Obrigações Acessórias e a Obrigação Principal
			Aceitação Interna	Nível de Aceitação da Nova Área
		Estruturação da Área	Conflitos Internos	Quantidade de Conflito com as Demais Áreas

3 METODOLOGIA

Dada a especificidade do objeto de estudo proposto, optou-se pelo estudo de caso, o qual pode ser entendido como uma análise intensiva de uma unidade, enfatizando fatores de desenvolvimento em relação ao ambiente (MERRIAM-WEBSTER..., 2012), outrossim é um estudo da particularidade e da complexidade de um caso específico. Neste tipo de estudo, o pesquisador examina uma entidade ou fenômeno, limitado pelo tempo e atividade (no caso deste trabalho, como já mencionado, a estruturação da administração tributária da Petrobras), realiza coleta detalhada de informação utilizando uma variedade de procedimentos de extração desses dados durante períodos de tempo definidos e desenvolve um estudo em profundidade. A escolha desse método de pesquisa para este trabalho se justifica pela relevância da organização escolhida para a realização da pesquisa.

Dessa forma, faz-se necessário apresentar as dimensões as quais foram compreendidas como sendo o norte para se empreender a pesquisa proposta neste trabalho, bem como igualmente foram utilizadas na análise dos dados coletados e serviram como fonte para a identificação dos fatores que contribuem para o desenvolvimento da governança tributária. Assim, para efeitos deste estudo, o pesquisador destacou as seguintes:

- fatores globais: compreende o contexto, as pressões e os interesses externos, os acordos e a legislação e padrões internacionais;
- políticas e sistemas fiscais existentes no Brasil: abrange os fatores decorrentes de modificações na política e nos sistemas de controle fiscal nacionais, os quais impulsionaram as empresas a modernizarem sua gestão tributária;
- estratégia organizacional: versa sobre os fatores relacionados ao peso dos tributos na estrutura de custeio da organização e a novos posicionamentos estratégicos adotados pela companhia que exigem novas práticas tributárias; e
- processos operacionais: envolve os fatores relacionados à melhor organização dos processos e estruturas internas de gestão tributária da corporação, em termos de padronização, integração de informações e procedimentos, custos operacionais e eficiência de gestão.

Essas dimensões, portanto, formam o modelo de análise proposto e orientador para a feitura e concretização da pesquisa empreendida.

Assim, para realizar a coleta de dados, foram utilizados os seguintes tipos de procedimentos:

- documentação: levantamento de documentos importantes para a obtenção das informações necessárias para o entendimento do objeto de análise, realizado a partir da coleta de dados em documentos da empresa. Foram utilizados: publicações e relatórios internos da própria Petrobras e de empresas de consultoria e assessoria acerca daquela, como, por exemplo, antigos desenhos organizacionais, estruturas, organogramas e planos estratégicos, entre outros, além de novas estruturas e modelos de gestão adotados pela companhia estudada; também foram utilizadas informações disponíveis na Intranet do Sistema Petrobras, além de normas, correspondências internas, fax, vídeos institucionais, entrevistas, atas de reuniões e todos os documentos internos acessíveis ao público em geral;
- registro em arquivo: para efeitos deste trabalho, foram levantados registros internos, os quais versaram sobre relatórios, tabelas, anotações, levantamentos, mapas e processos do Sistema Integrado de Gestão (ERP), do Sistema de Apoio Fiscal, do Sistema de Auditoria Fiscal Eletrônica e do Sistema de Governança Tributária utilizados pela Companhia. Além disso, foram analisados registros de balanços patrimoniais e demonstrativos de resultados de exercícios da Petrobras, acessados nos sites da Bolsa de Valores de São Paulo e da Bolsa de Mercadorias & Futuros (BM&FBOVESPA), da Comissão de Valores Imobiliários e da própria Companhia;
- levantamento bibliográfico e eletrônico: realizada através de dados pertinentes ao assunto em livros, dicionários, revistas especializadas ou não, jornais, teses, dissertações e publicações da própria Petrobras, bem como acerca desta;
- **observação direta:** feita em visita ao local pesquisado e que serviu para coletar dados adicionais sobre o tema em análise. Para este estudo, foi empreendida 15 dessas ao COFIP (Apêndices A e B); e, por fim,
- entrevistas: foram realizadas entrevistas de formato semi-estruturado com pessoas-chave para o levantamento qualitativo das informações imprescindíveis para o entendimento do objeto pesquisado. Essas pessoas foram as seguintes: o

gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003, responsável pelo processo de estruturação da administração tributária, iniciado em 1999 (atualmente, o cargo está ocupado pela sua sucessora); o diretor executivo da empresa Arthur D. Little (ADL) no período de 1999 a 2005, responsável pela condução dos trabalhos relacionados ao Projeto de Adequação do Modelo de Organização e Gestão da Petrobras; o gerente da área Fiscal da Petrobras no período de 1995 a 2001, que participou de atividades do processo de estruturação da administração tributária da Companhia, já aposentado na atualidade; o gerente da área Tributária da Petrobras no período de 2002 a 2006; dois gerentes fiscais, um gerente tributário e um grupo de seis profissionais, entre analistas e apuradores, das áreas Tributária, Contábil e Fiscal de outras grandes empresas, a exemplo da Braskem e da Vale, que visitaram o Centro de Operações Financeiras da Petrobras e participaram de apresentações sobre a estrutura organizacional da área Tributária, a governança corporativa e a tributária da companhia, bem como acerca do processo de execução tributária da Petrobras, através da utilização do já mencionado benchmarking; e, por fim, de dois consultores tributários, terceirizados da Petrobras, que já apoiaram ou ainda apoiam o processo de execução tributária da companhia, delineado ao longo dos últimos anos.

Durante doze semanas, foram realizadas vinte e duas entrevistas, algumas individuais outras em grupos, de dois ou três profissionais, respeitando as agendas e as limitações de disponibilização ou confirmação de informações devido aos cargos, funções e responsabilidades que foram ou ainda são exercidos dentro ou fora da Companhia.

Dessa forma, para descrever e examinar o histórico da administração tributária da Petrobras e sua atual estrutura organizacional foi feita uma pesquisa (1) documental, com base: em publicações e nos referidos relatórios internos e de empresas de consultoria e assessoria e, buscando a contextualização e a descrição do histórico da administração tributária da companhia; além de novas estruturas e modelos de gestão adotados pela empresa; em informações disponíveis na Intranet do Sistema Petrobras, além de normas, correspondências internas, e-mails, vídeos institucionais, entrevistas, atas de reuniões e todos os documentos internos acessíveis ao público em geral via Internet, para conhecimento e entendimento da

evolução da estrutura organizacional até o modelo atual, principalmente da nova Gerência Executiva de Administração Tributária; (2) bibliográfica, com base em revistas especializadas ou não, jornais, teses, dissertações e publicações da própria Petrobras e acerca dessa, que descrevem a estrutura de Governança Corporativa dessa organização, para conhecimento da evolução do próprio modelo e das diretrizes de GC, considerada neste trabalho uma das bases para o desenvolvimento da Governança Tributária. Também foi aplicada a Entrevista 1 (APÊNDICE C) e foram entrevistados: gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003, o diretor executivo da ADL no período de 1999 a 2005, o gerente da área Fiscal da Petrobras no período de 1995 a 2001, o gerente da área Tributária da Petrobras no período de 2002 a 2006, dois gerentes fiscais, um gerente tributário e um grupo de seis profissionais, entre analistas e apuradores, das áreas Tributária, Contábil e Fiscal de outras grandes empresas, e dois consultores tributários, terceirizados da Petrobras, que já apoiaram ou ainda apoiam o processo de execução tributária da companhia, delineado ao longo dos últimos anos.

Para estudar a motivação para a estruturação da área em questão, foi realizada uma pesquisa (1) documental com base: em publicações e relatórios internos, e de empresas de consultoria e assessoria empresarial; em informações disponíveis na Intranet do Sistema Petrobras, além de normas, correspondências internas, e-mails, vídeos institucionais, entrevistas, atas de reuniões e todos os documentos internos acessíveis ao público em geral via Internet, observando as análises, os diagnósticos, as recomendações e as visões sobre a atividade empresarial, financeira e tributária da companhia; (2) bibliográfica e eletrônica, com base em revistas especializadas ou não, jornais, teses, dissertações e publicações da própria Petrobras ou acerca dessa, buscando informações sobre a motivação da estruturação da administração tributária da Petrobras, assim como dos cenários e dos aspectos econômicos e políticos que influenciaram na referida decisão; foi aplicada a Entrevista 2 (Apêndice D) e foram entrevistados: o gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003, o diretor executivo da ADL no período de 1999 a 2005, o gerente da área Fiscal da Petrobras no período de 1995 a 2001, o gerente da área Tributária da Petrobras no período de 2002 a 2006, e dois consultores tributários, terceirizados da Petrobras, que já apoiaram ou ainda apoiam o processo de execução tributária da companhia, delineado ao longo dos últimos anos.

Visando descrever e analisar o processo de estruturação referida área em estudo foi empreendida uma pesquisa (1) documental com base: em publicações e os já citados relatórios internos e de empresas de consultoria e assessoria; em informações disponíveis na Intranet do Sistema Petrobras, além de normas, correspondências internas, e-mails, vídeos institucionais, entrevistas, atas de reuniões e todos os documentos internos acessíveis ao público em geral via Internet, buscando informações sobre diagnósticos e planos elaborados para a estruturação da nova área de administração tributária; (2) de registros, com base em relatórios, tabelas, anotações, levantamentos, mapas e processos do Sistema Integrado de Gestão (ERP), do Sistema de Apoio Fiscal, do Sistema de Auditoria Fiscal Eletrônica e do Sistema de Governança Tributária utilizados pela organização estudada, para descrição da nova estrutura e as respectivas atribuições de cada área, principalmente da Gerência Geral de Execução Tributária; e (3) bibliográfica e eletrônica, com base em dicionários, revistas especializadas ou não, jornais, teses, dissertações e publicações da própria Petrobras, procurando conteúdo sobre as recomendações para a estruturação da atividade tributária da Petrobras, assim como dos relatórios de projetos, para análise dos processos e dos desafios organizacionais e culturais referentes à implantação da nova Gerência Executiva de Administração Tributária; foi aplicada a Entrevista 3 (Apêndice E) e foram entrevistados: o gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003, o diretor executivo da ADL no período de 1999 a 2005, o gerente da área Fiscal da Petrobras no período de 1995 a 2001, o gerente da área Tributária da Petrobras no período de 2002 a 2006, e dois consultores tributários, terceirizados da Petrobras, que já apoiaram ou ainda apoiam o processo de execução tributária da companhia, delineado ao longo dos últimos anos.

4 PESQUISA APLICADA

O objetivo deste trabalho foi identificar fatores que contribuíram para o desenvolvimento da Governança Tributária, a partir do estudo de caso da estruturação da administração tributária da Petrobras e da criação da Gerência Executiva de Administração Tributária — atualmente denominada de Gerência Executiva do Tributário — sob a ótica da Governança Corporativa, da Gestão de Processos e da Gestão de Tributos. Para tanto, neste capítulo, será empreendida a análise dos dados coletados junto à referida organização sobre o assunto em questão.

Vale a pena destacar que a Gestão de Tributos, no Brasil, considerando apenas o contexto do ICMS, precisa lidar com, em média, vinte mudanças diárias de regras para a apuração e escrituração somente do referido imposto⁵¹, as quais impactam diretamente na implementação, no acompanhamento e na revisão dos processos de execução tributária das empresas, principalmente da Petrobras, que é a maior contribuinte de tributos do país e apresenta, em suas operações, quase todos os fatos geradores de tributos previstos na legislação brasileira vigente.

A revista Veja⁵², em reportagem, afirmou que, em 2003, o Bando Mundial lançou um estudo para avaliar e comparar as condições que 185 países oferecem para que as empresas possam fazer negócios. Continua asseverando que, em 2012, uma edição mais recente desse estudo revelou que o Brasil pouco avançou no período. Esse *ranking* do ambiente de negócios é formado por diferentes indicadores, no qual o "pagamento de tributos" é o critério em que o Brasil tem o seu pior desempenho (156ª). Segundo ainda o estudo, além de oneroso, o sistema tributário desperdiça 2.600 horas, ou 108 dias, do empresário brasileiro com os processos de preparar as informações, declarar (obrigações acessórias) e pagar os impostos e as contribuições (obrigação principal).

⁵² Noticiado por Ana Luiza Daltro e Marcelo Sakate, no texto *O risco de não atingir*, publicado na revista Veja (ed. 2.293, ano 45, n. 44, p. 90-91, 31 out. 2012).

O atual modelo de Governança Corporativa da Petrobras, o qual foi pensado desde a criação da empresa, tem o objetivo de facilitar o acompanhamento dos acionistas – proprietários do recurso financeiro investido na referida companhia –, dos planos de ação, dos processos internos, dos riscos, das estratégias etc., concordando com Henderson (1998, p. 5), neste caso, ao defender que a estratégia busca um plano de ação para desenvolver e ajustar a vantagem competitiva de uma empresa.

Os acionistas da Companhia são a população brasileira, que tem a maioria das ações e é representada no controle da empresa pelo governo. Este tem o dever, exercendo este papel de administrador, de defender os interesses dos cidadãos do Brasil, que são os verdadeiros donos da organização. Esses indivíduos que, em sua maioria, utiliza os meios mais comuns de comunicação na tentativa de acompanhar os resultados, positivos ou negativos da empresa. Um dos últimos desses apresentou um prejuízo superior a um bilhão de reais, registrado no segundo trimestre de 2012, atribuídos pela imprensa especializada a erros de estratégia e de gestão somados à manutenção da imagem presidencial do governo⁵³. Em consonância com isso, destaca-se aqui o pensamento de Mintzberg et al. (2006, p. 23), o qual afirma que o conceito de estratégia não é único, nem esse é aceito sem restrições, e sim usado de formas díspares, com inclusão de metas e objetivos ou fazendo-se distinções entre estes.

Para contextualizar as áreas que embasaram o desenvolvimento da Governança Tributária da Petrobras, a partir da Governança Corporativa, da Gestão de Tributos e da Gestão de Processos, tornou-se necessária uma breve apresentação da organização e de algumas das suas subsidiárias. Após isso, foram selecionados alguns marcos históricos apenas para ressaltar o porte e também a complexidade da companhia em estudo, além de reforçar a relevância e a motivação desta pesquisa. Igualmente, foram expostos e analisados alguns dados referentes à implantação da GC, como uma das bases para a estruturação da Administração Tributária da corporação em estudo, culminando com a implantação do Centro de Operações Financeiras da Petrobras (COFIP), em outubro de 2008, e, consequentemente, o da governança tributária, ambas praticadas na organização pesquisada.

-

⁵³ Noticiado por J. R Guzzo, no texto *O prejuízo é nosso*, publicado na revista Exame (ed. 1022, ano 46, n. 16, p. 55, 22 ago. 2012).

4.1 A PETROBRAS

A Petrobras é a maior empresa do Brasil, estando presente em 28 países. Consiste em uma organização estatal de economia mista, ou seja, é uma companhia de capital aberto, sendo o Governo desse país o seu acionista majoritário. Possui operações nos três setores de classificação econômica: primária, secundária e terciária, explorando os recursos, transformando-os e contribuindo com a sua distribuição. Com isso, sua atuação dá-se de forma integrada como uma corporação de energia nas seguintes atividades: exploração e produção, refino, comercialização e transporte de óleo e gás natural, petroquímica, distribuição de derivados, energia elétrica, biocombustíveis, além de outras fontes renováveis de energia. Seus principais produtos são os combustíveis derivados de petróleo e Gás Liquefeito de Petróleo (GLP).

Em 2010, segundo a empresa de consultoria PFC Energy ⁵⁴, a companhia alcançou a posição de terceira maior organização de energia do mundo na lista das maiores empresas do setor em valor de mercado. De acordo com a publicação, a Petrobras completou dezembro de 2010 com US\$ 228,9 bilhões, à frente de Shell e Chevron, quarta e quinta colocadas respectivamente.

Tabela 1 – Ranking das 50 maiores companhias de energia em 2011

2011 RANK *	2010 RANK +	COMPANY NAME \$	MARKET CAP (\$US BN) +	% SHARE PRICE CHANGE (YOY)	PRIMARY BUSINESS +	HQ COUNTRY *	TICKER/EXCHANGE \$
1	1	ExxonMobil	406.3	16%	Integrated IOC	US	XOM US
2	2	PetroChina	276.6	-9%	Integrated NOC	China	601857 CH
3	4	Royal Dutch Shell	234.6	10%	Integrated IOC	Netherlands	RDSA NA
4	5	Chevron	211.9	17%	Integrated IOC	US	CVX US
5	3	Petrobras	156.3	-33%	Integrated NOC	Brazil	PETR3 BZ

Fonte: PFC Energy (2012).

A PFC Energy destacou a constante ascensão da Petrobras, a qual passou de 27º lugar, na primeira edição do *ranking* das 50 maiores companhias de energia com ações em bolsa em 1999, para a terceira colocação em pouco mais de uma década (BRAZIL PLANET, 2010). Em 2011, ainda segundo a PFC Energy, conforme

⁵⁴ A PFC Energy é uma consultoria de energia com atuação junto a empresas e governos em todo o mundo, a qual publica anualmente o *ranking* das 50 maiores companhias de energia com ações em bolsa e tem como principal critério o desempenho no mercado de capitais.

indicado na tabela 1, a Petrobras passou para a quinta posição, atrás das empresas ExxonMobil, Petrochina, Royal Dutch Shell e Chevron.

Desde 2006, a Petrobras faz parte do Índice Dow Jones de Sustentabilidade, com destaque para o aperfeiçoamento contínuo das práticas de Governança Corporativa e da adoção de padrões internacionais de transparência. Quando se tornou uma empresa de capital aberto, passou a aderir às regras da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e da BM&FBOVESPA. No exterior, cumpre as normas da Securities and Exchange Commission⁵⁵ (SEC) e da NYSE, nos Estados Unidos; do Latibex da Bolsa de Madri, na Espanha; da Bolsa de Comércio de Buenos Aires e da Comisión Nacional de Valores (CNV), na Argentina.

Para atender a essas normas, a Petrobras utiliza instrumentos como o seu Estatuto Social e a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 1976, a qual rege contabilmente as empresas em regime de Sociedade Anônima), pela qual ela é regida. Além desses, adota outros direcionadores empresariais, tais como: Código de Ética, Código de Boas Práticas, Código de Conduta da Alta Administração Federal e Código de Conduta Concorrencial e as Diretrizes de Governança Corporativa.

A Petrobras também cumpre os padrões requeridos pela Lei Sarbanes-Oxley (SOX), aprovada, em 2002, pelo Congresso dos Estados Unidos com o objetivo de proteger os investidores por meio do aprimoramento da precisão e da confiabilidade das informações divulgadas pelas empresas, concordando com Borgerth (2008, p. 19), ao defender que a Lei Sarbanes-Oxley estabelece sanções que impedem procedimentos não éticos, em desacordo com as boas práticas de governança corporativa.

Neste caso, de acordo com gerentes fiscais de outra grande empresa, esses padrões requeridos pela Lei Sarbanes-Oxley, aplicados no processo de execução tributária da Companhia, são conhecidos internamente como "controles da SOX" e

-

⁵⁵ A Securities and Exchange Commission trata-se da Comissão de Valores Imobiliários dos Estados Unidos.

possuem o principal objetivo de regulamentar os procedimentos de análises e auditorias das obrigações tributárias.

Em 2010, a Petrobras realizou a captação de R\$ 120,2 bilhões pela maior oferta pública de ações já realizada no mundo.

O Plano de Negócios da Petrobras 2012-2016 prevê investimentos de US\$236,5 bilhões. Em 2012, essa organização registrou mais de 100 plataformas de produção, 16 refinarias, 30 mil quilômetros em dutos, mais de seis mil postos de combustíveis e o maior centro de pesquisas da América Latina. As reservas provadas estão em torno de 14 bilhões de barris de petróleo, mas a perspectiva é de que esse número, no mínimo, dobre nos próximos anos. Com a descoberta de petróleo e gás na região do Pré-Sal, o Brasil pode se tornar o quarto maior produtor de petróleo do mundo em 2030.

A Companhia possui empresas subsidiárias que atuam de forma integrada: a Petrobras Transporte S.A (razão social), Transpetro (nome fantasia); a Petrobras Distribuidora S.A, BR Distribuidora; a Petrobras Química S.A, Petroquisa; a Petrobras Biocombustível; a Petrobras Gás S.A, Gaspetro; entre outras.

A Transpetro possui a missão de atender às atividades de transporte e armazenamento de petróleo e derivados, álcool, biocombustíveis e gás natural. Essa subsidiária é responsável por mais de 11 mil km de dutos — entre oleodutos e gasodutos — que interligam todas as regiões brasileiras e abastecem os mais distantes pontos do país. Os dutos são integrados a terminais e a uma frota de navios-petroleiros, unindo as áreas de produção, refino e distribuição da Petrobras, além de atuar na importação e exportação de petróleo e derivados, de biocombustíveis e de gás natural. Também presta serviços a diversas distribuidoras e indústrias petroquímicas, mas tem a Petrobras como sua principal cliente.

A BR Distribuidora possui a missão de atender às atividades de distribuição, comercialização e industrialização de produtos de petróleo e derivados, além de atividades de importação e exportação. Essa subsidiária tem mais de sete mil postos de combustíveis, constituindo a maior rede de postos em todo o território nacional.

Além disso, possui mais de dez mil grandes empresas como clientes, entre indústrias, termoelétricas, companhias de aviação e frota de veículos leves e pesados.

A Petroquisa atua com a Petrobras nas áreas química e petroquímica. Possui participação em sociedades que se dedicam à fabricação, à distribuição, ao transporte, ao comércio, à importação e à exportação de produtos das indústrias químicas e petroquímicas, à prestação de serviços técnicos e administrativos relacionados com essas indústrias, podendo também explorar diretamente essas atividades.

Já a Petrobras Biocombustível é uma subsidiária integral da Petrobras. Criada em 2008, a empresa é responsável pela produção de biodiesel e etanol com sustentabilidade social e ambiental, contribuindo para a redução das emissões de gases do efeito estufa e promovendo o desenvolvimento nos países onde atua.

Outra subsidiária é a Gaspetro a qual se relaciona diretamente com a ampliação da oferta do gás natural em todo o país. De Corumbá - próximo à fronteira entre a Bolívia e o Brasil – ao município de Uruguaiana, no Rio Grande do Sul, a empresa conta com uma malha de gasodutos, pertencente à Petrobras, com mais de sete mil quilômetros. Essa rede se estende pelo Brasil, atravessando estados e levando o gás natural, por meio das companhias distribuidoras estaduais, às residências, indústrias, usinas e aos veículos automotivos. Também possibilita à empresa atuar em outro importante segmento: o de telecomunicações. Um serviço que emprega a mais alta tecnologia e é requisitado por grandes empresas de todo o mundo.

No site da Petrobras (2012), foram selecionados, para este estudo, alguns marcos históricos que estão relacionados diretamente ao crescimento e consolidação da empresa nos cenários nacional e internacional até 2010, onde efetuou a maior captação de recursos através da oferta pública de ações já realizada no mundo, são eles:

1953 – fundação da Petrobras;

1954 – concluída a instalação da Petrobras. A empresa herdou do CNP duas refinarias: uma em Mataripe (BA) e outra em Cubatão (SP), sendo essas os primeiros ativos da Companhia;

1960 – um geólogo norte-americano, na época alto funcionário da Petrobras, escreveu uma série de cartas sobre a geologia do petróleo brasileiro, reportando a impossibilidade de produção nas bacias terrestres. Uma reavaliação do potencial dessas bacias deu origem ao relatório conhecido como *Relatório Link*;

1961 – os técnicos brasileiros começaram a definir novos caminhos da exploração petrolífera no Brasil, contradizendo as impossibilidades abordadas no *Relatório Link*. Nesse mesmo ano, a Petrobras inicia a procura de petróleo na plataforma continental, numa faixa que vai do Espírito Santo ao Maranhão e, com o funcionamento da Refinaria Duque de Caxias, a empresa alcançou a autossuficiência na produção dos principais derivados;

1967 – foi constituída a subsidiária Petrobras Química S.A (Petroquisa) para articular a ação dos setores estatal e privado na implantação da indústria petroquímica no país;

1968 – a Petrobras cria o maior centro de pesquisas da América Latina, o Centro de Pesquisa e Desenvolvimento (CENPES), com o objetivo de atender às demandas tecnológicas, base para a consolidação e expansão da empresa no cenário da energia mundial. Ainda neste mesmo ano, a Companhia descobriu petróleo no mar, na plataforma continental, no Campo de Guaricema, em Sergipe;

1971 – com o elevado crescimento do PIB (com taxas superiores a 10% ao ano), impulsionando o consumo de derivados do petróleo, foi criada a subsidiária Petrobras Distribuidora:

1973 – os membros da Organização dos Países Produtores de Petróleo (OPEP) elevaram substancialmente os preços internacionais, provocando o chamado *Choque do Petróleo*. O governo tomou algumas medidas para manter o abastecimento do mercado brasileiro. Essa crise serviu para que a empresa continuasse a investir na exploração marítima, na busca pelo aumento da produção nacional de petróleo;

1974 – foi descoberta a Bacia de Campos, situada na costa norte do estado do Rio de Janeiro, estendendo-se até o sul do Espírito Santo. Essa área torna-se a maior província petrolífera do Brasil, responsável pela produção de mais de 80% da produção nacional de petróleo;

- 1975 a Petrobras tem atuação fundamental no abastecimento e distribuição do etanol no país;
- 1978 preocupada com a preservação do meio ambiente, a Petrobras apresenta programas de controle de emissão de gás, reflorestamento em escala e treinamento de combate a emergências;
- 1984 o Campo de Albacora foi descoberto na Bacia de Campos, provando a existência de campos "gigantes", a grandes profundidades no Brasil;
- 1985 o Campo de Marlim foi descoberto na Bacia de Campos. Nesse mesmo ano, o Brasil já produzia metade do petróleo que consumia, muito acima dos 14% registrados em 1979. Em 2006, a Companhia alcançou a autossuficiência, produzindo e exportando mais petróleo e derivados do que importando;
- 1986 a Petrobras descobriu petróleo na Amazônia. Entrava em operação o Campo de Urucu, na Bacia do Rio Solimões. Nesse mesmo ano, a Companhia, para atender à necessidade de produção em águas profundas, criou o Programa de Capacitação Tecnológica em Águas Profundas (PROCAP);
- 1992 a Petrobras ganhou o prêmio máximo em tecnologia, *OTC Distinguished Achievement Award*, conferido na *Offshore Technology Conference*, em Houston, nos Estados Unidos, como a empresa que mais contribuiu para o desenvolvimento tecnológico da indústria *Offshore*, ou seja, em alto mar ou em águas profundas;
- 1997 fim do monopólio estatal do petróleo por meio da Emenda Constitucional n°. 9, de 9 de novembro de 1997. A Petrobras se tornou uma das maiores empresas de petróleo do mundo;
- 2000 para ajudar o país a superar a crise do "apagão energético" e seguindo uma estratégia para diversificação e ampliação da matriz energética brasileira, a Petrobras comprou participações em diversas termelétricas, que transformam o gás em energia elétrica;
- 2002 a empresa lançou um novo tipo de gasolina, esta utilizada nas pistas de Fórmula 1;
- 2003 a produção de petróleo, no Brasil e no exterior, supera a marca de dois milhões de barris diários;
- 2004 a Petrobras inaugura sua primeira usina eólica em Macau, no Rio Grande do Norte;

2005 – a empresa bateu o recorde brasileiro de profundidade de perfuração, com um poço perfurado na Bacia de Santos, localizado a 200 km da costa sul da cidade do Rio de Janeiro;

2006 – a Petrobras alcançou a autossuficiência na produção de petróleo e gás, com a entrada em operação das plataformas P-34 e P-50;

2007 – descoberta da área de Tupi, na Bacia de Santos, com grande concentração de petróleo e gás em seções de Pré-Sal;

2008 – criação da empresa Petrobras Biocombustíveis;

2009 – início da produção no Pré-Sal na área de Tupi (RJ);

2010 – a Companhia realizou a captação de R\$ 120,2 bilhões na maior oferta pública de ações já registrada no mundo.

Na tentativa de estabelecer um parâmetro de análise, a partir de exercícios posteriores ao início da estruturação da administração tributária da companhia, buscou-se levantar dados sobre o comportamento de indicadores tributários, disponíveis em instrumentos oficiais divulgados no Brasil através da BM&FBOVESPA e da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Foram analisados os dados das contas (1) Receita Bruta; (2) Lucro do Exercício; (3) Impostos, Taxas e Contribuições; e (4) Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social; e confrontados os valores entre as contas Receita Bruta x Impostos, Taxas e Contribuições do período entre 2005 e 2012, na identificação de indicadores quantitativos que também reflitam um possível desempenho do processo de estruturação da administração tributária da Petrobras.

Além disso, para complementar os indicadores quantitativos, buscou-se a percepção de alguns dirigentes da companhia, que exerciam suas funções durante o período da estruturação da administração tributária da Petrobras.

Desta forma, foram analisados os números das contas dos balanços patrimoniais⁵⁶ e dos demonstrativos de resultados do período de 2005 a 2012, pesquisados a partir

⁵⁶ Para Lacombe (2009, p. 68), balanço patrimonial "[...] demonstração financeira que inclui todos os ativos, passivos e patrimônio líquido de uma empresa, devidamente apropriados nas suas respectivas contas patrimoniais, em data determinada, geralmente o último dia do período contábil. O balanço

dos relatórios de atividades e das demonstrações financeiras padronizadas e acessíveis para a realização deste trabalho.

A Tabela 2 apresenta informações consolidadas da conta *Receita Bruta* das demonstrações financeiras da Petrobras, referente aos exercícios de 2005 a 2012.

Tabela 2 – Receita Bruta das Contas das Demonstrações do Resultado da Petrobras – período de 2005 a 2012

Exercício	Receita Bruta (Reais Mil)		
2005	179.065.284*		
2006	205.403.037**		
2007	218.254.174***		
2008	266.494.080****		
2009	230.503.984****		
2010	266.060.000*****		
2011	306.234.000******		
2012	344.976.000******		

Fonte: Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP)⁵⁷

Notas: * Dado retirado da DFP (2006, p. 18).

Em relação ao comportamento da receita bruta no período estudado, observou-se que, entre 2005 e 2012, houve um crescimento de 92,65%.

A Tabela 3 apresenta informações consolidadas da conta *Lucro do Exercício* das demonstrações financeiras da Petrobras, também referente aos exercícios de 2005 a 2012.

indica a situação patrimonial e o valor contábil da empresa nessa data, ou seja, o resultado da equação: Ativo – Passivo = Patrimônio líquido. O balanço é considerado uma fotografia da situação econômico-financeira e patrimonial da organização em dado momento. Em inglês: *balance sheet* ou *balance*"

^{**} Dado retirado da DFP (2006, p. 18).

^{***}Dado retirado da DFP (2007, p. 18).

^{****} Dado retirado da DFP (2008, p. 17).

^{*****} Dado retirado da DFP (2009, p. 18).

^{*******} Dado retirado da DFP (2011, p. 87).
******* Dado retirado da DFP (2011, p. 87).

^{*********} Dado retirado da DFP (2011, p. 87).

⁵⁷ DFP referentes aos exercícios de 2006, 2007, 2008, 2009, 2011 e 2012, as quais se encontram referenciadas ao final deste documento, na parte intitulada de *Referências*.

Tabela 3 – Lucro do Exercício das Contas das Demonstrações do Resultado da Petrobras – período de 2005 a 2012

Exercício	Lucro do Exercício (Reais Mil)	
2005	23.724.723*	
2006	25.918.920**	
2007	21.511.789***	
2008	32.987.792****	
2009	30.051.000****	
2010	35.189.000*****	
2011	33.313.000*****	
2012	21.182.000******	

Fonte: Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP)⁵⁸

Notas: * Dado retirado da DFP (2006, p. 18).

Em relação ao comportamento dos lucros no período estudado, observou-se que, entre 2005 e 2012, houve uma redução de aproximadamente 10,72% no lucro do anual da Companhia. É possível perceber que no decorrer desse período houve uma oscilação no lucro líquido, sendo em alguns anos maiores e em outros menores. Considerando que a Receita Bruta manteve-se crescente no mesmo período (a exceção da redução apresentada de 2008 para 2009), provavelmente, essa variação no lucro líquido ocorreu em virtude da oscilação das despesas/custos do mesmo período.

Sobre o lucro do exercício, auferido em 2012, a Administração da Petrobras (2012) explica:

Alcançamos em 2012 um lucro líquido de R\$ 21,2 bilhões. Este resultado, 36% inferior ao de 2011, é explicado pelo aumento da importação de derivados a preços mais elevados, pela desvalorização cambial, que impacta tanto nosso resultado financeiro como nossos custos operacionais, pelo aumento de despesas extraordinárias, como a baixa de poços secos, e pela produção de petróleo que, embora dentro da meta estabelecida no PNG 2012-2016, foi de 1.980 mil bpd no Brasil, 2% inferior à de 2011.

^{**} Dado retirado da DFP (2006, p. 18).

^{***}Dado retirado da DFP (2007, p. 18).

^{****} Dado retirado da DFP (2008, p. 17).

^{*****} Dado retirado da DFP (2012, p. 4).

^{*******} Dado retirado da DFP (2012, p. 4). ******* Dado retirado da DFP (2012, p. 4).

^{********} Dado retirado da DFP (2012, p. 4).

⁵⁸ DFP referentes aos exercícios de 2006, 2007, 2008, 2009, 2011 e 2012.

Ainda de acordo com a DFP (2012, p. 5) da Petrobras, complementando as ações implantadas para melhoria de resultado do próximo exercício, as reuniões da Diretoria Executiva passaram ocorrer duas vezes por semana e o foco no acompanhamento físico-financeiro dos projetos de investimento. Também ao longo de 2012 foram realizados importantes alterações na organização de diversas áreas da Companhia, tornando-as mais eficientes, além de promover relevantes mudanças administrativas.

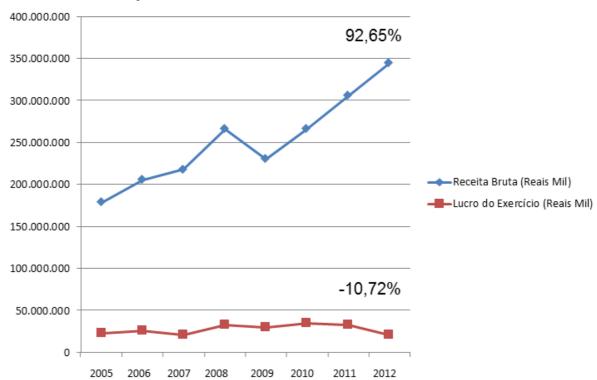


Gráfico 1 – Variação entre as Contas Receita Bruta e Lucro do Exercício, período 2005-2012, das demonstrações financeiras da Petrobras

O Gráfico 1 demonstra a variação de comportamento dos números (Receita Bruta e Lucro do Exercício) apresentados nas tabelas 3 e 4. Entre 2005 e 2012, houve um crescimento de aproximadamente 92,65% da receita bruta da companhia. Entre 2008 e 2009, houve uma redução de aproximadamente 13,51% dessa receita, decorrente da crise financeira internacional, mas com recuperação e crescimento a partir de 2010. Vale a pena destacar que a redução de receita bruta de aproximadamente 13,51% entre os exercícios 2008 e 2009 da companhia foi provocada pela mudança ocorrida no registro das informações contábeis, através da adoção da IFRS e também pela queda do preço do petróleo no mercado

internacional. A estruturação da administração tributária da Petrobras, através da Gerência Executiva de Administração Tributária, contribuiu para o processo de implantação dos padrões US GAAP e da IFRS, numa atuação conjunta com as áreas Contábil, Jurídica e Financeira, e também no atendimento aos padrões de GC adotados pela companhia.

Tabela 4 – Receita Bruta e Impostos, Taxas, Constribuições e Participações Governamentais (apurados) das Contas das Demonstrações do Resultado da Petrobras – período de 2005 a 2012

1 01100143	periodo de 2000 à 2012				
Exercício	Receita Bruta (Reais Mil)	Impostos, Taxas e Contribuições (Reais Mil)			
2005	179.065.284	63.307.437*			
2006	205.403.037	71.274.595**			
2007	218.254.174	70.127.540***			
2008	266.494.080	85.112.615****			
2009	230.503.984	78.133.106****			
2010	266.060.000	88.755.000*****			
2011	306.234.000	103.982.000******			
2012	344.976.000	104.343.000******			

Fonte: Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP)⁵⁹

Notas: * Dado retirado da DFP (2006, p. 234).

A Tabela 4 apresenta informações consolidadas da conta *Impostos, Taxas e Contribuições e Participações Governamentais,* em paralelo às informações da conta *Receita Bruta,* das demonstrações financeiras da Petrobras, para os exercícios de 2005 a 2012. Vale a pena destacar, que a partir de 2008, devido às mudanças ocorridas nas demonstrações contábeis⁶⁰, a conta *Participações Governamentais* foi incorporada à conta *Impostos, Taxas e Contribuições*. Desta forma, para facilitar a análise proposta, os números das referidas contas apresentam-se somados nos exercícios de 2005, 2006 e 2007 e já incorporados na

⁶⁰ De acordo com a DFP (2008, p. 25) da Petrobras, "as práticas contábeis adotadas no Brasil foram alteradas a partir de janeiro de 2008. As demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007 e apresentadas de forma conjunta com as demonstrações contábeis de 2008, foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil vigentes até 31 de dezembro de 2007 e, como permitido pelo Pronunciamento Técnico CPC 13 - Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória no 449/08, não foram reapresentadas com os ajustes para fins de comparação entre os exercícios".

-

^{**} Da Dado retirado da DFP (2006, p. 234).

^{***}Dado retirado da DFP (2007, p. 201).

^{****} Dado retirado da DFP (2008, p. 23).

^{*****} Dado retirado da DFP (2009, p. 24).

^{******} Dado retirado da DFP (2011, p. 12).

^{*******} Dado retirado da DFP (2011, p. 12).

^{*******} Dado retirado da DFP (2012, p. 76).

⁵⁹ DFP referentes aos exercícios de 2006, 2007, 2008, 2009, 2011 e 2012.

conta *Impostos, Taxas e Contribuições*. É importante salientar que a redução de impostos, taxas e contribuições apurados de aproximadamente 8,2% entre os exercícios 2008 e 2009 da companhia, assim como da receita bruta, também foi provocada pela mudança ocorrida no registro das informações contábeis, através da adoção da IFRS.

O Gráfico 2 demonstra a variação de comportamento entre os números (Receita Bruta e Impostos, Taxas e Contribuições) apresentados na tabela 5. Entre 2005 e 2012, houve um crescimento de aproximadamente 64,82% dos impostos, taxas e contribuições, assim como das participações governamentais, apurados pela companhia. Conforme já apresentado neste tópico, no mesmo período, houve um crescimento de aproximadamente 92,65% da receita bruta da Companhia.

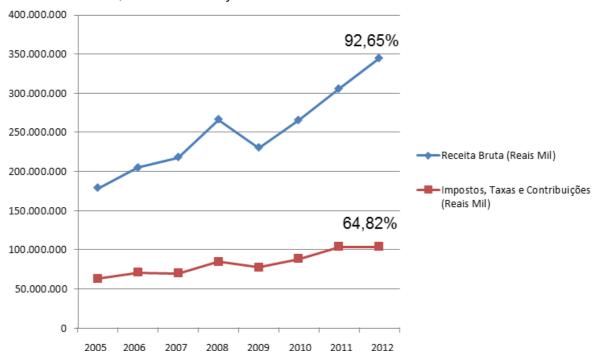


Gráfico 2 – Variação entre as Contas Receita Bruta e Impostos, Taxas e Contribuições, período 2005-2012, das demonstrações financeiras da Petrobras

Neste caso, significa que houve um aumento da carga tributária, em virtude dessa estar relacionada diretamente ao faturamento da Companhia, mas não na mesma proporção desse faturamento. No entanto, esse indicador de desempenho não pode ser atribuído, individualmente, ao resultado da gestão tributária da empresa, através da estruturação da sua administração tributária e da centralização da atividade

tributária na Gerência Executiva de Administração Tributária da Petrobras, e sim de uma participação daquele sobre os números apresentados. Tais resultados corroboram os argumentos de Aksin e Masini (apud Berdejo, 2009, p. 79) ao defenderem que o compartilhamento de serviços padroniza, racionaliza e consolida funções de negócio e processos comuns, com o objetivo de melhorar a eficiência e eficácia com redução de custo e melhora da rentabilidade global da empresa.

Vale a pena ressalvar que tais resultados também sugerem atuação da nova gerência na obtenção de benefícios ou incentivos fiscais e na elaboração de planejamentos tributários mais exitosos. Além disso, podem ter sidos influenciados por alterações na política monetária. Assim, pode-se retomar as ideia defendida por Moge at al., (2011, p 26), quando esses destacam que quanto maior o desempenho e menores as falhas no processo/produto do ciclo de vida da tributação, melhor será a condição para a continuidade organizacional.

Para complementar a avaliação de desempenho da estruturação da administração tributária da Petrobras, destacam-se, a seguir, percepções do presidente e de alguns diretores e gerentes da companhia.

No Informativo Tributário (SOUSA, 2002), publicação da Administração Tributária da Petrobras, em 2002, o então diretor da área de Exploração e Produção (E&P), escreveu sobre a importância de uma gestão adequada da carga tributária, afirmando que, em 2001, a carga tributária sobre o custo total do petróleo produzido foi de 34%. Quando comparado à receita líquida das atividades de E&P, essa carga tributária representava 26% da receita. Se comparado ao lucro líquido, o percentual alcançava 70%. Esses dados dimensionam os tributos que incidem sobre as atividades de E&P e demonstram a necessidade de uma atenção especial à gestão dos custos tributários em todas as atividades da companhia.

Além disso, destacou a importância do envolvimento, não apenas com a preocupação da área voltada para o alcance de resultados físicos, mas também com a necessidade de fazer uma gestão adequada e otimizada da carga tributária. Também destacou que a continuidade do trabalho da nova Gerência iria trazer avanços sobre os resultados das atividades de E&P. Neste sentido, percebe-se a

importância do envolvimento de todas as unidades de negócio porque essas detêm o conhecimento sobre operações correntes, projetos que estão sendo implantados e avaliação desses próprios projetos.

Neste tocante, mais uma vez, concorda-se com Calijuri (2009, p. 74), a qual defende que a gestão tributária deve utilizar uma perspectiva multidisciplinar que permita à empresa analisar os tributos sobre outros ângulos, utilizando conceitos vindos das Ciências Econômicas, das Ciências Contábeis, das Finanças, do Direito, entre outros campos.

Para o gerente da área Tributária da Petrobras no período de 2002 a 2006, ao implantar a Gerência Executiva de Administração Tributária, a Petrobras alcançou uma "eficiência ampliada". Ao atuar com a visão corporativa integrada com a atividade tributária, atingiu-se a expansão da eficiência operacional da empresa, maximizando resultados econômicos e ampliando margens de segurança, minimizando riscos e procurando evitar prejuízos.

Em comunicado interno (PETROBRAS, [2003]), informando todas as iniciativas já tomadas e as próximas etapas para o alcance da meta de otimização da carga tributária estabelecida pela empresa, o então presidente da companhia destacou que o tema "tributos pagos pela Petrobras" era pouco abordado no dia a dia da empresa, mas que tinha grande relevância para o Sistema Petrobras, considerando o seu volume e a complexidade de sua gestão e administração. Por isso, esse ainda justificou a necessidade de criação da nova área corporativa de Administração Tributária, contando com os serviços de uma área especializada em tributação, centralizando as atividades que, até então, eram realizadas de forma dispersas na organização. Retomando Schulman et al. (apud BERDEJO, 2009, p. 77) ao destacar que os serviços compartilhados concentram recursos da empresa atuando com atividades, antes espalhadas através da organização, a fim de servir a múltiplos parceiros internos, a baixo custo e com alto nível de serviços.

Ainda no mesmo comunicado interno (PETROBRAS, [2003]), o presidente da Companhia também destacou a importância para a Empresa da detenção de um conhecimento especializado sobre tributação e que muitos negócios poderiam deixar

de ser concretizados por falta de uma assessoria competente e ágil nesta área. Por sua vez, este mesmo conhecimento poderia ser a ferramenta decisiva para a viabilização de investimentos que, não fosse esta, seriam deixados de lado e, desta forma, deixariam também de contribuir para um melhor resultado financeiro. Além disso, também explicou que a otimização da carga tributária não é pagar menos tributos do que determina a lei. Nesse sentido, é pagar a tributação devida, no prazo e montantes determinados, sem riscos, estando atento a todas as oportunidades e vantagens possíveis a partir do amplo e estrito conhecimento da legislação.

Em entrevista (PETROBRAS, 2002), o então diretor Financeiro da Petrobras, em 2001, também destacou que o novo modelo de gestão, com uma administração tributária organizada, traria benefícios os quais ficariam mais transparentes e mais evidentes para a companhia e para todos os seus funcionários.

O gerente da área Fiscal da Petrobras no período de 1995 a 2001, destacou que os gestores da companhia também se sentiram mais assistidos, uma vez que passaram a dispor de uma área específica para tratar de um assunto tão importante e que traria soluções pensadas para as demandas de cada área, elaboradas de forma a não prejudicar ou criar jurisprudências⁶¹ que pudessem comprometer o resultado das demais áreas.

Ainda segundo o gerente da área Fiscal da Petrobras no período de 1995 a 2001, e o gerente da área Tributária da companhia no período de 2002 a 2006, a referida redução da contribuição tributária da organização também foi resultado do intenso trabalho da Gerência Executiva de Administração Tributária, através de esforços de gestão e planejamento tributário, assim como da melhoria da qualidade dos arquivos transmitidos ao fisco, no atendimento das obrigações acessórias, reduzindo o risco e a exposição fiscal da empresa.

Ainda remetendo a entrevista (PETROBRAS, 2002), fornecida pelo ex-gerente executivo de Administração Tributária no período de 1999 a 2003 afirmou que

-

⁶¹ Jurisprudência é um conjunto de decisões judiciais num mesmo sentido, indicando uma tendência a ser seguida por outras decisões futuras.

[...] para fazer face a esse grande desafio de aumentar a rentabilidade do Sistema Petrobras é que desenvolvemos, em articulação com as áreas de negócios e as unidades corporativas demandantes de serviços tributários da Administração Tributária, esse novo mecanismo de relacionamento, essa nova política de gestão tributária para a Petrobras. A diferença básica entre uma situação e outra é exatamente o fato de que a atividade de planeiamento das questões tributárias passou a se dar em parceria com a área Cliente. A Administração Tributária, portanto, saiu da posição de ficar aguardando as necessidades das suas respectivas Áreas Clientes e passou a atuar conjuntamente com a Área Cliente. Com isso, foi possível visualizar dois grandes benefícios que foram exatamente a possibilidade da Administração Tributária ajudar o nosso cliente a identificar as suas potencialidades e possibilidades de ganhos tributários e, por outro lado, permitir a Administração Tributária conhecer melhor os negócios do seu cliente e, portanto, oferecer a esse cliente as ferramentas e as possibilidades de ampliação da sua rentabilidade pela via da otimização da carga tributária. Esse foi o resultado de um trabalho conjunto, um trabalho que foi feito desde o início de 2001 e que nós consideramos por concluído com a concepção destes mecanismos de relacionamento de termos de compromisso e acordo de serviço, sendo o ponto de partida para a fase seguinte, que foi a de consolidação da nova política de gestão tributária da Petrobras. (PETROBRAS, 2002).

Diante do exposto, observa-se que a estruturação da Administração Tributária da Petrobras e a criação da área da Gerência Executiva dessa área foi considerada positiva para a companhia, otimizando recursos financeiros, contribuindo com a diminuição do pagamento de tributos apurados, e reduzindo os riscos de contingências fiscais e de exposição da companhia.

4.1.1 A governança corporativa na Petrobras

A Governança Corporativa, através da implantação de suas práticas, significou um marco de transformação na Petrobras e, junto com a adequação do modelo de organização e gestão da empresa, contribuiu com a estrutura organizacional necessária para a criação da Gerência Executiva de Administração Tributária, além da disseminação de normas, políticas e diretrizes que facilitaram o aperfeiçoamento do processo de execução tributária da companhia.

De acordo com o gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003, as discussões acerca das relações entre a companhia e a sociedade brasileira iniciaram-se já na concepção da organização. Por isso, desde aquele momento, houve uma preocupação com os conflitos de interesses entre a

propriedade e a gestão da empresa. Neste ponto, observa-se, concordando com Berle e Means (1932 apud SERRAFIM; QUELLAS; ALLEDI, 2010), que o conflito de agência é um problema crucial a ser tratado pela Governança Corporativa de qualquer organização e com a em questão não seria diferente. Dessa forma, naquele momento, a alta administração da Companhia buscou estabelecer práticas, ainda que não formais e regulamentadas, que visavam à transparência, à prestação de contas e ao cumprimento da legislação, alguns dos princípios básicos da GC, expostos por André Luiz Carvalhal de Silva (2005).

Deve-se lembrar de que há um princípio o qual preconiza que existe uma obrigação empresarial de fornecer um tratamento justo e igualitário para os seus *stakeholders*, este é o da equidade (*fairness*) (SILVA, 2005). Destarte, segundo os relatos de dois ex-gerentes das áreas fiscal (no período de 1995 a 2001) e tributária (no período de 2002 a 2006) da Petrobras, percebeu-se que, no primeiro momento da gênese da GC da Petrobras, dois grupos de partes interessadas na empresa foram prioritários, são eles: os acionistas (os quais possibilitariam o desenvolvimento da empresa) e os consumidores (que comprariam seus produtos), além do próprio governo. No entanto, existia o entendimento político e da empresa de que toda a população seria beneficiada pelo crescimento da companhia e pela participação indireta nos resultados dessa, uma vez que o acionista controlador seria o povo, via tesouro nacional, mas, sobretudo, face ao crescimento econômico do país facilitado pelo desenvolvimento da organização.

Com o tempo, esses dois grupos de *stakeholders* transformaram-se em vários conjuntos de entidades, todas elas partes, de alguma forma, interessadas na companhia. Ainda segundo o ex-gerente tributário da Petrobras, são algumas delas:

- Bolsa de Valores de São Paulo (BM&FBOVESPA);
- New York Stock Exchange (NYSE), ou seja, a bolsa de valores de Nova York;
- Ley del Mercado de Valores (LATIBEX), ou seja, o mercado de valores Latino Americano;
- instituições financeiras;
- agências de classificação de risco;
- instituições reguladoras: CVM, SEC, ANP etc.;

- acionistas;
- analistas de mercado;
- parceiros;
- fornecedores:
- clientes;
- empregados;
- Conselho de Administração;
- Conselho Fiscal;
- diretoria;
- Controladoria Geral da União (CGU);
- Tribunal de Contas da União (TCU);
- Ministério das Minas e Energia;
- Ministério do Planejamento;
- Ministério da Fazenda;
- Receita Federal:
- Governo Federal:
- estados e municípios;
- Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE); e
- Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA).

De acordo com o gerente tributário de outra grande empresa e dois consultores tributários terceirizados da Petrobras, o esforço da companhia no que tange ao aprimoramento das suas práticas de governança corporativa foi um reflexo natural do processo de evolução da desregulamentação do setor de petróleo e da abertura do capital da empresa no mercado internacional. Este último permitiu que a organização passasse a vender suas ações no exterior, o que se deu em 1997, com registro na SEC e listagem na Bolsa de Valores de Nova York em 2000. Com isso, ficou mais evidente a necessidade de adoção de práticas e padrões internacionais de contabilidade, de transparência e de cumprimento às normas, no que tange ao objeto deste estudo, relacionadas ao atendimento das obrigações tributárias, acessórias e principal.

Segundo o diretor executivo da ADL no período de 1999 a 2005, em 1997, foi elaborado pela Petrobras um diagnóstico para a consequente criação de uma estrutura para adequação das práticas contábeis adotadas pelo Brasil às norte-americanas, ou seja, à *Generally Accepted Accounting Principles in the United States* (US GAAP). Em 2010, uma Instrução da CVM (a de n° 457/07) tornou obrigatória a adoção das normas contábeis internacionais, a IFRS.

Desta forma, entende-se que a *International Financial Reporting Standards* (IFRS) tornou premente o conhecimento do negócio da empresa em alinhamento com a interpretação dos pronunciamentos contábeis. Além disso, segundo o gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003, a adoção de práticas da IFRS provocou um importante estreitamento da relação contábil com as áreas Jurídica, Financeira e Tributária da companhia.

Vale a pena destacar que, como advoga Carlos Alberto Siqueira Gomes (2008, p. 9), no desenvolvimento dos seus negócios, a Petrobras ainda tem característica de uma firma monopolista, atuando em ambiente regulado e, sendo uma empresa pública, está sujeita a controles externos e internos. Dessa forma, também precisa atender a parâmetros internacionais de governança e transparência, pois suas ações são negociadas nos principais mercados financeiros do mundo.

A implantação de Normas Contábeis Internacionais aliadas ao atendimento dos padrões requeridos pela Lei Sarbanes-Oxley, trouxeram maior segurança e transparência às operações da Petrobras, contribuindo para a estruturação da administração tributária da empresa, afirmação empreendida pelo o gerente da área Fiscal da Petrobras no período de 1995 a 2001. Isso também está em consonância com o defendido por Borgerth (2008, p.19) sobre a criação sanções que impeçam procedimentos não éticos, em desacordo com as boas práticas de GC. Por exemplo, atualmente, o processo de execução tributária implantado no Centro de Operações Financeiras da Companhia, no cumprimento das suas obrigações tributárias, atende ao padrão de diretrizes "controles da SOX". Essas diretrizes são apoiadas por sistemas de informação, desenvolvidos e, constantemente, aperfeiçoados com a finalidade de garantir qualidade, consistência e atendimento aos prazos das obrigações tributárias, principal e acessórias, vigentes na legislação brasileira.

Com o objetivo de continuar a atender às demandas impostas pela desregulamentação do setor de Petróleo e pela abertura do capital da companhia no mercado internacional, em 1999, a Petrobras realizou a sua primeira grande reforma estatutária já com o propósito de alterar os seus padrões de Governança Corporativa, almejando alcançar algumas regras defendidas por André Carvalhal da Silva (2005, p. 50-51), principalmente, no que tange o equilíbrio entre a Diretoria Executiva e o Conselho de Administração e o aumento no nível de transparência das informações. Este último também é defendido por Lacombe (2009, p. 317), que objetiva a absoluta transparência nas regras que governam as relações da alta administração e sua conduta com os acionistas, os empregados e a sociedade. Com isso, iniciou-se o processo de implantação de práticas que contribuíram para a criação da Gerência Executiva de Administração Tributária.

Antes deste período, os membros do Conselho de Administração e da Diretoria Executiva eram nomeados pelo Presidente do Brasil, com mandatos de três anos; e o Conselho de Administração e a Diretoria Executiva eram compostos pelos mesmos componentes. Depois de 1999, a Diretoria Executiva passou a ser eleita pelo Conselho de Administração e este pela Assembleia Geral de Acionistas (Lei n.º 6.404/76); e os diretores executivos deixaram de pertencer ao Conselho de Administração, que teve seu número de integrantes reduzido de doze para nove membros.

As discussões e a busca pela transparência na gestão se intensificaram no Brasil a partir de 1999, principalmente com a criação do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) e da elaboração do primeiro Código Brasileiro das Melhores Práticas de Governança Corporativa, apoiado pela própria Petrobras.

No entanto, o gerente da área Fiscal da Petrobras no período de 1995 a 2001 aponta que a grande mudança na companhia ocorreu em 2002, quando foi realizada uma revisão do seu Estatuto Social, reestruturando-o com o objetivo de maximizar os padrões de Governança Corporativa da empresa. Com isso, a Petrobras procurou se adequar à Lei das Sociedades Anônimas e a se aproximar de práticas estabelecidas nos Níveis Diferenciados de Governança Corporativa da

BM&FBOVESPA (SILVEIRA, 2010, p.179), redefinindo, desta forma, as atribuições do Conselho de Administração e da Diretoria Executiva.

Salienta-se que, segundo Carlos Alberto Siqueira Gomes (2008, p. 14-15)

Em 2001 [sic] a Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA) criou um segmento de listagem em Bolsa destinado à negociação de ações emitidas por empresas que se comprometam, voluntariamente, com a adoção de determinadas práticas de governança corporativa e a divulgação de informações adicionais em relação ao que é exigido pela legislação aplicável às companhias abertas.

Nesse sentido, o diretor executivo da ADL no período de 1999 a 2005 advoga que a Petrobras possuia uma estratégia de planejamento integrado, permitindo que as coordenações atuassem de forma descentralizada, mas que terminaria por definir os modelos, os métodos e os rumos dos negócios da empresa. Neste caso, quando se pensou em estratégia corporativa e planos estratégicos, percebe-se a intenção desses serem produtos de uma ação coordenada entre todas as áreas da companhia, o que terminou por contribuir para a estruturação da atividade tributária da empresa. Por isso, essa estratégia e os seus respectivos planos formaram a base para a implantação, revisão e aperfeiçoamento do modelo de GC da Petrobras, facilitando, desta forma, o desenvolvimento da Governança Tributária.

No contexto deste trabalho, entendeu-se que o maior desafio da Organização em questão não foi a definição ou adequação de melhores práticas de GC e sim implementá-las de forma a garantir o cumprimento dos seus princípios básicos de transparência, equidade, prestação de contas com responsabilidade preconizados por (SILVA, 2005) e, principalmente, considerando o que já foi exposto e remetendo-se ao contexto das obrigações tributárias, cumprimento das leis ou responsabilidade corporativa.

Na visão do gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003, para a companhia, atualmente, a GC refere-se às regras, procedimentos, contratos e à administração da companhia com seus empregados, acionistas, clientes, fornecedores, credores, sociedade e governo, com as principais

finalidades, defendidas por Andrade e Andrade (2012), de minimização dos potenciais conflitos de interesse e maximização do valor da empresa (uma das missões atribuídas à nova Gerência Executiva de Administração Tributária), tornando-se assim a base para o desenvolvimento e aperfeiçoamento da Governança Tributária da organização, garantindo uma estrutura organizacional adequada ao cumprimento e gerenciamento das obrigações tributárias, elaborando políticas e diretrizes aderentes ao atendimento das normas legais e regulamentares, garantindo a transparência através das informações disponibilizadas aos seus públicos e, principalmente, gerindo os riscos fiscais ocasionados por erros no processo de execução tributária.

A GC da Petrobras também pode ser descrita como um sistema que garante aos acionistas o controle estratégico da empresa e o efetivo acompanhamento das ações dos gestores da companhia, regulando as relações entre acionistas, Conselho de Administração, Conselho Fiscal e altos executivos, de forma a alinhar os objetivos de todas as partes, promovendo transparência, equidade, prestação de contas e atendimento à legislação vigente, inclusive, possibilitando o cumprimento das obrigações tributárias. Dessa forma, permitindo a redução do risco de exposição fiscal e, consequentemente, de eventuais perdas financeiras (ocasionadas por multas, penalidades, autuações etc.). Sendo assim, o Conselho de Administração tem postura ativa e independente, e suas decisões refletem seus interesses e não apenas do acionista controlador. Com isso, por apresentar maior segurança para todos os seus públicos de interesse, a Petrobras termina possui mais facilidade para vender seus títulos, diminuir o custo de captação de recursos e valorizar seus produtos, aumentando, portanto, seu valor de mercado.

Em 2000, o Conselho de Administração da Petrobras aprovou um modelo de organização, ilustrado na figura 4 (PETROBRAS, 2013), com o objetivo de melhorar as práticas de governança corporativa. Neste, passou a existir a entidade do Conselho Fiscal, formado por: representantes dos acionistas, detentores de ações ordinárias e de ações preferenciais, e por representantes da União; um Conselho de Administração formado por um presidente e nove conselheiros; e uma Diretoria Executiva formada por sete diretorias.

O Conselho de Administração foi composto por: um Presidente, representante do acionista controlador; seis Conselheiros, representantes do acionista controlador da Petrobras; um Conselheiro, representante dos acionistas detentores de ações preferenciais da Petrobras; um Conselheiro, representante dos acionistas detentores de ações ordinárias da Petrobras; e um Conselheiro, representante dos funcionários da Petrobras. Esse Conselho é apoiado pelas áreas da Ouvidoria Geral e da Auditoria Interna.

A Diretoria Executiva passou a ser formada pelos: Diretor de Tecnologia, Engenharia e Materiais; Diretor Financeiro e de Relações com os Investidores; Diretor de Exploração e Produção; Diretor Internacional; Diretor de Gás e Energia; Diretor de Abastecimento; e Diretor Corporativo de Serviços. Essa Diretoria e a Presidência são apoiadas pelas áreas de Estratégia Corporativa, Jurídico, Desempenho Empresarial, Comunicação Organizacional e Novos Negócios. Além disso, a Presidência possui um Gabinete da Presidência e uma Secretaria Geral.

Conselho Fiscal

Conselho de Administração

Ouvidoria Geral

Diretoria executiva

Presidente

Estratégia Corporativa

Desempenho Empresarial

Novos Negócios

Gabinete da Presidente

Secretaria-Geral

Figura 4 – Modelo de organização da Petrobras, aprovado pelo Conselho de Administração em outubro de 2000

Fonte: PETROBRAS (2013).

Figura 5 – Continuação do modelo de organização da Petrobras, aprovado pelo Conselho de Administração em outubro de 2000



Fonte: PETROBRAS (2013).

A estrutura foi composta por quatro grandes áreas de negócio (Gás e Energia; Exploração e Produção; Abastecimento; e Engenharia, Tecnologia e Materiais), uma área Internacional e pelas áreas Financeira e Corporativa e de Serviços, conforme ainda está demonstrado na figura 5.

Cada área de negócio concentra e é responsável por atividades específicas da Companhia. Por exemplo, a Financeira é formada pela: Corporativo; Planejamento Financeiro e Gestão de Riscos; Finanças; Contabilidade; Tributário; e Relacionamento com os Investidores.

Essa proposta do modelo de governança corporativa implantado visava o atendimento das exigências legais dos Decretos 5.481 (o qual acresce o Art. 20-B⁶² ao Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal) e o 5.482 (que dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet) de 30 de junho de 2005, da Presidência da República, e também publicar essas informações de forma a manter uma atitude transparente para os seus *stakeholders*. Isso foi pontuado pelo diretor executivo da ADL no período de 1999 a 2005.

Com a desregulamentação do setor de Petróleo e a abertura do capital da Petrobras no mercado internacional, a companhia passou a defender um compromisso de fornecer informações corretas e precisas aos seus investidores – institucionais ou individuais, inclusive acionistas –, principalmente sobre produção, reservas, investimentos, custos, preços de venda e tributos, buscando o constante diálogo e a consequente credibilidade com esse público, condição essencial para o sucesso das negociações com ações. Nesse caso, pode-se perceber a adoção predominante do modelo de GC Europeu, entretanto, observa-se igualmente características dos modelos Alemão e Latino-Americano, este último, segundo Leal e Comuri (2008), ainda em desenvolvimento.

Notou-se que, para atender às demandas dos seus *stakeholders*, a Corporação em estudo esforça-se para se comunicar de forma transparente, rápida e contínua, com o objetivo de fornecer informação clara, segura, objetiva, precisa e atual sobre as atividades, produtos e serviços dessa, sempre focando-se na responsabilidade social corporativa da empresa. No entanto, vale a pena destacar que, durante essa pesquisa, foram identificadas discrepâncias entre as informações financeiras publicadas no site da Petrobras e as informações, com mesmas referências, publicadas nos sites da BM&FBOVESPA e da Comissão de Valores Imobiliários (CVM).

-

⁶² O Art. 20-B preconiza que: "Os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, sujeitos a tomada e prestação de contas, darão ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, ao relatório de gestão, ao relatório e ao certificado de auditoria, com parecer do órgão de controle interno, e ao pronunciamento do Ministro de Estado supervisor da área ou da autoridade de nível hierárquico equivalente, em até trinta dias após envio ao Tribunal de Contas da União". (MINISTÉRIO DA JUSTIÇA, 2013).

Atualmente, a Petrobras participa dos índices: IBM&FBOVESPA⁶³, Brasil (IBrX)⁶⁴ e Brasil 50 (IBrX50)⁶⁵ da BM&FBOVESPA; e *NYSE International 100 Index*⁶⁶, *NYSE World Leaders Index*⁶⁷, *Dow Jones Sustainability World Index*⁶⁸ (DJSI, ou seja, o Índice Dow Jones de Sustentabilidade) e *NYSE Energy Index*⁶⁹ da Bolsa de Nova York.

De acordo com um gerente tributário e um grupo de seis profissionais, entre analistas e apuradores, das áreas Tributária, Contábil e Fiscal de outras grandes empresas, os esforços conjuntos da Diretoria Financeira e da Presidência da Companhia, alinhados com o plano estratégico e com o modelo de governança corporativa que estavam sendo executados e adotados respectivamente, permitiram que, em 1999, fosse iniciado o trabalho de estruturação da atividade tributária da empresa, resultando, em 2008, na organização e concentração do seu respectivo processo de execução, devidamente mapeado e modelado com o objetivo de aumentar sua eficiência organizacional, corroborando com Michael Hammer e

_

⁶³ Índice BM&FBOVESPA (IBM&FBOVESPA) é o mais importante indicador do desempenho médio das cotações das ações negociadas na BM&FBovespa, como o próprio nome indica. É formado pelas ações com maior volume negociado nos últimos meses. O valor atual representa a quantia, em moeda corrente, de uma carteira teórica de ações, constituída em 2 de janeiro de 1968, a partir de uma aplicação hipotética. Atribuiu-se o valor-base de 100 a um lote-padrão cujo carteira se avoluma sem receber mais nenhum aporte, com o acréscimo exclusivo de proventos gerados pelas ações que compõem o lote-padrão tais como a reinversão de dividendos, exercício de direitos e recebimento de bonificações.

⁶⁴ O Índice Brasil (IbrX) avalia o retorno de uma carteira teoricamente composta pelas cem ações mais negociadas na Bolsa. Essas ações são selecionadas em função do número de negócios e do volume financeiro. Essa carteira teórica é composta de um percentual de ações ponderado pelo respectivo número de ações disponíveis à negociação no mercado.

⁶⁵ O Índice Brasil 50 (IBrX-50) avalia o retorno de uma carteira teoricamente composta pelas cinqüenta ações mais negociadas na Bolsa. Essas ações são selecionadas pelo critério de liquidez. Foi criado para servir como referência de desempenho para administradores de fundos e facilitar a reprodução da carteira na prática.

⁶⁶ O *NYSE International 100 Index* é calculado através uma metodologia baseada em regras totalmente transparentes. A seleção inicial inclui empresas não americanas, líderes em seus segmentos e cujas ações são negociadas na Bolsa de Nova Iorque. Na seleção são considerados o valor de mercado, os resultados, o fluxo de caixa e a liquidez das ações.

⁶⁷ O *NYSE World Leaders Index* é um índice que serve como referência (*benchmark*) para o acompanhamento de um bloco de ações que representam, como um único ativo, a performance de 200 empresas líderes mundiais em 10 diferentes segmentos, incluindo todas as regiões do mundo.

⁶⁸ O *Dow Jones Sustainability World Index*, da NYSE, monitora a performance das empresas líderes no mundo no que diz respeito à incorporação da sustentabilidade em sua gestão de negócio.

O NYSE Energy Index foi introduzido para fornecer aos investidores e aos emissores uma perspectiva mais definida do segmento de energia dentro do mercado NYSE. Constitue um subconjunto do NYSE Composite Index (isto é, do índice Composto da NYSE) e, portanto, aplica-se a mesma metodologia e beneficia-se dos mesmos recursos deste Índice, baseada: na transparência, no índice de constituintes de satisfação rigorosa da listagem normas da NYSE e na diversificação global através de um mercado único.

James Champy (1994), na ideia de que, através da reengenharia de processos, era possível melhorar muito o desempenho das empresas por meio de mudanças extremas nas operações.

Na visão de Quinn, Cooke e Kris (apud MARTINS; AMARAL, 1995, p. 164), os Serviços Compartilhados é a prática em que unidades de negócios de empresas decidem compartilhar um conjunto de serviços ao invés de tê-lo como uma série de funções de apoio duplicadas dentro da própria organização. A partir desse conceito, observa-se que o COFIP trata-se de uma estrutura de serviços compartilhados na qual foram transferidas operações das áreas Financeira, Contábil e Tributária para uma macroestrutura única e centralizada. Ainda de acordo com dois gerentes fiscais, um gerente tributário e um grupo de seis profissionais, entre analistas e apuradores, das áreas Tributária, Contábil e Fiscal de outras grandes empresas, apesar do investimento inicial em infraestrutura e realocação interna dos profissionais da Petrobras, é consenso que a redução de custos foi significativa, haja vista que foram eliminadas operações de todos os departamentos de apoio localizados em cada unidade de negócio e criada uma estrutura de serviços compartilhados, proporcionando uma padronização de processos e diminuição dos riscos, principalmente os relacionados à atividade tributária da companhia, assim como multas, penalidades e sanções administrativas. Nessa, estão concentrados inúmeros processos de execução tributária, atendidos em sua totalidade e que estão sendo automatizados gradativamente ou apoiados pelo intenso uso da tecnologia da informação, possibilitando o cumprimento das obrigações tributárias da Petrobras.

4.2 DESCRIÇÃO E EXAME DO HISTÓRICO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA PETROBRAS E SUA ATUAL ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

Neste tópico do trabalho, procurou-se descrever e analisar aspectos importantes da evolução organizacional da administração tributária da Petrobras, com destaque para a estrutura, assim como os papéis e responsabilidades, das Gerências Executivas de Contabilidade, de Finanças e do Tributário, atualmente, implantadas no COFIP, as quais adotam práticas do modelo de Governança Tributária que foi desenvolvido pela companhia ao longo dos anos.

Segundo Carlos Alberto Siqueira Gomes (2008, p. 10), num primeiro momento a Companhia foi organizada seguindo uma estrutura similar às organizações militares, e assim se manteve até final dos anos 90 do século passado.

No primeiro esforço de modernizar sua estrutura organizacional, adotou-se um modelo departamental, privilegiando as fases do processo produtivo, independente dos resultados e sinergias que pudessem existir". Posteriormente, com a abertura econômica experimentada com um regime mais liberal [...] a visão foi organizar a Petrobras por áreas e unidades de negócios e, atualmente, se experimenta uma forma híbrida, que, se de um lado não extingue a forma de organização por unidades de negócios, leva em conta a expertise em alguns processos, fazendo deles prestadores numa estrutura matricial [caracterizados pela adoção de um sistema de serviços compartilhados].

Para explicar o contexto econômico e político das mudanças organizacionais ocorridas na Petrobras, é apresentada, no quadro 8, de forma resumida, os principais marcos, dispostos dentro de uma cronologia, a qual impactou tal evolução, ajustes na organização ou aspectos de gestão da companhia em questão.

Ainda seguindo o raciocínio de Gomes (2008, p. 11-12),

[...] a revisão organizacional realizada na Petrobras, em 2000, buscou alterar a estrutura organizacional da empresa, até então clássica, departamental e especializada, para uma visão por unidades de negócios fisicamente separadas, com maior autonomia e independência de gestão, aliado a um discurso de competição interna e forte direcionamento para resultados econômicos financeiros. No entanto, vale a pena destacar que, em 2004, houve um ajuste para uma estrutura híbrida, mantendo certa autonomia de gestão nas unidades, porém retomando uma visão especializada, principalmente relacionadas às atividades de apoio e que possibilitaram ganhos de escala, igualmente com foco em resultados econômicos financeiros, porém não mais calcados no conceito puro de organização por unidades de negócios, mas sim no sistema como um todo.

Quadro 9 – Evolução e ajustes na organização e/ou aspectos de gestão da Petrobras

Até 1997	1998	1999	2000	2001	2002
Atuação como executora do monopólio estatal do petróleo	Aplicação da nova lei do petróleo, lei 9478/97 de 06/08/97	Reforma estatutária introduzindo conceitos de Governança Corporativa	Reestruturação da Petrobras em Unidades de Negócios	Implantação das melhores práticas de governança, para dar transparência ao mercado financeiro, melhorando classificação de risco da Petrobras e Reduzindo custo de financiamento dos projetos de expansão	Adoção de Câmara de Arbitragem para solução de conflitos
Estrutura organizacional por divisões especializadas	Início prático dos efeitos da regulação da indústria do petróleo através dos atos da Agência Nacional do Petróleo – ANP		Venda de ações aos investidores do mercado (nacional e internacional)		Conselho de administração passa a ter 9 membros, 5 representando o acionista controlador (Governo), 3 dos acionistas não controladores e1 dos preferencialistas
Conselho de Administração era indicado pelo Presidente da República, com 3 anos de mandado, cujas decisões poderiam ser vetadas pelo Presidente da Petrobras		Petrobras passa a divulgar informações financeiras pelos critérios US-GAAP, atendendo o mercado financeiro internacional			

Fonte: Gomes (2008) .

Seguindo esse movimento de revisão organizacional da companhia, a Gerência Executiva de Administração Tributária foi idealizada em abril de 2000 e teve sua estrutura aprovada em outubro deste mesmo ano, a partir do novo modelo de organização aprovado pelo Conselho de Administração da Petrobras. Em janeiro de 2001, a equipe inicial, de mais de 100 profissionais que se especializaram nesse tipo de atividade da empresa, estava pronta a atuar. O modelo de gestão foi delineado e aprimorado entre abril e agosto deste mesmo ano e começou a ser implantado em dezembro de 2001. Vale destacar que foi no mesmo período de criação da

Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico⁷⁰ Combustíveis⁷¹, conhecida como CIDE Combustíveis. Esta termina por incidir sobre a importação e a comercialização de gasolina, diesel (e respectivas correntes), querosene de aviação e derivativos, óleos combustíveis, gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive o derivado de gás natural e de nafta, e álcool etílico combustível; bem como elevou consideravelmente, logo no primeiro exercício de sua vigência e nos períodos subsequentes, o volume de contribuição de tributos e, consequentemente os das obrigações acessórias, da empresa. Com isso, atualmente, existem cerca de 600 profissionais que atuam na atividade tributária da companhia, informações essas transmitidas, em entrevista, com dois gerentes fiscais e um gerente tributário de outras grandes empresas.

Entende-se que, no primeiro momento, a nova área, buscou, fundamentalmente, a otimização da carga fiscal da Petrobras, através do planejamento, orientação, execução e controle dos tributos corporativos. Planejamento esse que, concordando com Torrês (2003, p. 175), organizou preventivamente os negócios jurídicos, buscando uma lícita economia de tributos. Percebe-se, assim, que o planejamento tributário, como atividade integrante da nova Gerência Executiva de Administração Tributária, aliado à estrutura de GC adotada para o processo de execução tributária contribuiu para o desenvolvimento da Governança Tributária, além do correto cumprimento das obrigações tributárias da empresa.

Segundo o gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003, até 1999, as atividades tributárias da companhia, assim como suas respectivas estruturas organizacionais, funcionavam em Unidades Regionais em vários estados, através de processos adotados, executados e gerenciados, de acordo com as demandas fiscais próprias, sem a preocupação de jurisprudências⁷² que pudessem ser geradas, comprometendo o resultado das demais áreas.

As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) são tributos brasileiros do tipo contribuição especial de competência exclusiva da União previstos no Art. 149 da Constituição dRepública Federativa do Brasil de 1988 (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 1988). São tributos de natureza extrafiscal e de arrecadação vinculada.

⁷¹ A CIDE Combustível foi instituída pela Lei nº 10.336, de 19/12/2001.

⁷² Jurisprudência é um conjunto de decisões judiciais num mesmo sentido, indicando uma tendência a ser seguida por outras decisões futuras.

A partir de 1999, a Petrobras iniciou a estruturação da sua atividade tributária, e a recém-criada Gerência Executiva de Administração Tributária decidiu centralizar a gestão de tributos da companhia, antes, como já mencionado, sendo exercida de forma dispersa pelas Unidades Regionais, para o Rio de Janeiro (RJ). Esse foi primeiro passo da nova gerência em direção à implantação de uma metodologia de trabalho, voltada para a gestão de tributos e desenvolvimento da Governança Tributária, devidamente, alinhadas à estratégia da empresa, apoiadas pelos papéis e responsabilidades de cada área descrita abaixo. Ratificando Moge et al. (2011, p. 21) ao defenderem que o modelo/metodologia de trabalho com qualidade é requisito indispensável na gestão e operação de tributos das empresas, necessitando de constante aprimoramento no que se refere a maximizar o desempenho ou minimizar as falhas das atividades e respectivos eventos inerentes ao processo.

Como resultado deste processo de estruturação, de acordo com a Intranet do Sistema Petrobras, a área Financeira foi estruturada com seis gerências executivas: Contabilidade, Finanças, Financeiro Corporativo, Planejamento Financeiro, Relacionamento com Investidores e Tributário.

Na figura 6, é possível observar a estrutura da referida área da Petrobras e suas gerências executivas.

Figura 6 – Organograma da área Financeira da Petrobras (destaque para as áreas de Contabilidade, de Finanças e do Tributário)



Fonte: Intranet do Sistema Petrobras (2013).

Para fins deste trabalho, foram apresentadas e detalhadas, identificando papéis e responsabilidades de cada área, apenas as Gerências Executivas de Contabilidade, de Finanças e do Tributário, destacadas na Figura 6, pois se entendeu que essas se complementam nas atividades propostas pelo modelo de Governança Tributária e no cumprimento das obrigações tributárias, além de atuarem no atendimento das

políticas e diretrizes estabecidas para o cumprimento das normas legais e regulamentares da Companhia em estudo. Essas últimas, por sua vez, estão em constante avaliação e aperfeiçoamento, acompanhando as mudanças da legislação e as demandas gerencias da Empresa.

4.2.1 Gerência Executiva de Contabilidade

Segundo informações da Intranet do Sistema Petrobras, as gerências pertencentes à Gerência Executiva de Contabilidade, implantada no Centro de Operações Financeiras da Petrobras, são responsáveis pelas mais diversas atividades ligadas a toda contabilidade da companhia, não havendo outra estrutura na Petrobras responsável por quaisquer informações contábil. Assim, essa área possui a missão de estabelecer políticas e diretrizes contábeis, mensurar e controlar o patrimônio, registrando os dados da companhia e demonstrando os resultados obtidos a cada período.

Na figura 7, retirada da Intranet da Corporação em questão, é possível observar a estrutura da Gerência Executiva de Contabilidade, outrossim como estão detalhados os papéis e responsabilidade de cada gerência que compõe aquela.

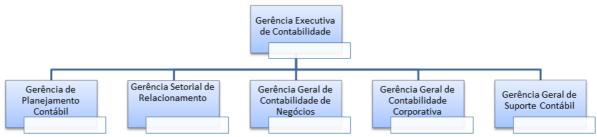


Figura 7 – Organograma da Gerência Executiva de Contabilidade da Petrobras

Fonte: Intranet do Sistema Petrobras (2013).

A Gerência de Planejamento Contábil (PLACON) é responsável pelo planejamento e normatização contábil dos negócios da Petrobras, no Brasil e no exterior, elaborando e implementando normas, controles internos, procedimentos contábeis e de custos sobre as operações, bem como por identificar melhorias, correções e adequações no Sistema Integrado de Gestão (ERP), visando assegurar o alinhamento contábil

das empresas do Sistema Petrobras, através da uniformidade de critérios da legislação brasileira e de acordo com as melhores práticas contábeis e de controle adotadas pelos padrões internacionais.

A Gerência Setorial de Relacionamento (GERCLI) atua no gerenciamento das relações com entes normativos e reguladores, subsidiárias e controladas, bem como com as unidades da Petrobras, para desenvolver, de forma integrada, ações e estratégias, com titulares de funções gerenciais, ações e estratégias, voltadas a identificar e a atender as determinações, os questionamentos e todas as expectativas das entidades e dos clientes, outrossim executar, acompanhar, analisar e monitorar a avaliação de desempenho da função contábil na Petrobras, subsidiárias e controladas, aperfeiçoando os resultados dos serviços prestados pela Gerência Executiva de Contabilidade e o atendimento às demandas externas. Além disso, possui a responsabilidade de coordenação, planejamento, desenvolvimento, controle e avaliação do desempenho da função contábil nas unidades no Brasil e no exterior, alinhada com o Plano Estratégico e com o modelo de Governança Corporativa e Tributária da companhia.

A Gerência Geral de Contabilidade de Negócios (GECON) possui a missão de gestão dos processos contábeis, societários e gerenciais que suportam as Áreas de Negócio de Abastecimento, de Exploração & Produção (E&P), de Gás e Energia e as Áreas de Serviços e Corporativa, provendo informações, indicadores e análises sobre o desempenho de seus negócios, de forma a garantir integridade, qualidade e alinhamento com as orientações e estratégias corporativas, assessorando os gestores na tomada de decisão, bem como assegurando o empreendimento de ações que garantam a integração das iniciativas da companhia em termos de otimização de custos e, ainda, a disseminação da cultura degestão de custos e de conhecimentos avançados em custos na indústria de energia.

A Gerência Geral de Contabilidade Corporativa (GECORP) procura garantir que os processos contábeis estejam alinhados e aderentes à regulamentação aplicável e que sejam executados de forma a satisfazer as necessidades dos clientes internos (gestores e alta administração) para tomada de decisão; e clientes externos (investidores, governo e demais partes interessadas) com visão de retorno ao

investidor, através do gerenciamento dos processos para elaboração das demonstrações contábeis, fidedignas e uniformes em todo o Sistema Petrobras, de acordo com as Práticas Contábeis Brasileiras (BR GAAP), Práticas Contábeis Norte-Americanas (*Generally Accepted Accounting Principles in the United States* US GAAP), Práticas Contábeis Internacionais (*International Financial Reporting Standards* - IFRS) e outras, para fins de divulgação ao mercado – CVM (Brasil) e SEC (Estados Unidos), além de assessorar os gestores na tomada de decisão para negócios que visam agregar riqueza aos acionistas, através de fusões, cisões e incorporações, além de gerenciar o relacionamento da auditoria Independente na companhia e o suporte contábil a subsidiárias do Sistema Petrobras.

A Gerência Geral de Suporte Contábil (GESUC) promove o suporte e o controle contábil das unidades do Sistema Petrobras, principalmente as Corporativas, Financeiras, unidades prestadoras de serviços, consórcios do E&P e demais empresas desse Sistema, gerando informações necessárias aos processos de gestão e de elaboração das demonstrações contábeis do referido Sistema, buscando permanentemente a melhoria na qualidade de informação e dos controles internos.

4.2.2 Gerência Executiva de Finanças

Segundo informações da Intranet do Sistema Petrobras, assim como a de Contabilidade, a estrutura da Gerência Executiva de Finanças, também localizada no Centro de Operações Financeiras da Petrobras, é a única na companhia responsável pela gestão das finanças, ou seja, atua para orientar a gestão do caixa, o relacionamento bancário e a captação de recursos.

Na figura 8, igualmente encontrada na Intranet do Sistema da Petrobras, é possível observar a estrutura da área analisada e como estão delineados os papéis e responsabilidade de cada gerência que compõe aquela.

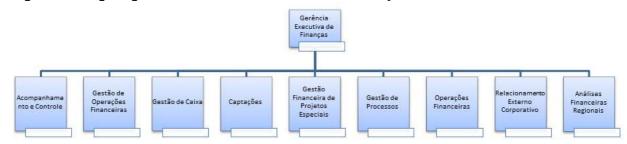


Figura 8 – Organograma da Gerência Executiva de Finanças da Petrobras

Fonte: Intranet do Sistema Petrobras (2013).

A área de Acompanhamento e Controle é responsável pela administração e controle das estruturas financeiras com recursos já desembolsados e em fase de investimento concluída, além do gerenciamento das Sociedades de Propósito Específico (SPEs) dessas estruturas, cumprindo as suas obrigações financeiras, contábeis, tributárias e societárias.

A Gerência de Operações Finaceiras possui a missão de garantir a prestação de serviços financeiros transacionais, a adequada gestão dos ativos de contas a receber e a eficiente liquidação financeira das obrigações, associados às moedas nacional e estrangeira, para a Petrobras, *Joint Venture Accounting* (JVA´s), subsidiárias e demais empresas do Sistema, para as quais a gestão financeira está sob a responsabilidade da Gerência Executiva de Finanças, visando atender e sustentar os objetivos estratégicos e contribuir para otimização da gestão do fluxo de caixa do Sistema Petrobras.

Enquanto que a de Gestão de Caixa administra, normatiza e controla do caixa integrado do Sistema Petrobras (todas as subsidiárias do país e do exterior) e pela gestão e execução das atividades relacionadas à movimentação do caixa da Petrobras (holding e empresas administradas por essa no Brasil e no exterior) e do caixa único do Sistema Petrobras, garantindo a liquidez, a rentabilidade, a adimplência e a previsibilidade do fluxo de caixa no curto e médio prazo, alinhado aos objetivos estratégicos da companhia.

A Gerência de Captações planeja, identifica e implementa as políticas de captações de recursos da Petrobras no tocante a volumes, custos, prazos, nível de garantias, incluindo: (i) financiamentos corporativos nos mercados de capitais e bancário,

nacional e internacional, (ii) contratação de garantias bancárias; (iii) linhas junto às agências oficiais de crédito, multilaterais e Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), (iv) estruturas financeiras para a viabilização de projetos de exploração e produção, de gás, de abastecimento e de energia, de todo o Sistema Petrobras, incluindo a área Internacional; orientar os processos de fusão e aquisições em sua área de atuação; orientar quanto a renegociação dívidas contraídas, visando a manutenção da capacidade de investimento e a melhora do perfil do passivo da companhia alinhado com o Planejamento Estratégico; orientar o assessoramento às áreas de Negócios e de Serviços na elaboração de seus contratos de forma a garantir e viabilizar sua financiabilidade.

A área de Gestão Financeira de Projetos Especiais é responsável pela gestão financeira de Projetos Especiais da Petrobras, incluindo o planejamento e o desenvolvimento de estruturas financeiras, acompanhamento do fluxo de caixa, desenvolvimento de soluções financeiras específicas, monitoramento de custos e indicadores dos projetos, garantindo a liquidez e a adimplência das obrigações (financeiras e não-financeiras) assumidas, integrando as ações desempenhadas com as atividades e padrões regulares das gerências especializadas de Finanças.

A Gerência de Gestão de Processos administra, em cada processo da Gerência Executiva de Finanças, o desempenho, os custos e a qualidade dos serviços prestados para a Petrobras, subsidiárias e empresas do Sistema, no país e no exterior, inclusive nos processos do Centro de Operações Financeiras, bem como as interfaces com demais áreas da companhia e seus principais projetos, de forma a identificar oportunidades de melhoria operacional, minimização de riscos e otimização dos custos, visando a maximização dos resultados do Sistema Petrobras.

Já a de Operações Financeiras possui o papel de planejar, negociar e executar as operações financeiras da Petrobras (aplicações no país e no exterior, fechamento de câmbio, e *trading* de moedas e de títulos) com foco na rentabilidade; acompanhar o mercado financeiro e a economia, com foco, no curto prazo, objetivando identificar oportunidades de ganhos financeiros com base na volatilidade do mercado; bem como atender as demais áreas da companhia no tocante a informações e projeções do mercado financeiro.

A Gerência de Relacionamento Externo Corporativo garante a existência de um canal de comunicação eficaz junto aos órgãos regulatórios, a fim de fomentar melhorias operacionais e/ou legislativas e criar um ambiente regulatório propício às atividades financeiras cambiais e de comércio exterior do Sistema Petrobras, bem como pela adequação dessas à legislação cambial, por meio do estabelecimento de normas e diretrizes, da maior eficácia cambial, da mitigação dos riscos em relação às remessas e ingressos de recursos financeiros do exterior, da prestação de assessoria financeira, inclusive nas parcerias e em operações de fusões e aquisições, assim como pela liquidação dos compromissos assumidos em moeda estrangeira, que demandem registro junto ao Banco Central, no âmbito do referido Sistema.

A área de Atividades Financeiras Regionais orienta as unidades financeiras regionais em consonância com as diretrizes da área Financeira, assegurando a disseminação das normas, procedimentos e diretrizes corporativas, ligados direta e indiretamente aos processos financeiros, identificando, propondo e implementando estratégias de gestão, planejamento e normatização, visando a uniformidade dos processos utilizados no âmbito da Petrobras, subsidiárias e parcerias.

Entretanto, vale ainda destacar a existência de uma Gerência Executiva do Financeiro Corporativo, além da Financeira comentada neste item, a qual possui a responsabilidade de coordenar a certificação dos controles internos e o alinhamento financeiro e societário do Sistema Petrobras, abrangendo os processos relativos a fusões, cisões e aquisições, bem como executar as atividades corporativas da Área Financeira.

4.2.3 Gerência Executiva do Tributário

Ainda segundo informações da Intranet do Sistema Petrobras, a Gerência Executiva do Tributário, igualmente instalada no Centro de Operações Financeiras da Petrobras, complementa a tríade das gerencias executivas, que, juntas, são responsáveis pela área Financeira da companhia. Não diferente das duas anteriores, esta unidade é responsável por todos os processos tributários da Petrobras. Essa

mantém relacionamento com entes tributantes estaduais e federais, bem como trabalha para garantir o alinhamento nas questões tributárias do Sistema Petrobras, efetuando o planejamento tributário entre as empresas. Corroborando com a visão de Calijuri (2009, p. 7) ao argumentar que o planejamento tributário, cujo objetivo mais conhecido é a minimização dos tributos, deve ser dotado de visão de gestão, sendo também destacado pela mesma autora (CALIJURI, 2009, p. 7), que a importância do planejamento tributário não reside somente em elisão ou evasão fiscal, e sim sob diversos ângulos. Neste contexto, entende-se que o planejamento tributário executado pela área de Administração Tributária da Petrobras torna-se uma importante ferramenta que contribui para a gestão da companhia.

Ainda sobre esse assunto, visualizando que a atividade de planejamento tributário da Petrobras não é realizada pela área Jurídica ou Contábil da corporação e sim pela área Tributária, podendo contar com o apoio dessas demais áreas, vale a pena reafirmar Scholes et al. (2005, p. 3) quando defendem que um planejamento tributário efetivo demanda que o planejador reconheça que os tributos representam apenas um entre os muitos custos dos negócios e que minimização daqueles é bem diferente de gestão tributária.

Na figura 9, que também foi obtida na Intranet do Sistema Petrobras, é possível observar a estrutura da Gerência Executiva do Tributário e como estão detalhados os papéis e responsabilidade de cada gerência que compõe aquela.



Figura 9 – Organograma da Gerência Executiva do Tributário da Petrobras

Fonte: Intranet do Sistema Petrobras (2013).

A Gerência de Execução Tributária é responsável pela gestão dos processos de tributários do Centro de Operações da área Financeira e da execução integrada dos

tributos federais, estaduais, municipais e participações governamentais, bem como pela integração da execução dos processos tributários das empresas do Sistema no país e no exterior e demais entidades externas, visando assegurar que a Petrobras disponha de informações tributárias gerenciais para atuar preventivamente no atendimento às entidades e autoridades tributárias, em conformidade com as Políticas e Diretrizes da Gestão Tributária do Sistema Petrobras, contribuindo para otimizar a carga tributária, minimizar riscos e aumentar a rentabilidade dos negócios na companhia, subsidiárias e controladas, cuja gestão é realizada pela Petrobras.

A Gerência de Planejamento Tributário administra a atuação tributária estratégica e dos processos de planejamento tributário dos projetos de investimentos, financiamentos e operações correntes da Petrobras no Brasil e no exterior, outrossim pelo acompanhamento da gestão tributária das subsidiárias e controladas do Sistema Petrobras no exterior, visando influenciar as mudanças da legislação para obtenção de incentivos fiscais ou mitigação de impactos adversos aos seus negócios e identifiar alternativas de otimização da carga tributária, contribuindo para o incremento da renatabilidade da companhia e para o alinhamento da gestão tributária do referido Sistema, de acordo com as Políticas e Diretrizes da Gestão Tributária. Destacando, mais uma vez, Calijuri (2009, p.71) ao afirmar que na busca da economia tributária, as empresas elaboram diversas formas de planejamento, algumas utilizando simulações que podem incorrer em outros custos, inclusive, maiores até que a economia tributária almejada. Por isso, a elaboração do planejamento tributário deve analisar os diversos ângulos do negócio.

A Gerência de Avaliação e Controle Tributário atua na administração e no controle da aplicação das normas, orientações e procedimentos tributários, pela gestão de todos os processos tributários (incluindo os realizados no COFIP), visando garantir o posicionamento tributário único, a redução das contingências, a maximização do aproveitamento de créditos fiscais e fruição dos benefícios fiscais, bem como a evolução dos processos tributários em função do crescimento e diversidade dos negócios do Sistema Petrobras, análise de indicadores e parâmetros de benchmark, além de propor procedimentos aderentes à legislação tributária vigente (cenário SPED), especialmente em relação aos Controles internos, na Petrobras, nas

empresas do Sistema no país, nas Empresas de Pesquisas Energéticas (EPE)⁷³ e nas parceiras, de acordo com as Políticas e Diretrizes Corporativas da Gestão Tributária do Sistema Petrobras;

A Gerência de Relacionamento Externo e Avaliação Tributária Estratégica possui o papel da gestão do relacionamento das empresas do Sistema Petrobras com as entidades tributantes e demais órgãos públicos, de forma a garantir a padronização e zelar pela imagem dessas organizações perante essas entidades, visando a obtenção de benefícios fiscais (incentivos e regimes especiais de tributação), otimização de carga tributária, regularidade fiscal federal e a gestão do risco tributário materializado, de acordo com as Políticas e Diretrizes da Gestão Tributária do mencionado Sistema.

A Gerência de Orientação Tributária define o posicionamento único e uniforme do Sistema Petrobras em relação à legislação tributária federal, estadual e municipal, além da previdenciária e das participações governamentais, por meio do acompanhamento das alterações, análise e avaliação dos seus impactos, outrossim pela elaboração de normas, manuais e procedimentos, visando minimizar risco de autuações e maximizar a utilização dos benefícios fiscais, em conformidade com as Políticas e Diretrizes da Gestão Tributária do citado Sistema.

De acordo com três analistas e apuradores, das áreas Tributária, Contábil e Fiscal de outras grandes empresas, posição corroborada pelo gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003, a Gerência de Execução Tributária, demonstrada na figura 9 como "Gerência Geral de Execução Tributária", provavelmente, devido a uma divergência na Intranet da companhia, considerando suas atribuições, descritas acima, atualmente, é uma das áreas que mais utiliza as "práticas" de Governança Tributária na Petrobras. Por isso, na tentativa de identificar fatores que contribuíram para o desenvolvimento da

renováveis e eficiência energética, dentre outras".

-

⁷³ De acordo com o Artigo 2º, da Lei 10.847 de 15 de março de 2004 (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2004): "A Empresa de Pesquisa Energética – EPE [sic] tem por finalidade prestar serviços na área de estudos e pesquisas destinadas a subsidiar o planejamento do setor energético, tais como energia elétrica, petróleo e gás natural e seus derivados, carvão mineral, fontes energéticas

Governança Tributária adotado pela empresa, optou-se por um aprofundamento sobre a estrutura e os processos dessa gerência.

De acordo com informações da Intranet do Sistema Petrobras, a Gerência Geral de Execução Tributária possui três gerências, denominadas de: Soluções Tributárias Sistêmicas, Tributos Estaduais e Tributos Federais e Municipais. Essas possuem ainda várias gerências setoriais, além de contar com o apoio de uma gerência na cidade do Rio de Janeiro, conforme apresentado na figura 10.

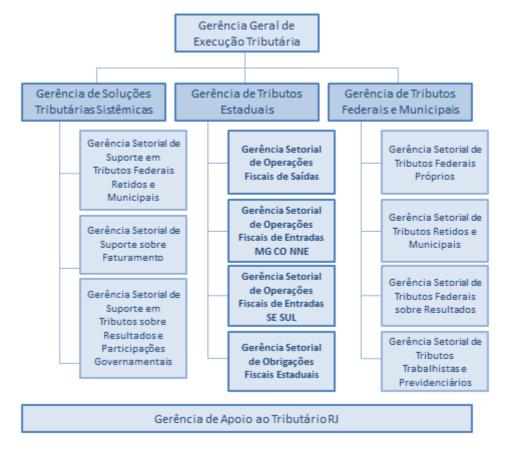


Figura 10 - Estrutura organizacional da Gerência Geral de Execução Tributária

Fonte: Intranet do Sistema Petrobras (2013).

A Gerência de Tributos Estaduais, através das Gerências Setoriais de Entradas, Saídas e Obrigações, foi pioneira na companhia e também no Brasil, na utilização de um Sistema de Governança Tributária, desenvolvido e implantado para atender às demandas de validações, auditorias, indicadores, "controles das SOX" e demais processos que apoiam a execução tributária da Petrobras. Informações fornecidas por um gerente fiscal, um gerente tributário e seis profissionais, entre analistas e

apuradores, das áreas Tributária, Contábil e Fiscal de outras grandes empresas, que visitaram o Centro de Operações Financeiras da Petrobras.

No entanto, percebe-se que o recurso de tecnologia da informação citado acima, é apenas um instrumento que facilita ou contribue para a execução das práticas de Governança Tributária adotadas pela companhia. De acordo com o gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003, para a adoção dessas práticas, o mais importante é mudança cultural sobre a relação entre tributos, administração tributária, custos e resultados empresariais.

De acordo com informações da Intranet do Sistema Petrobras, a Gerência de Tributos Estaduais possui uma Gerência Setorial de Operações Fiscais de Entradas MG CO NNE, responsável pelas atividades tributárias sobre as notas fiscais de entradas do Estado de Minas Gerais e das Regiões Centro Oeste, Norte e Nordeste; uma Gerência Setorial de Operações Fiscais de Entradas SE SUL, responsável pelas atividades tributárias sobre as notas fiscais de entradas das Regiões Sul e Sudeste. Informações essas transmitidas por gerentes, analistas e apuradores de outras grandes empresas que visitaram e conheceram o COFIP.

Ainda segundo um gerente fiscal, um gerente tributário e seis profissionais, entre analistas e apuradores, das áreas Tributária, Contábil e Fiscal de outras grandes empresas, a Gerência Setorial de Operações Fiscais de Saídas é responsável pelas atividades tributárias sobre as notas fiscais de saídas da companhia; e a Gerência Setorial de Obrigações Fiscais Estaduais é responsável pela apuração dos tributos a serem pagos pela Petrobras e pela geração das respectivas guias de recolhimento. Além disso, essa gerência também é responsável pelo cumprimento das obrigações acessórias.

De acordo com dois consultores tributários, terceirizados da Petrobras, os roteiros de análises do processo de execução tributária das Gerências Setoriais de Operações de Entradas MG CO NNE e SE SUL, e da Gerência Setorial de Obrigações OBRIG EST que, atualmente, são realizados na estrutura do COFIP, contemplam diretrizes da Governança Tributária da companhia. Alguns exemplos de análises realizadas nessas gerências, são:

- análise de relatórios erros e tratamento das divergências;
- análise dos lançamentos por item através de planilha padrão já definida e disponibilizada para os analistas da Companhia:
 - 1. classificação de materiais (NCM⁷⁴);
 - 2. descrição dos itens das notas fiscais;
 - 3. modelo de nota fiscal X CFOP⁷⁵;
 - 4. insumos;
 - 5. bens de ativo imobilizado;
 - 6. bens de uso e consumo:
 - 7. ICMS, IPI, PIS, COFINS, entre outros (Anexo A);
 - 8. diferencial de alíquota (aplicação, alíquota, valor etc.); e
 - 9. substituição tributária.
- integridade sistêmica ERP X Sistema de Apoio Fiscal;
- diferencial de alíquota do Sistema de Apoio Fiscal;
- análise das inconsistências do Sintegra;
- entre muitas outras.

De acordo com dois consultores tributários, terceirizados da Petrobras, os roteiros de análises do processo de execução tributária das Gerências Setoriais de Operações de Saídas que, atualmente, são realizados na estrutura do COFIP, também contemplam diretrizes da Governança Tributária da companhia. Alguns exemplos de análises realizadas nessas gerências, são:

- análise do relatório de erros e tratamento das divergências;
- integridade sistêmica ERP X Sistema de Apoio Fiscal;
- análise dos lançamentos por item:
 - classificação de material (NCM);
 - descrição do item;
 - 3. categoria;
 - 4. produtos e materiais;
 - 5. bens de ativo imobilizado;

⁷⁴ NCM é a sigla da Nomenclatura Comum do Mercosul.

⁷⁵ O Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), de que trata o artigo 5º do Convênio SINIEF snº/70, de 15 de dezembro de 1970, visa a aglutinar em grupos homogêneos as operações e prestações realizadas pelos contribuintes do IPI e do ICMS nos documentos e livros fiscais, nas guias de informação e em todas as análises de dados.

- 6. bens de uso e consumo;
- 7. remessas;
- 8. ICMS normal (alíquota, colunas, valor); e
- 9. notas fiscais do fornecimento de gás e energia.
- verificação completa das operações de cabotagem;
- análise das inconsistências a Sintegra;
- entre muitas outras.

No final de cada mês, encerrada todas as análises, os profissionais das áreas fiscais de todas as gerências elaboram os relatórios de "controle da SOX", seguindo os procedimentos e as diretrizes estabelecidas pela Companhia, os quais não foram disponibilizados para esta pesquisa.

Segundo dois gerentes fiscais de outra grande empresa, para a realização das análises relacionadas acima, a Gerência Geral de Execução Tributária da Petrobras conta com o apoio de vários recursos sistêmicos em sua estrutura, descritos a seguir, que suportam e automatizam os processos de execução tributária da companhia. Os mais importantes são:

• Sistema SAP - Sistema Integrado de Gestão Empresarial (Interprise Resource Planning - ERP), responsável pela integração de todos os dados e processos das áreas de finanças, contabilidade, recursos humanos, fabricação, marketing, vendas, compras etc. da companhia, contando também com um módulo de automação dos processos de importação e exportação, câmbio e *drawback*. No entanto, esse sistema, até o momento, não possui recursos prontos para atender às demandas de escrituração, apuração e auditoria da Área de Administração Tributária da Petrobras, considerando a realidade tributária brasileira, onde existem dezenas de tributos exigidos no país, entre impostos, taxas e contribuições. Com isso, um grande volume de informações (obrigações acessórias), complexas e atualizadas constantemente, é exigido e deve ser prestado regularmente ao fisco, dificultando o planejamento de estratégias e a manutenção de rotinas no processo de execução tributária da Petrobras. Para atender a essas demandas, foram implantados recursos de uma solução de apoio fiscal, e implantados os Sistemas de Auditoria Fiscal Eletrônica e de Governança Tributária. Em 2011, o Sistema de Governança

Tributária da Lex Consult foi certificado pela SAP Brasil, sendo integrado ao Sistema SAP, através do laboratório de inovação conhecido como "COIL - Co-innovation lab";

- Sistema de Apoio Fiscal Sistema de Apuração de Tributos Diretos e Indiretos que contempla as obrigações fiscais da companhia, atendendo as legislações estaduais (ICMS), federais (IPI, IRRF⁷⁶ e INSS⁷⁷) e municipais (ISS). Esse sistema também é responsável pela geração de arquivos magnéticos para o cumprimento das obrigações acessórias da Petrobras;
- Sistema de Auditoria Fiscal Eletrônica da Lex Consult, responsável por suportar o processo denominado "Análise Automática da Apuração", onde os apuradores e analistas das Gerências Setoriais de Entradas, Saídas e Obrigações verificam gradativamente, ao longo do mês, a escrituração das notas fiscais de entradas e de saídas para atender os prazos estabelecidos pelo fisco para o cumprimento das obrigações acessórias e principal da Petrobras. Para isso, foi necessária a construção do cenário tributário para customização da plataforma, através do levantamento de todas as informações referentes aos Regimes Especiais, aos Benefícios Fiscais e às Interpretações do Departamento Jurídico da companhia, além do volume dessas para o pleno funcionamento do referido processo. O sistema é operado pelas equipes das Gerências Setoriais de Entradas, Saídas e Obrigações, com o apoio consultivo da Lex Consult para a interpretação e utilização dos relatórios de análises. Esse sistema trabalha com quatro níveis de validação e análise dos arquivos gerados pelo Sistema SAP e pelo sistema de apoio fiscal:
 - Validação Técnica;
 - Validação de Integridade Interna;
 - Validação de Integridade Externa; e
 - Validação Tributária ou de Negócio.
- Sistema de Governança Tributária da Lex Consult oferece recursos de auditoria e governança à Área de Administração Tributária da Petrobras, principalmente à Gerência Geral de Execução Tributária. O sistema disponibiliza diversos relatórios que demonstram a realidade das operações da empresa na visão de uma "inteligência tributária" desenvolvida a partir da experiência das equipes Lex Consult e Petrobras, atendendo às diretrizes da companhia e da Área de Administração Tributária de maximizar resultados econômicos e ampliar margens de segurança,

⁷⁷ INSS é a sigla de Instituto Nacional do Seguro Social.

-

⁷⁶ IRRF é a sigla de Imposto de Renda Retido na Fonte.

minimizando riscos e procurando evitar prejuízos. Utiliza como base as informações apresentadas ao fisco através dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD), Escrituração Contábil Digital (ECD), SPED – PIS/COFINS, Instrução Normativa 86 (IN86), Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA´s), Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS (GIA-ST), Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD), Sistema de Contingência do Ambiente Nacional (SCANC), Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) e Sintegra.

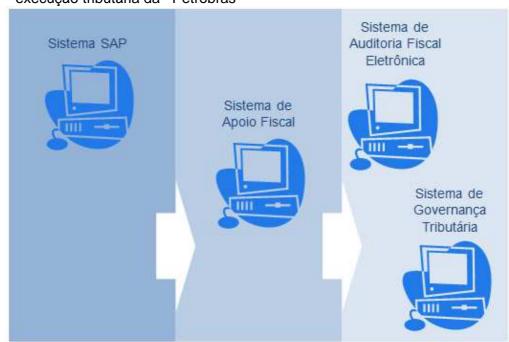


Figura 11 — Hierarquia dos recursos sistêmicos que apoiam o processo de execução tributária da Petrobras

Conforme figura 11, o processo consiste na migração das informações tributária do ERP para o Sistema de Apoio Fiscal realizar a geração das obrigações acessórias no formato exigido pelo fisco. Depois essas obrigações, em formato de arquivos no padrão exigido pelo fisco, são inseridas no Sistema de Auditoria Eletrônica e no Sistema de Governança Tributária para as devidas validações e análises, assim como a geração de indicadores e relatórios gerenciais que apoiam ou suportam as decisões da Gerência Executiva de Administração Tributária da Petrobras.

Outros recursos sistêmicos são desenvolvidos internamente, com o apoio da TI da companhia, e utilizadas pelos apuradores e analistas das Gerências Setoriais de Entradas, Saídas e Obrigações, a exemplo de planilhas e macros de sistemas comuns do mercado brasileiro de *softwares*.

Observa-se que essa estrutura complexa, aliada ao intenso uso da tecnologia da informação, contribuiu para a estruturação do processo de administração tributária da Petrobras e o posterior desenvolvimento da Governança Tributária avaliado por outras grandes empresas como eficiente, daí as justificativas das recorrentes visitas de *Benchmarking*, mas que ainda enfrenta muitos problemas, considerando-se, por exemplo, o tamanho da empresa e o volume de processos necessários ao cumprimento, principalmente, das obrigações acessórias. Além disso, outro grande desafio é a gestão de tributos dentro do modelo de serviços compartilhados, devido à natureza não transacional desses, ou seja, as constantes mudanças e atualizações da legislação tributária brasileira.

4.3 ESTUDO DA MOTIVAÇÃO PARA A ESTRUTURAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA PETROBRAS

A Petrobras é uma companhia que possui peculiaridades administrativas, principalmente relacionadas na percepção de como os governos, ao longo dos anos, interferem na gestão dos seus negócios. Neste sentido, este tópico do trabalho procura identificar a analisar as motivações para a estruturação da atividade tributária da companhia, destacando ações do Conselho de Administração e o papel da Agenda de Mudança Organizacional.

De acordo com Gomes (2008, p. 15),

A motivação para as mudanças ocorridas nos aspectos da GC foi buscar maior visibilidade quanto aos processos de controle da Petrobras e que acabou por requerer maior atenção da Administração dessa companhia quanto à atuação de seus gestores na condução dos negócios, em especial, à forma como eles estão incentivados ou não a controlar suas atividades e gastos relacionados.

Ainda segundo esse mesmo teórico (2008, p. 15-16),

A Petrobras sempre atuou de forma integrada verticalmente, de acordo com os objetivos e as diretrizes estabelecidas pelo acionista controlador, reforçado pelo Planejamento Estratégico elaborado no início dos anos 2000, tendo em vista alcançar sua principal meta que era a produção de 1 milhão de barris de petróleo por dia, e manter o abastecimento de combustíveis em todo território nacional. Nesse momento não havia forte incentivo à rentabilidade, ou seja, a Companhia tinha que atender às demandas do mercado, de norte a sul, leste a oeste do país, e isso era considerado naquele momento como eficiência operacional, não demonstrando preocupação quanto à eficiência alocativa de seus recursos.

A visão predominante para os seus investimentos era a de longo prazo, procurando superar as restrições de curto prazo, devido às crises financeiras às quais o país passava, com altas taxas de inflação e juros elevados no mercado interno, e ainda com o risco atribuído ao Brasil muito alto. A Companhia precisava "descolar" sua avaliação de risco à do Brasil, por isso o foco era ser competente, eficiente no processo produtivo, desenvolvendo tecnologia de ponta, com maior ênfase em criar formas de aumentar a produção doméstica de petróleo levassem a atender esses aspectos e objetivos, com ênfase para atendimento a diretrizes da política de abastecimento do mercado nacional à época, do que com foco em retorno e rentabilidade de suas operações. A ordem era produzir mais e mais, e como as reservas de petróleo que eram descobertas estavam no mar, obrigou a empresa em desenvolver tecnologia para desenvolver a produção desses campos.

Percebe-se que a Companhia, antes de 2000, estava organizada por divisões especializadas e focadas no processo produtivo, direcionadas apenas para o aumento dos seus indicadores produtivos, com menor preocupação sobre os custos envolvidos nas suas atividades.

Para Gomes (2008, p. 17)

As pressões sofridas pela Petrobras até então não eram voltadas para rentabilidade ou performance financeira, pois seus acionistas, basicamente a União Federal, apontavam como meta tornar o Brasil auto-suficiente [sic] na produção de petróleo, principalmente porque o Brasil se mostrava vulnerável a crises envolvendo a flutuação de preços da *commodity*.

Neste caso, percebe-se que, até 1999, a Petrobras não atuava com mecanismos de controle de custos, inclusive não havendo uma preocupação com os assuntos de ordem tributária, uma vez que os resultados da Companhia estavam assegurados por subsídios atrelados ao mercado internacional.

Vale a pena destacar que, desde 1995, o Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (Sintegra) foi implantado, demonstrando a intenção do fisco em modernizar os sistemas tributários nos anos seguintes, evidenciando a necessidade de aumento do esforço, principalmente, das grandes empresas na estruturação de um processo de execução tributária, otimizado e padronizado, que garantisse o correto cumprimento das obrigações tributárias. Esse sistema, na visão de Pêgas (2008, p. 656), tem como propósito

[...] simplificar e padronizar as obrigações de fornecimento de informações, em meio magnético, conforme Convênio ICMS 57/95, relativas às operações de compra, venda e prestação de serviços realizados, bem somo termina sendo um conjunto de procedimentos administrativos e de sistemas de informação, e que um dos seus propósitos é o padronizar o fornecimento de informações por parte do contribuinte.

O aumento da carga tributária sobre o petróleo foi outro importante fator que contribuiu para a estruturação da atividade tributária da Petrobras. Segundo Afonso e Castro (2011, p.5),

Para uma abordagem inicial sobre o tamanho e a evolução da carga tributária do setor petróleo vale fundir três componentes mais relevantes e conhecidos: i) a receita administrada federal (RAD^[78]), excluídas contribuições previdenciárias; ii) a arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que compreende a receita estadual junto ao setor por meio da cobrança deste imposto; e iii) rendas de exploração, que se refere aos recursos de royalties e participações especiais pagas aos governos. Dos demais tributos, aqui não abordados, o mais relevante seria a contribuição previdenciária – porém, como esse é um setor intensivo em capital, a ausência dessa receita em pouco altera as observações.

A Tabela 5 termina por apresentar a evolução dessas três receitas de 2000 a 2010 em percentual do PIB, em que se distinguem duas fases claramente – a inicial, de aumento da carga; a segunda, de decréscimo da carga.

social e compensações financeiras.

-

⁷⁸ A receita administrada federal (RAD) considerada contempla apenas a chamada receita administrada pela antiga Receita Federal, tais como tributos sobre lucros das empresas (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), vendas (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), importações e retenções na fonte (Imposto de Renda (IR) dos empregados). Não são computadas as receitas de Simples, previdência

Ainda de acordo com Afonso e Castro (2011, p.5),

De 2000 a 2006, houve crescimento do volume total de receitas de petróleo, muito influenciado pelo crescimento constante das rendas de exploração e pelos aumentos pontuais e intensos da RAD. No agregado, a carga passou de 2.29% para 3.57% do PIB entre os dois anos citados; em 2003, o mesmo índice já tinha chegado a 3.54% do PIB tendo oscilado depois.

Tabela 5 - Arrecadação Tributária do Setor de Petróleo em % do PIB (2000/2010)

Ano	RAD ¹	ICMS	Rendas de Exploração ²	Total
2000	0,78%	1,26%	0,25%	2,29%
2001	0,86%	1,33%	0,31%	2,49%
2002	1,33%	1,31%	0,39%	3,03%
2003	1,60%	1,38%	0,55%	3,54%
2004	1,48%	1,33%	0,53%	3,34%
2005	1,52%	1,31%	0,61%	3,44%
2006	1,51%	1,37%	0,70%	3,57%
2007	1,26%	1,26%	0,55%	3,07%
2008	1,23%	1,27%	0,75%	3,25%
2009	1,00%	1,15%	0,52%	2,67%
2010	0,93%	1,11%	0,59%	2,63%

Fonte: Afonso e Castro (2011).

Fonte primária: Angela/SRF, Confaz, ANP e SCN/IBGE

¹RAD = Receita Administrada pela RFB. Exclui receitas contribuições previdenciárias e simples

Segundo o gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003, a desregulamentação do setor de Petróleo (Lei do Petróleo), em 1997, e a abertura do capital da Petrobras no mercado internacional também serviram de motivação para importantes mudanças nas práticas de governança corporativa da companhia, na tentativa de aumentar sua competitividade e de permitir a adoção de padrões internacionais de transparência, de equidade, de prestação de contas e de cumprimento às leis. Percebe-se que, nesse contexto, e na busca pelo aumento de rentabilidade, que o assunto "tributos" ganhou notoriedade na organização e a necessidade de estruturação da atividade tributária entrou na agenda da Presidência, tornando-se um assunto estratégico nas reuniões de planejamento. Aqui retoma-se Calijuri (2009, p. 75) quando essa defende que para incorporar a tributação em uma estratégia de negócios bem sucedida, precisa incluí-la como parte integral do processo de decisão para uma maximização do valor da empresa.

²Compreende royalties e participações especiais arrecadados para ANP

Segundo Gomes (2008, p. 21),

[...] em 2000, o Conselho de Administração da Petrobras aprovou a revisão da estrutura organizacional da Companhia, determinada pelas mudanças ocorridas na indústria do petróleo, pela nova estratégia de negócios e pela elevação das expectativas dos acionistas e de outros públicos, principalmente instituições financeiras e investidores do mercado de capital, envolvidos com o futuro da Companhia, considerando as seguintes diretrizes:

Utilizar o conceito de unidades de negócios, buscando a clara aferição dos resultados dos segmentos de atuação;

Atribuir às áreas de negócios a gestão dos investimentos relativos às suas instalações;

Assegurar a transparência, autonomia e a responsabilização por resultados de negócios;

Minimizar o número de níveis hierárquicos, de modo a propiciar flexibilidade e agilidade no desempenho das atividades;

Promover a descentralização das atividades executivas, aproximando-as ao máximo da base da organização;

Utilizar o conceito de serviços compartilhados na execução das atividades de apoio [...]

De acordo com dois consultores tributários, terceirizados da Petrobras, nos últimos anos, essa área, assim como toda a área Financeira da companhia, tem promovido melhorias contínuas em sua estrutura e seus processos internos, realizando ações e buscado alternativas de organização, a fim de fornecer o suporte necessário à atividades estratégia corporativa de aumento das dentro dessa consequentemente, do número dos seus stakeholders. Nota-se que essa estrutura organizacional, construída e aperfeiçoada ao longo dos anos, com base na GC e no Planejamento e na Gestão Tributária, permitiu o desenvolvimento do que hoje é conhecida internamente, e já começou a ser difundida no mercado, como Governança Tributária.

De acordo com diretor executivo da ADL no período de 1999 a 2005, a Petrobras estava passando por um momento de mudança. Em 2000, o seu Conselho de Administração aprovou um novo desenho organizacional, adotando a implantação de melhores práticas de governança corporativa. A estruturação da sua atividade

tributária foi pensada a partir desse modelo, o qual serviu de base para o desenvolvimento da Governança Tributária na empresa, nos exercícios subsequentes.

Além disso, segundo o gerente da área Fiscal da Petrobras no período de 1995 a 2001, no final de 1999, a Direção da Petrobras anunciou um conjunto de iniciativas que deflagrou a realização do Plano Estratégico para 2010. Entre as iniciativas anunciadas para os acionistas, o mercado financeiro e a imprensa, destacaram-se:

- o acompanhamento rigoroso dos resultados, concordando com Oliveira (2006, p. 12-16), citando o fundo LENS, criado em 1992, por Monks e Minow, com o objetivo de implantar um novo modelo de gestão visando melhores resultados e, consequentemente, consolidação de maior valor para a empresa; a implantação de uma agenda de mudança organizacional para superar os principais desafios para a realização do Plano Estratégico para 2010: modelo organizacional, cultura formada durante o monopólio da empresa, práticas gerenciais e características intrínsecas de empresa estatal. Essa Agenda teve por objetivo
- realização da visão e o alcance dos objetivos previstos no referido Plano

promover o desenvolvimento de instrumentos e competências que viabilizassem e

• a redução do custo de extração em 15% para a US\$ 2,8/barril (sem tributos);

Estratégico;

- a redução do custo operacional unitário médio de refino em 20% para US\$
 0,80/barril; e
- a redução dos custos de overhead da companhia de 8,8% para 5,4% dos custos operacionais, gerando uma economia de US\$ 270 milhões no período 2000-2005.
- O *Plano Estratégico do Sistema Petrobras 2000-2010* (PETROBRAS, 2000?), aprovado pelo Conselho de Administração através da *Ata CA 1.172*, item 11, de 15 de outubro de 1999, contemplou a *Agenda de Mudança Organizacional*, abrangendo um conjunto de iniciativas que afetaram a gestão e organização da companhia, já prevendo a criação de uma área de Administração Tributária.

A Petrobras escolheu o assessoramento da empresa de consultoria Arthur D. Little (ADL) para fortalecimento dos aspectos metodológicos do projeto revisão do Modelo de Organização e Gestão e aporte de referenciais externos de outras organizações.

A equipe do referido projeto, constituída por profissionais da ASSEME e da ADL, desenvolveu, durante dezessete semanas de trabalho, um diagnóstico da situação, consolidou diretrizes para a formulação do novo modelo organizacional e desenvolveu opções de estruturas organizacionais, apresentadas no Documento Interno Petrobras (ASSEME, 2000).

De acordo com o diretor executivo da ADL no período de 1999 a 2005, na etapa do diagnóstico, visando identificar os principais problemas organizacionais sob a ótica gerencial, foram realizadas sessenta entrevistas, incluindo nestas os membros do Conselho de Administração e da Diretoria Executiva, todos os Superintendentes e presidentes de subsidiárias, alguns gerentes da estrutura básica da companhia e gerentes de três unidades operacionais. Com o objetivo de atender às demandas dos *stakeholders*, essas entrevistas abrangeram diversos públicos de interesse, incluindo clientes, fornecedores, parceiros e sindicatos. Além disso, buscando viabilizar a contribuição de um número significativo de executivos da Petrobras, foi realizada uma pesquisa abrangendo cerca de seiscentos gerentes, obtendo-se uma taxa de resposta de, aproximadamente, quarenta por cento.

Dessa etapa do diagnóstico, obtiveram-se informações que contribuíram para a elaboração da já mencionada *Agenda de Mudança Organizacional*.

Carlos Alberto Siqueira Gomes (2008, p. 12) advoga que

Com a implantação de sua Agenda de Mudanças entre 2000 e 2002, a Petrobras buscou desenvolver uma série de mecanismos de incentivos aos seus gestores, voltados ao desenvolvimento técnico e operacional, a qualidade e segurança e resultados financeiros representados pela lucratividade.

O projeto de adequação do Modelo de Organização e Gestão da Petrobras às novas demandas de companhia, coordenado pela então Assessoria de Modernização Empresarial (ASSEME), foi um dos doze projetos que integraram a Agenda de Mudança Organizacional.

Observa-se que a revisão do Modelo de Organização e Gestão foi um projeto de grande importância para a realização dos objetivos estratégicos da Petrobras, principalmente, considerando o objeto desta pesquisa, ou seja, o desenvolvimento da Governança Tributária, a partir da estruturação da atividade de administração tributária da companhia, na medida em que promoveu a implantação dos ajustes necessários para que as metas de expansão, rentabilidade, produtividade e internacionalização pudessem ser alcançadas.

No entanto, entende-se ainda que a estrutura organizacional da empresa, apesar de apresentar vários avanços ao longo do tempo e das modificações organizacionais introduzidas, a exemplo da evolução e dos aperfeiçoamentos realizados no modelo de Governança Corporativa, ainda mantinham características que limitavam o alcance das metas estabelecidas no Plano Estratégico (2000-2010).

Segundo a Agenda de Mudança Organizacional, os principais fatores que determinaram a revisão da estrutura organizacional da Petrobras foram: (1) as mudanças na indústria do petróleo (a exemplo do fim do monopólio que a Petrobras exercia sobre a produção nacional de óleo e combustíveis); (2) as novas estratégias de negócios contidas no Plano Estratégico para 2010; e (3) a crescente elevação de expectativas dos diversos públicos de interesse em relação ao futuro da companhia.

De acordo com o que está preconizado na *Agenda de Mudança Organizacinal*, sobre os fatores que motivaram a revisão da estrutura da Petrobras, considerando as mudanças na indústria do petróleo, destacaram-se:

- a globalização e o aumento da intensidade competitiva do setor internacional de óleo e gás em função da sua consolidação;
- o crescimento previsto da economia brasileira e seu impacto na expansão dos mercados de derivados, gás natural e de energia;
- a gradual desregulamentação dos segmentos de *upstream*, de *downstream*, de gás natural, e de energia, os quais criaram pressões competitivas antes inexistentes no setor de Óleo e Gás; e
- a concentração da produção nas bacias de Campos e de Amazonas (gás), que poderá exigir um realinhamento da organização centralizada da Petrobras.

Ainda de acordo com da *Agenda de Mudança Organizacinal*, ao se considerar as estratégias da Petrobras de consolidar sua liderança no mercado brasileiro, definidos no Plano Estratégico para 2010, destacaram-se (PETROBRAS, 2000?):

- aumentar reservas, elevar a capacidade de produção de óleo, assegurar a sua colocação e expandir a comercialização de derivados;
- criar mercados para assegurar a colocação da produção do gás natural;
- expandir as atividades internacionais para diversificar riscos, reduzir custo de capital e assegurar o crescimento;
- manter presença no segmento petroquímico para assegurar a colocação dos subprodutos da companhia; e
- reduzir custos de extração, refino e overhead.

A combinação desses fatores (mudanças ambientais, estratégia e expectativas dos públicos de interesse) motivou a Petrobras a reavaliar o potencial de sua organização para atingir os objetivos definidos no seu Plano Estratégico. Para isso, segundo o gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003, a companhia começou a gerir os tributos de forma estratégica, analisando e acompanhando o seu impacto em todas as áreas e negócios desta. Reafirmando, assim, a tese de Scholes e Wolfson (apud CALIJURI, 2009, p. 43), os quais advogam que a tributação deve ser alinhada com a estratégia e deve considerar "all parties, all taxes, all costs⁷⁹" da empresa.

Percebe-se também que, até 1999, não havia uma preocupação da companhia com assuntos financeiros, a exemplo de custos, rentabilidade e desempenho, pois seu principal objetivo era a autossuficiência brasileira na produção de petróleo, em detrimento do uso e aperfeiçoamento de instrumentos internos de controle, de administração financeira e tributária e de resultados. Depois disso, conforme já descrito neste trabalho, ocorreram mudanças estruturais na companhia, que possibilitaram a implantação de um modelo de GC, buscando maior visibilidade quanto à atuação de seus gestores na condução dos negócios, e, em especial, na administração dos custos, inclusive os relacionados a tributos.

⁷⁹ Tradução livre do pesquisador: "Todas as partes, todos os tributos, todos os custos".

Essas mudanças foram incentivadas pela desregulamentação do setor de Petróleo (Lei do Petróleo) a pela abertura do capital da companhia. Além disso, considerando a complexidade da legislação tributária brasileira e avanços na padronização e informatização dos arquivos exigidos para o cumprimento das obrigações acessórias, e a constante elevação da carga tributária, além da nova concepção da companhia sobre os tributos e os custos relacionados às suas operações, contribuíram para a motivação da estruturação das atividades tributárias da Petrobras e a consequente criação da Gerência Executiva de Administração Tributária, que, atualmente, concentra suas atividades executivas no Rio de Janeiro (RJ) e os processos de execução tributária em Salvador (BA), no COFIP.

Em entrevista (PETROBRAS, 2002) em 2002, o diretor Financeiro da Companhia na época afirmou que, dentro do processo de transformação vivido pela empresa, um elemento fundamental passou a ser a geração de lucro, que é a maneira como se remunera os sócios / os acionistas. Além disso, afirmou que qualquer empresa lucrativa passa evidentemente a pagar tributos crescentes. Quanto maior o lucro, maior a carga tributária. A Petrobras, por ser a maior empresa brasileira, passou a ser a principal pagadora de impostos do país, sejam eles, diretos ou indiretos. Nesse sentido, ficou evidente para a alta administração da empresa que era preciso organizar uma Gerência Executiva de Administração Tributária, cujo objetivo seria de organizar, otimizar e planejar a administração dessa carga tributária.

4.4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO PROCESSO DE ESTRUTURAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA PETROBRAS

Neste tópico do trabalho, procurou-se identificar, descrever e analisar aspectos fundamentais do processo de estruturação da administração tributária da Petrobras, a partir das mudanças organizacionais ocorridas durante a implantação das práticas de Governança Corporativa, que contribuíram, direta ou indiretamente, para a criação da Gerência Executiva de Administração Tributária.

O volume de informações exigidas pela legislação tem aumentado consideravelmente junto com a modernização dos sistemas de padronização e fiscalização tributária. O Sistema Integrado de Informações sobre Operações

Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA) e o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) são exemplos de como o fisco está organizando o sistema de fiscalização e arrecadação e, com isso, provocando grandes mudanças na forma como são administrados os tributos nas empresas.

A Petrobras, maior contribuinte de tributos do Brasil, assegurou no processo de aperfeiçoamento da GC e na agenda de mudança a estrutura necessária para a criação da Gerência Executiva de Administração Tributária. Segundo o ex-gerente executivo de Administração Tributária, esse foi um processo desafiador, pois se trata de um conglomerado empresarial que possui diversas subsidiárias, controladas e coligadas, com atividades distintas, detentoras de operações que praticamente, são fatos geradores para todos os tributos no Brasil. Neste caso, exigiu-se um elevado um elevado nível de planejamento, de estruturação organizacional, de conhecimento das operações da companhia e de conformidade e otimização do processo de execução tributária, além do pleno domínio da legislação tributária, nacional e internacional, aplicadas ao negócio da empresa. Ratificando Moge et al. (2011, p. 22) quando afirmam que as visões de conformidade, customização e inovação são alcançadas através da análise "falha versus desempenho" que abrangem toda a organização.

Para o diretor executivo da ADL no período de 1999 a 2005, o primeiro desafio foi eleger uma coordenação que fosse capaz de conduzir esse processo de estruturação da atividade tributária, considerando o tamanho da estrutura organizacional, a burocracia nela envolvida e a complexidade das operações da companhia. A Presidência da Petrobras percebeu que não haveria, naquele momento, nenhum profissional interno em condições de atender a tais requisitos e, por isso, ainda em 1999, selecionou e convidou um Assessor Especial do Ministério de Minas e Energia, especialista na área Tributária e com relativa experiência internacional, para conduzir o processo de estruturação da atividade tributária da empresa.

Depois da etapa inicial de diagnóstico e de planejamento para a estruturação da atividade tributária da Petrobras, esse Assessor tornou-se o primeiro Gerente Executivo da Administração Tributária da companhia. Com uma Gerência Executiva,

a equipe começou a trabalhar em janeiro de 2001, definindo o seu modelo de gestão com ênfase no relacionamento com todas as demais áreas e unidades de negócios da empresa. No interior do Sistema Petrobras, foi criada uma "comunidade tributária" para atuação junto ao cliente.

O diagnóstico do cenário tributário da Petrobras, apresentado como parte integrante da Agenda de Mudança Organizacional, como bem pontuaram o ex-Gerente executivo de Administração Tributária e o diretor executivo da ADL no período de 1999 a 2005, demonstrou que a companhia não dispunha de uma área corporativa que reunisse em si a atividade tributária. Essa, como já foi aludido, encontrava-se pulverizada nas outras áreas da empresa, dificultando sobremaneira a administração dos assuntos tributários, além de impedir uma gestão corporativa eficiente. Dessa forma, entende-se que a estruturação da atividade tributária da Petrobras foi orientada pelas premissas constantes na *Agenda de Mudança Organizacional*, a qual desencadeou a reestruturação da companhia, de forma a possibilitar, dentre várias mudanças, a criação da Gerência Executiva de Administração Tributária da Petrobras.

Ainda de acordo com a *Agenda de Mudança Organizacional*, o diagnóstico, apresentado e discutido a alta administração da companhia, resultou nas principais constatações:

- a Petrobras tinha uma estrutura organizacional que não estava orientada para estimular e buscar resultados:
- os processos de gestão favoreciam a eficiência operacional em detrimento da realização das estratégias; e
- a cultura e o estilo de gestão da Petrobras dificultavam a sua adaptação às novas condições do setor e limitavam o alcance de resultados.

A análise da estrutura organizacional da Petrobras e de suas subsidiárias, de acordo com as conclusões oriundas da etapa de diagnóstico, permitiu a formulação, em conjunto com a Diretoria Executiva, de diretrizes organizacionais para o desenvolvimento do novo modelo, as quais abrangeram cinco dimensões. Percebeuse que essas possibilitaram a reestruturação organizacional da companhia e a consequente criação da Gerência Executiva de Administração Tributária, são essas:

- estrutura;
- unidades de negócios;
- serviços técnicos de apoio a negócios;
- nível de descentralização; e
- cultura e estilo de gestão.

Algumas concepções permearam as diretrizes organizacionais aprovadas, como:

- a expansão do conceito de unidades de negócios, com aplicação de lucros e perdas;
- a busca de transparência, em consonância com o que é teorizado por André Carvalhal da Silva (2005, p. 50-51), o qual coloca o maior nível possível de transparência de informações como sendo uma das regras das melhores práticas de GC:
- a procura pela autonomia e pela responsabilização por resultados;
- a redução dos níveis hierárquicos e o aumento da amplitude de comando; e
- a adoção do conceito de serviços compartilhados, o qual resultou na implantação do Centro de Operações Financeiras da Petrobras, que, para Quinn, Cooke e Kris (apud Martins e Amaral, 1995, p. 164), é a prática em que unidades de negócios de empresas decidem compartilhar um conjunto de serviços ao invés de tê-lo como uma série de funções de apoio duplicadas dentro da própria organização.

Nota-se que o diagnóstico, as diretrizes organizacionais definidas pela Diretoria Executiva e discutidas posteriormente com os superintendentes, acrescidas de referenciais organizacionais externos aportados pela ADL, orientaram a formulação de opções de estruturas organizacionais as quais viabilizaram a estruturação da atividade tributária da Petrobras.

De acordo com o diretor executivo da ADL no período de 1999 a 2005, apenas para contextualização do momento de mudança da companhia, a partir de 1999, e da criação da sua área de Administração Tributária, foram destacados alguns pontos do modelo de organização e gestão implantados, formulados com base nas mencionadas diretrizes, bem como nas orientações da Diretoria Executiva dessa, abrangendo, principalmente, as seguintes definições:

- mudança de designação das Diretorias de Exploração e Produção, e de Abastecimento para:
 - √ área de Negócios E&P (upstream⁸⁰), e
 - √ área de Negócios de Abastecimento (downstream⁸¹);
- criação de duas novas áreas de negócios:
 - ✓ Gás & Energia, e
 - ✓ Internacional;
- criação da área de Serviços, incorporando as funções das Diretorias de Engenharia e Corporativa;
- mudança de designação de Diretoria Financeira para área Financeira;
- criação ou adequação das unidades organizacionais de primeira linha, vinculadas às áreas de Negócios e às áreas de apoio (Serviços e Financeira);
- nova vinculação das subsidiárias Braspetro, Gaspetro e Petroquisa à estrutura organizacional da Petrobras, mantendo-se tais subsidiárias como instrumentos legais;
- denominação genérica dos titulares das unidades organizacionais e funções corporativas:
 - ✓ Diretor Gerente e Superintendente;
- transferência de algumas atividades para:
 - √ área de Gás & Energia (projetos em termelétricas),
 - √ área de Abastecimento (projetos petroquímicos), e
 - ✓ Unidade de Novos Negócios (análise patrimonial).

Segundo o ex-gerente executivo de Administração Tributária, o modelo de gestão da área de Administração Tributária foi baseado em quatro pilares fundamentais, alinhados com a GC, recém-formulada da empresa:

- Objetivos Estratégicos e Valores;
- Processos / Responsabilidade;
- Políticas / Procedimentos; e
- Mecanismos de Relacionamento.

⁸⁰ *Upstream* é a expressão utilizada na indústria do petróleo a qual significa a parte da cadeia produtiva que antecede o refino, ou seja, a extração, abrangendo, dessa forma, as atividades de exploração, desenvolvimento, produção e transporte para beneficiamento.

⁸¹ Downstream é a expressão utilizada na indústria do petróleo que significa a parte da cadeia produtiva que executa a logística de vendas dos derivados prontos.

Segundo o gerente da área Fiscal da Petrobras no período de 1995 a 2001, a implantação da nova organização demandou o desenvolvimento de instrumentos de gestão, ou ajustes nos utilizados na época, que suportassem o modelo organizacional proposto. Modelo esse que reposicionou ou reestruturou importantes áreas e atividades da Companhia, no atendimento das estratégias definidas no *Plano Estratégico do Sistema Petrobras 2000-2010* e que contemplaram a criação da nova Gerência Executiva de Administração Tributária. Tais instrumentos de gestão foram previstos no plano de implantação de nova organização, mas o pesquisador não teve acesso a esses documentos para esta pesquisa.

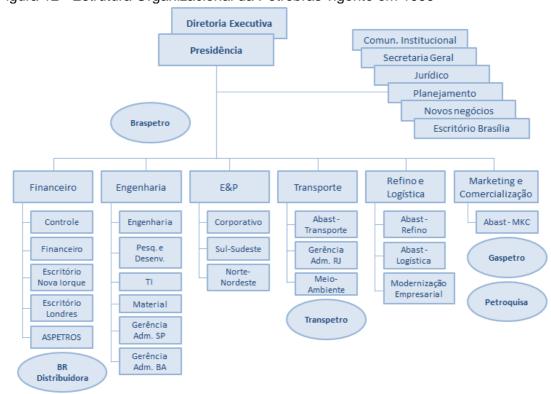


Figura 12 - Estrutura Organizacional da Petrobras vigente em 1999

Fonte: Agenda de Mudança Organizacional.

De acordo com a *Agenda de Mudança Organizacional*, o processo de adequação da organização iniciou-se com a mudança do Conselho de Administração, o qual reavaliou a estrutura organizacional vigente em março de 1999 (Figura 12). Essa estrutura desestimulava a integração das atividades de *downstream*, levando a perdas de sinergia e limitando o potencial de rentabilidade da empresa.

Segundo informações da Intranet do Sistema Petrobras, a primeira avaliação da estrutura organizacional (Figura 13), em março de 1999, levou à fusão das atividades de refino, transporte e comercialização em uma Diretoria de Abastecimento. Além disso, as atividades de apoio foram reagrupadas em uma Diretoria Corporativa e a BR Distribuidora, a Petroquisa, a Braspetro e a Petros foram desvinculadas das áreas de contato.

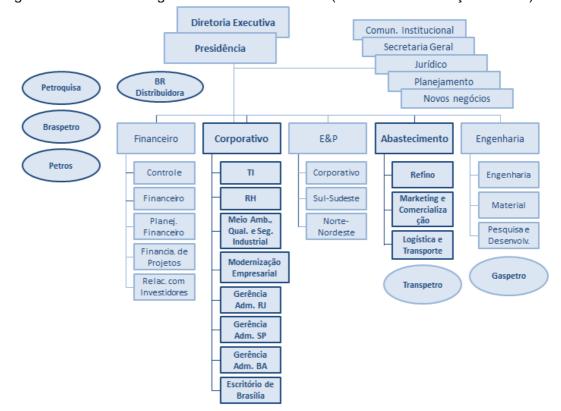


Figura 13 - Estrutura Organizacional da Petrobras (atualizada em março de 1999)

Fonte: Agenda de Mudança Organizacional.

Ainda segundo informações da Intranet do Sistema Petrobras, em agosto de 1999, houve mais uma mudança na estrutura organizacional (Figura 14) e o Conselho de Administração aprovou a criação de uma nova Diretoria incorporando as atividades de participações em termelétricas, projetos petroquímicos, e desinvestimentos. A Petroquisa foi também ligada a essa nova diretoria, denominada Participações.

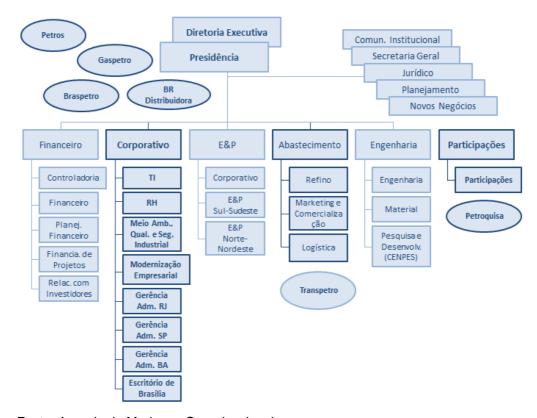


Figura 14 - Estrutura Organizacional da Petrobras (atualizada em agosto de 1999)

Fonte: Agenda de Mudança Organizacional.

A partir de janeiro de 2000, o escritório de Brasília vinculou-se à Presidência.

De acordo com Marcelo Lemos (2001), o diagnóstico, elaborado pela equipe do projeto de adequação do Modelo de Organização e Gestão da Petrobras (ASSEME, 2000) e ADL, identificou algumas características organizacionais "históricas", restritivas a uma atuação voltada para resultados, a exemplo de:

dificuldade de responsabilização (*accountability*) por resultados de atividade e negócios-chave;

duplicidade, superposição de atividades e diluição de responsabilidades;

grande quantidade de unidades funcionais (em relação ao número de unidades operacionais); e

número elevado de níveis hierárquicos e a baixa amplitude de comando;

integração limitada das subsidiárias com a Petrobras.

Cabe aqui uma observação aos não iniciados na terminologia da área da GC, a forma redacional da primeira característica apontada, dá a entender que accountability versa sobre a "dificuldade de responsabilização", quando há duas possibilidades de entendimento desse vocábulo: 1) tradução da língua inglesa para a portuguesa, entretanto, se sabe que não há uma exata, mas, por aproximação, numa possível versão seria "responsabilização", o que parece ser o caso usado nesse diagnóstico; 2) na teoria acerca da GC, remeteria à obrigação de membros de um órgão administrativo ou representativo de prestar contas a instâncias controladoras ou a seus representados.

Ainda seguindo o raciocínio de Lemos (2001), com a evolução do processo de reestruturação, os ajustes propostos à organização da Petrobras incorporaram cinco diretrizes que reduziram os impedimentos à realização do potencial de resultados da companhia, foram eles:

- promoção à utilização do conceito de unidades de negócios, com clara aferição de resultados financeiros;
- promoção à transparência, autonomia e a responsabilização por resultados de negócios;
- redução dos níveis hierárquicos e aumento da amplitude de comando, fortalecendo a capacidade de reação da empresa (maior flexibilidade, responsabilidade e autonomia);
- aplicação do conceito de serviços descentralizados e, se possível, compartilhados; e
- integração às subsidiárias das operações da Petrobras, visando o fortalecimento de sinergias e redução de duplicidades funcionais.

A Petrobras foi estruturada em quatro áreas de negócios e em duas áreas de apoio, subordinadas às Diretorias:

- áreas de Negócios:
 - ✓ E&P, responsável pelos resultados, pelo desempenho das operações de upstream e pelo crescimento dos seus negócios;
 - ✓ Abastecimento, responsável resultados, pelo desempenho das operações de downstream e pelo crescimento dos seus negócios;

- √ Gás & Energia, responsável pelos resultados, pelo desempenho das operações de gás e energia, e pelo crescimento dos seus negócios; e
- ✓ Internacional, responsável pelos resultados, pelo desempenho das operações internacionais de *upstream* e *downstream*, e pelo crescimento dos seus negócios.
- áreas de Apoio:
 - ✓ Financeira, responsável pelo gerenciamento das operações financeiras da Petrobras e representá-la na relação com o mercado financeiro; e
 - ✓ Serviços, responsável pela execução dos serviços prestados através de sua área às unidades do Sistema Petrobras, com qualidade, prazo e custo competitivo.

Os objetivos implícitos do projeto de adequação do Modelo de Organização e Gestão da Petrobras foram:

- permitir a integração perceptível pelas demais áreas da companhia dos resultados dos negócios de Gás & Energia e dos resultados da atividade internacional;
- preparar a organização para o próximo estágio: atuação por unidades de negócios (UNs);
- iniciar o processo de maior ênfase organizacional às atividades fim (Negócios), começando a reduzir a escala das atividades da sede;
- promover as condições organizacionais para melhor aferição dos resultados:
 - ✓ criação de uma unidade exclusivamente voltada para a avaliação do desempenho organizacional;
 - √ incorporar às áreas de geração de receita funções críticas que interferem no seu desempenho; e
 - ✓ menor fragmentação da função de gestão de investimentos, preservando as competências já adquiridas pela Petrobras.
- integrar as subsidiárias às operações da companhia; e
- refletir acerca da importância relativa das posições-chave da empresa no nome do cargo, na autonomia e nas participações em órgão de Governança Corporativa.

De acordo com informações da Intranet do Sistema Petrobras, seis unidades, denominadas de "funções corporativas" passaram a reportar-se diretamente ao Presidente da Petrobras (Figura 15), são elas: Estratégia Corporativa, Gestão do

Desempenho Empresarial, Desenvolvimento de Novos Negócios, Meio Ambiente, Comunicação Institucional e Jurídico.

Figura 15 - Estrutura Organizacional com a reestruturação das funções corporativas da Petrobras (a partir de 2000)



Fonte: Agenda de Mudança Organizacional.

A área de Serviços (Figura 16) incorporou seis unidades (Tecnologia da Informação; Materiais; Pesquisa e Desenvolvimento; Engenharia; Recursos Humanos e Desenvolvimento de Sistemas), com destaque ainda para a existência de uma unidade de Serviços Administrativos Compartilhados, o que corrobora para demonstrar a complexidade organizacional da Companhia em questão. No entanto, observa-se que toda essa área adotou o princípio de serviços compartilhados para as funções de apoio, concordando com Schulman et al. (apud Berdejo, 2009, p. 77) definem os serviços compartilhados como a concentração de recursos da empresa atuando com atividades, antes espalhadas através da organização, a fim de servir a múltiplos parceiros internos, a baixo custo e com alto nível de serviços, com o objetivo comum de atender os clientes externos e acrescentar valor à empresa.



Figura 16 - Estrutura Organizacional da área de Serviços da Petrobras (a partir de 2000)

Fonte: Agenda de Mudança Organizacional.

A Unidade de Desenvolvimento de Sistemas de Gestão, segundo a *Agenda de Mudança Organizacional*, ficou com a responsabilidade de implantar o sistema integrado de gestão empresarial, os projetos corporativos organizacionais e os de melhoria de qualidade, promovendo a melhoria contínua das práticas de gestão, atuando com foco na qualidade total. Percebe-se que essa Unidade também passou a alinhar os modelos organizacionais às estratégias estabelecidas para a companhia.

A área Financeira (Figura 17) ficou com seis unidades (Contabilidade; Finanças Corporativas e Tesouraria; Financiamento de Projetos; Relacionamento com Investidores; Administração Tributária; Planejamento Financeiro e Gestão de Risco). Nota-se que, neste momento, a Petrobras começou a estruturar suas atividades tributárias e a reuni-las numa única área corporativa para a criação da Gerência Executiva de Administração Tributária.

A Unidade de Administração Tributária iniciou suas atividades promovendo o planejamento e gestão tributária, buscando redução da carga tributária do Sistema Petrobras. Cabe destacar que esse Planejamento não buscou apenas o menor ônus tributário, dentro dos limites legais, defendido por Huck, ou uma lícita economia de

tributos, defendida por Tôrres (2003, p. 175), e sim a contextualização dos tributos como um entre os muitos custos dos negócios, direcionando a companhia para uma gestão tributária mais ampla, defendida por Myron Scholes et al. (2005, p. 3).

Figura 17 - Estrutura Organizacional da área Financeira da Petrobras, a partir de 2000, com destaque para a Área de Administração Tributária.



Fonte: Agenda de Mudança Organizacional.

O gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003 assevera que as atividades tributárias da companhia estavam dispersas em processos adotados e gerenciados por oito Unidades Regionais – instaladas nos estados do Rio Grande do Sul, São Paulo, Rio de Janeiro, Espírito Santo, Bahia, Sergipe e Rio Grande do Norte (Figura 18) – e as mesmas eram estruturadas e implementadas de acordo com as demandas fiscais de cada um desses estados ou municípios.

As unidades regionais eram responsáveis pela atividade tributária de 172 unidades locais (Anexo B), localizadas em todo o Brasil, e possuíam área e equipe próprias para os assuntos tributários, que atuavam de forma independente. Desta forma, observa-se que as decisões tributárias eram tomadas com base em situações específicas, sem alinhamento com as demais áreas, unidades ou, até mesmo, sem uma visão geral de como essas poderiam influenciar nos resultados da toda a companhia.



Figura 18 - Mapa com as Unidades Regionais da Petrobras

Os processos adotados pelas unidades regionais tinham a intenção de atender às demandas impostas pelo fisco, através do cumprimento das obrigações acessórias e principal, de acordo com o gerente da área Fiscal da Petrobras no período de 1995 a 2001.

No entanto, ao empreender a pesquisa, compreendeu-se que existia uma falta de alinhamento entre o entendimento sobre as operações da empresa e a legislação vigente, a qual estava relacionada diretamente ao fato gerador dos tributos.

O gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003, afirmou ainda que o Tributário realizou diversas entrevistas com representantes das áreas Corporativas, de Negócios, de Serviços e Financeira, e concluiu que a otimização da carga tributária do Sistema Petrobras só poderia ser garantida com sua aproximação aos clientes internos. Desta forma, foram constituídos sete grupos permanentes de gestão, ligados às principais atividades das denominadas "Áreas Clientes" da companhia, são elas:

- Tributário/E&P;
- Tributário/Abastecimento:

- Tributário/Gás & Energia;
- Tributário/Serviços;
- Tributário/Internacional;
- Tributário/Financeiro; e
- Tributário/BR.

A partir disso, o pesquisador entende que esses grupos visaram à aproximação da atividade de administração tributária para as reais necessidades e oportunidades de ganhos tributários das áreas denominadas "Clientes", também defendida pelo conceito de *Framework* Tributário proposto por Scholes e Wolfson (1989), realizando a gestão tributária em três dimensões: "*all parties, all taxes, all costs*". Percebe-se que, com esse novo mecanismo de relacionamento, intensificou-se a almejada interação e estabeleceu-se a parceria do Tributário com as referidas Áreas Clientes.

Em agosto de 2002, foi firmado o primeiro Termo de Compromisso da Administração Tributária com a Área de E&P. Esse formalizou o relacionamento e os compromissos da Administração Tributária com a área de Exploração e Produção, complementado posteriormente com os Acordos de Serviço, assinados com todas as unidades organizacionais de negócios da referida área. Entende-se que esses acordos listavam as necessidades e as oportunidades tributárias de cada unidade, com a fixação dos prazos de atendimento dos serviços propostos.

Neste mesmo período, foi constituído o primeiro Grupo de Gestão, formado por representantes das unidades de negócios e das gerências corporativas do E&P, e da Administração Tributária, liderados, pela atual Gerente Executiva de Administração Tributária da Petrobras, na ocasião, representante da Área de Planejamento Tributário (Administração Tributária) e por um representante da Área de Estratégia e Gestão de Portfólio (E&P), que levantou 250 demandas.

Segundo o gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003, o atendimento de cada demanda foi acompanhado através de um Plano de Execução de Serviços (PES), no qual foram detalhados o escopo do

⁸² Tradução livre do pesquisador: "Todas as partes, todos os tributos, todos os custos".

serviço, os prazos e os responsáveis de ambas as partes. Além disso, coube ao Grupo de Gestão acompanhar a execução do trabalho e propor ações corretivas para os problemas que eventualmente apareciam durante o processo de resolução das demandas identificadas.

De acordo com o gerente da área Tributária da Petrobras no período de 2002 a 2006, para ajudar as gerências das várias áreas da Petrobras a se tornarem mais eficazes e competitivas, além de proporcionar maior rentabilidade, segurança e clareza para todo o Sistema, seguindo a recomendação do diagnóstico do cenário tributário da corporação e do planejamento para a estruturação da administração tributária, a Gerência Executiva de Administração Tributária da Petrobras decidiu centralizar sua gestão de tributos no Rio de Janeiro/RJ (Figura 19), antes de responsabilidade das Unidades Regionais.



Figura 19 – Mapa demonstrando a centralização da Gerência Executiva de Administração Tributária da Petrobras

Todos os processos tributários realizados pelas unidades regionais foram mapeados, aperfeiçoados e modelados de acordo com as demandas de cada área da companhia, ou seja, coincidindo com o conceito defendido por Davenport (1994,

p. 7) apresentando processos como "[...] uma ordenação específica de atividades de trabalho no tempo e no espaço, com começo, um fim, e inputs e outputs claramente identificados: uma estrutura para a ação". Desta forma, foi possível ajustá-los para o novo modelo de Gestão Tributária.

Percebe-se que, com a atuação da Gerência Executiva de Administração Tributária e os mecanismos de relacionamento entre as áreas corporativas, foi possível alinhar o entendimento legal de cada obrigação tributária, principal e acessória, proporcionando uniformidade nas decisões e padronização nos processos de execução tributária da empresa.

A implantação de uma única área responsável pela administração tributária da Petrobras proporcionou uma visão sistêmica de todas as demandas tributárias da empresa, facilitando o processo decisório e garantindo maior acesso às informações, além da construção de cenários tributários do negócio. Neste caso, entende-se que a criação da Gerência Executiva de Administração Tributária proporcionou o alinhamento e a padronização necessários para o atendimento das obrigações tributárias exigidas pelo fisco.

Segundo o gerente da área Fiscal da Petrobras no período de 1995 a 2001, a estruturação da Administração Tributária da Petrobras e a criação de uma área específica para lidar com a complexidade e o volume de obrigações acessórias envolvidas em suas operações, atendendo às diretrizes da Governança Corporativa e as metas estratégicas da companhia, exigiram um elevado nível de organização do trabalho e conhecimento das operações da empresa e da legislação vigente, aplicadas ao seu negócio, além do mapeamento e da modelagem de todos os processos de execução e ferramentas de apoio para o correto cumprimento das obrigações tributárias. Concorda-se assim com Moge et al. (2011, p. 28) ao defenderem que o ciclo de aplicação de ferramentas tributárias, de conteúdo tributário e do conhecimento tributário é essencial para a gestão empresarial.

No entanto, para o gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003, esse foi um esforço conjunto de toda a companhia para a definição e aperfeiçoamento do processo de execução tributária, e desenvolvimento

do modelo de Governança Tributária, que deu origem ao Centro de Operações Financeiras.

O COFIP foi inaugurado em outubro de 2008, em Salvador (BA), concentrando as atividades operacionais das áreas financeira, contábil e tributária de todas as unidades regionais da companhia, que já faturava cerca de R\$ 20 bilhões por mês. As atividades operacionais da área Tributária da companhia foram concentradas na Gerência Geral de Execução Tributária (Figura 20). Em entrevista para a Secretaria de Comunicação Social do Estado da Bahia (SECOM, 2008), segundo o então Presidente da Petrobras nesta época, a implantação deste Centro de Operações representou uma economia de R\$ 207 milhões para a companhia. A migração das atividades das unidades regionais para o COFIP foi iniciada em julho de 2008 e concluída em novembro de 2008.

Figura 20 – Mapa demonstrando as posições da Gerência Executiva de Administração Tributária e da Gerência Geral de Execução Tributária, no Rio de Janeiro (RJ) e em Salvador (BA)



Ainda na referida matéria, encontra-se a informação de que o Diretor da área Financeira da Petrobras explicou que a centralização das áreas financeira, contábil e

tributária segue uma tendência mundial das empresas de grande porte, proporcionando maior padronização e controle, além dos ganhos de produtividade.

De acordo com o gerente executivo de Administração Tributária da Petrobras no período de 1999 a 2003, nos últimos 10 anos, o modelo de gestão das áreas de apoio nas grandes organizações brasileiras passou por importantes mudanças. A principal delas foi a estruturação, cada vez mais comum em empresas de grande porte, de centros de serviços compartilhados, no caso da Petrobras, denominado de Centro de Operações Financeiras. Percebeu-se que, com os centros, as empresas buscam a consolidação de atividades transacionais das unidades de negócio em uma estrutura central visando reduções de gastos em decorrência da eliminação da duplicidade de funções, da padronização dos processos e dos ganhos de escala. No entanto, segundo dois gerentes fiscais de outras grandes empresas, para operar com processos tributários num ambiente conceitualmente construído para processos transacionais, a Petrobras começa a utilizar e testar instrumentos como o BPM. Corroborando com Smith e Fingar (2007) que descrevem o *Business Process Management* (BPM) como sendo um modelo que possibilita a criação e otimização de processos em tempo real.

No entanto, mesmo com a utilização de novas ferramentas, percebe-se que um dos grandes desafios do COFIP ainda é a gestão de processos transacionais na atividade tributária da companhia. Além disso, outra dificuldade para a Gerência Executiva de Administração Tributária da Petrobras é a gestão do conhecimento tributário, necessário para o constante acompanhamento das mudanças na legislação tributária, principalmente relacionadas aos projetos de informatização das obrigações acessórias (atualmente, SPED), e também para o aperfeiçoamento da estrutura já apresentada no tópico 4.2 deste trabalho.

De acordo com dois gerentes fiscais, um gerente tributário e um grupo de seis profissionais, entre analistas e apuradores, das áreas Tributária, Contábil e Fiscal de outras grandes empresas, que visitaram o Centro de Operações Financeiras da Petrobras, atualmente, a Gerência Executiva de Administração Tributária da Petrobras está trabalhando, em parceria com mais duas conceituadas empresas de Desenvolvimento e de Tecnologia Tributária, no projeto denominado "Framework

Tributário", reafirmando Scholes e Wolfson ao defenderem o *Framework* para a maximização do valor da companhia, trabalhando nas dimensões: "all parties, all taxes, all costs", através da automação de todos os processos de execução tributária e todas as obrigações tributárias da companhia e integrando-os, ainda mais, às outras áreas executivas de Finanças e Contabilidade, também concordando com Shackelford e Shevlin (2001), no qual demonstram como o *Framework* de Scholes e Wolfson influenciou o desenvolvimento da pesquisa empírica tributária em Contabilidade. Também constituindo numa revisão dos trabalhos conduzidos por contadores, economistas e dedicados às finanças.

Neste caso, vale a pena ainda concordar com Calujuri (2009, p. 81-82) ao explicar o *Framework* na abordagem multilateral (todas as partes), na importância dos impostos escondidos (todas as taxas ou impostos) e na importância dos custos não tributários.

5 CONCLUSÕES

Conforme demonstrado neste trabalho, a Governança Corporativa, adotada no processo de organização empresarial, torna-se uma importante base para o desenvolvimento da Governança Tributária, sendo difícil dissociar a contribuição daquela na estruturação da atividade tributária de grandes corporações, com elevado nível de complexidade em suas operações e no atendimento das suas obrigações tributárias.

Como discutido no estudo de caso apresentado neste documento, a partir da implantação de práticas de governança corporativa, a Petrobras conseguiu estruturar as atividades da sua Administração Tributária, permitindo a criação da Gerência Executiva dessa referida área. Percebe-se, que a contribuição da GC no processo de desenvolvimento da Governança Tributária possibilita a otimização de recursos financeiros, possivelmente, disponibilizando-os para reinvestimento na própria empresa, permitindo também um aumento dos resultados para os acionistas e demais investidores. Salienta-se, aqui, o afirmado por Andrade e Andrade (2012), uma vez que esse assevera que a GC é um conjunto de princípios e práticas que procuram minimizar os potenciais conflitos de interesse entre acionistas controladores e minoritários não controladores, bem como entre os demais stakeholders, com o objetivo de maximizar o valor da empresa.

Constatou-se também, que a legislação tributária brasileira demanda grandes esforços organizacionais das empresas, no que tange ao cumprimento das obrigações tributárias, principalmente as acessórias, e que para administrar o volume dessas informações, devido às dezenas de tributos exigidos no país, a Petrobras criou uma gerência executiva, responsável exclusivamente pela atividade tributária da companhia. Nessa, foram instituídas práticas de gestão de tributos atreladas aos pilares da governança corporativa, com viés de tributação, principalmente, relacionadas ao atendimento da *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e da Lei Sarbanes-Oxley. Neste ambiente, a administração tributária tornou-se um grande desafio das empresas, pois o interesse dos investidores, do fisco e do público pela administração e pelo pagamento dos tributos é cada vez maior.

Outro importante aspecto do papel da GC com foco em tributação é o planejamento e a organização das áreas, setores e departamentos que participam de atividades tributárias, normalmente com o apoio de áreas contábeis, financeiras etc. Neste caso, existe a necessidade do estabelecimento de papéis e responsabilidades que devem ser definidas e implementadas, determinando os "limites" ou as "fronteiras" das suas atuações, de forma a evitar a concorrência interna ou provocar redundâncias desnecessárias no processo de execução tributária, além de deflagrar crises institucionais entre as áreas envolvidas. Além disso, as atividades tributárias devem ser distribuídas de acordo com a aderência de cada área, concernente ao modelo de GC implantado. No caso da Petrobras, por exemplo, a atividade de planejamento tributário é executada pela área de Administração Tributária, a qual possui uma visão abrangente de todos os tributos da companhia, contrariando o que se vem presenciando frequentemente em outras organizações que mantêm a referida atividade sob a tutela da área Jurídica. Reafirma-se, dessa forma, Scholes et al. (2005, p. 3), quando esse afirma que um planejamento tributário efetivo demanda que o planejador reconheça que os tributos representam apenas um entre os muitos custos dos negócios e que minimizar tributos e gestão tributária são conceitos díspares.

Constatou-se que, devido ao volume de mudanças na legislação e de informações prestadas regularmente ao fisco, a centralização dos processos de execução tributária é um fator essencial para a normatização, o controle e o aumento de desempenho da atividade tributária da empresa. Na Petrobras, esse processo de transformação começou com a centralização das atividades tributárias na Gerência Executiva de Administração Tributária, e depois com a transferência dessas para o Centro de Operações Financeiras, junto com atividades das áreas Contábil e Financeira da companhia. Corrobora-se com o defendido por Hammer e Champy (1994) ao destacarem que é possível melhorar muito o desempenho das empresas por meio de mudanças extremas nas suas operações.

Um ponto importante que precisa ser destacado é o fato dos processos tributários, pelos motivos expostos acima, e mais detalhados durante o trabalho, não pertencerem à categoria de processos transacionais, comumente adotados nas

estruturas de Serviços Compartilhados de grandes empresas. Por isso, para que a centralização das atividades tributárias produzissem os resultados esperados pela Companhia, tornou-se necessária a adoção de instrumentos de controle, com intenso uso da tecnologia da informação. Retoma-se assim ao raciocínio de Quinn, Cooke e Kris (apud MARTINS; AMARAL, 1995, p. 160-161) quando preconizam que, nas últimas décadas, os processos produtivos foram foco da atenção gerencial com grande ênfase na evolução tecnológica.

Além disso, na busca por melhores resultados da Companhia na implantação da estrutura de serviços compartilhados da sua atividade tributária, foi necessário o estreitamento da área de Administração Tributária com as demais áreas para constante acompanhamento e orientação sobre os principais fatos geradores de tributos da empresa. Isso já havia sido afirmado por Aksin e Masini (apud BERDEJO, 2009, p. 79), ou seja, que o objetivo do compartilhamento de serviços é a melhoria da eficiência e eficácia com redução de custo e aumento da rentabilidade global.

Desta forma, percebeu-se também que o uso de tecnologia é outro fator importante para o desenvolvimento da Governança Tributária. Como já exposto, devido ao volume de tributos e de alterações na legislação tributária brasileira, as empresas precisam de um apoio sistemático para gestão, geração, validação e auditoria das informações que são transmitidas as fisco no formato de obrigações acessórias, além da apuração da obrigação principal. Neste caso, o uso da tecnologia da informação visa também o controle e a revisão dos encargos tributários, atuando como instrumento de prevenção e antecipação a eventuais fiscalizações e autuações fiscais.

Ficou evidenciado também neste trabalho, que a tomada de decisões eficientes na esfera tributária, diante da realidade apresentada neste estudo, constitui um diferencial competitivo para as companhias enfrentarem margens mais reduzidas e uma maior quantidade de concorrentes.

A Governança Tributária ainda é um conceito em desenvolvimento. No entanto, foi possível perceber que essa se refere, de maneira ampla, ao sistema através do qual

as empresas, por enquanto as grandes companhias, são dirigidas frente à tributação a que estão expostas.

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

Por fim, recomenda-se para futuros trabalhos a ampliação do universo de pesquisa para outras grandes empresas, não somente no segmento de óleo, gás e energia, mas também em outros setores da atividade econômica que utilizem uma estrutura de serviços compartilhados para sua administração tributária.

Sugere-se igualmente que posteriores estudos se debrucem sobre os "limites" ou as "fronteiras" das responsabilidades da área Tributária e Jurídica acerca das atividades relacionadas aos tributos de uma grande organização, bem como se deve investigar os modelos de administração de tributos nas estruturas de Centros de Serviços Compartilhados.

Além disso, por se tratar de um tema relativamente novo, acredita-se que seja necessário o aprofundamento de dados e números mais específicos da atividade tributária da própria Petrobras para demonstrar com mais propriedade o seu modelo de Governança Tributária.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; CASTRO, Kleber Pacheco de. Carga tributária sobre petróleo no Brasil: evidências e opções. Disponível em:

http://iepecdg.com.br/uploads/artigos/111101_tributacao_petroleo_v6.pdf. Acesso em: 17 fev. 2013.

A HISTÓRIA da Petrobras: presidentes. Disponível em: http://www.coopetroleo.com.br/phpb.htm. Acesso em: 20 ago. 2012.

ÁLVARES, Elismar et. al. **Governança Corporativa:** um modelo brasileiro. Rio de Janeiro: Campus, 2008.

ANDRADE, George Albin Rodrigues de; ANDRADE, Alexandre Rodrigues de. **Governança corporativa:** estudo de escândalos corporativos no Brasil e no mundo. Disponível em:

http://www.aedb.br/seget/artigos05/251_Governanca%20Corporativa.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2012.

ARAÚJO, Luis César G. de. **Organização, sistema e métodos e as tecnologias de gestão organizacional:** arquitetura organizacional, benchmarking, empowerment, gestão pela qualidade total, reengenharia. 5. ed. ver. atual. São Paulo: Atlas, 2011.

ASKIN, O. Z.; MASINI, A. Effective strategies for internal outsourcing and offshoring of business services: an empirical investigation. **Journal of Operations Management**, v. 26, p.239-256, 2008.

ASSEME - ASSESSORIA DE MODERNIZAÇÃO EMPRESARIAL. **Modelo de Organização e Gestão do Sistema Petrobras**. **DIP-ASSEME-0017/2000**. 2000. (Mimeo-Documento Interno).

BERDEJO, Ludwig Miguel Agurt. Fatores de resistência ao processo de implementação de um centro de serviço compartilhado: uma abordagem segundo a Teoria Institucional. 2009. 184 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em:

http:///www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde.../Ludwig.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2012.

BOLSA DE MERCADORIA E FUTUROS; BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO. **Petróleo Brasileiro S.A. Petrobras:** Relatórios Financeiros. Disponível em:

http://www.bmfBOVESPA.com.br/cias-listadas/empresas-

listadas/ResumoDemonstrativosFinanceiros.aspx?codigoCvm=9512&idioma=pt-br>. Acesso em: 8 fev. 2013.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BORGETH, Vania Maria da Costa. **SOX:** entendendo a Lei Sarbenes-Oxles: um caminho para a informação transparente. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

BRANCO, Rui Fazenda. **O movimento da qualidade em Portugal**. Lisboa: Vida Económica, 2008.

BRASIL. **SPED**: Sistema Público de Escrituração Digital - Apresentação. Disponível em: http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/apresentacao.htm. Acesso em: 10 mar. 2012.

BRASIL. **SPED**: Sistema Público de Escrituração Digital - Benefícios. Disponível em: http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/beneficios.htm>. Acesso em: 10 mar. 2012.

BRASIL. **SPED**: Sistema Público de Escrituração Digital - Histórico. Disponível em: http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/historico.htm>. Acesso em: 10 mar. 2012.

BRASIL. **SPED**: Sistema Público de Escrituração Digital - Objetivos. Disponível em: http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/objetivos.htm>. Acesso em: 10 mar. 2012.

BRASIL. **SPED**: Sistema Público de Escrituração Digital - Premissas. Disponível em: http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/premissas.htm>. Acesso em: 10 mar. 2012.

BRASIL. **SPED**: Sistema Público de Escrituração Digital – Universo de atuação. Disponível em: http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/universo-de-atuacao.htm>. Acesso em: 10 mar. 2012.

BRAZIL PLANET. PETROBRAS: terceira maior empresa de energia do mundo. 2010. Disponível em:

http://www.brazilplanet.info/Noticias/Petrobras_Terceira_Maior_Empresa_De_Energia_Do_Mundo.kl. Acesso em: 20 ago. 2012.

CABRAL, A. C. A. A evolução da estratégia: em busca de um enfoque realista. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 22., 1998. Foz de Iguaçu. **Anais...** Foz do Iguaçu: ANPAD, 1998.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. **Avaliação da gestão tributária a partir de uma perspectiva multidisciplinar**. 248 f. Tese (Doutorado em Economia, Administração e Contabilidade) – Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir; LOPES, Alexsandro Broedel. **Gestão Tributária:** uma abordagem multidisciplinar. São Paulo: Atlas, 2009.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Lei Constitucional nº 4 (de 20 de setembro de 1940). Disponível em: http://www2.camara.gov.br/legin/fed/leicon/1940-

1949/leiconstitucional-4-20-setembro-1940-373594-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 20 mar. 2012.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Lei Constitucional nº 3 (de 18 de setembro de 1940). Disponível em: http://www2.camara.gov.br/legin/fed/leicon/1940-1949/leiconstitucional-3-18-setembro-1940-373572-publicacaooriginal-1-pe.html. Acesso em: 20 mar. 2012.

CARLSSON, Rolf H. **Owership and value creation:** strategic corporate governance in the economy chip. New York (USA): John Wiley &Sons, 2001.

CASTELLO, Luís Eduardo Queiroz et al. **Governança tributária no mundo da escrituração digital:** soluções da Lex Consult, o apoio do SAP Co-Innovation Lab e o case Petrobras. Disponível em:

http://www.sap.com/brazil/about/eventos/sapforum2011/agenda_at_glance.epx. Acesso em: 28 ago. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Ed.). **Princípios fundamentais e normas brasileiras de Contabilidade**. Disponível em:

http://www.cfc.org.br/uparq/Normas_Brasileiras_de_Contabilidade.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2013.

CONVÊNIO ICMS 57/95. Disponível em:

http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1995/cv057_95.htm. Acesso em: 10 mar. 2012.

DALTRO, Ana Luiza; SAKATE, Marcelo. O risco de não agir. **Veja**, São Paulo, ed. 2.293, ano 45, n. 44, p. 90-91, 31 out. 2012.

DAVENPORT, Thomas H. **Reengenharia de Processos**: como inovar na empresa através da Tecnologia da Informação. 5. ed. Tradução de Waltensir Dultra. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

DAYTON, Kenneth N. Coporrate Governance: the other side of the coin. **Havard Business Review**, jan.-fev. 1984.

DELOITTE. **Centro de serviços compartilhados**: tendências em um modelo de gestão cada vez mais comum nas organizações. Disponível em: http://www.deloitte.com.br/publicacoes/2007/Pesquisa_CSCs.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2012.

DINIZ, Eli. Governabilidade, democracia e reforma do estado: os desafios da construção de uma nova ordem no Brasil dos anos 90. **Dados:** Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro, v. 38, n. 3, p. 385-415, 1995.

FUNDAÇÃO Getúlio Vargas. **A reforma do ministério da fazenda e sua metodologia:** relatório final. Relator Benedicto Silva. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967.

- GAMEZ, Milton. Como separar o joio do trigo: escândalo da Agrenco envolve grandes nomes do mercado e evidencia o risco de se investir em ações. **Isto É Dinheiro**, São Paulo, n. 561, jul. 2008. Seção Finanças. Disponível em: http://www.istoedinheiro.com.br/noticias/4212_COMO+SEPARAR+O+JOIO+DO+TRIGO. Acesso em: 31 mar. 2012.
- GOMES, Carlos Alberto Siqueira. **Gestão de custos na produção de petróleo na Petrobras:** uma análise empírica. 2008. 67 f. Dissertação (Mestrado em Finanças e Economia Empresarial) Escola de Pós-Gradução em Economia, Fundação Getúlio Vargas-FGV, 2008.
- GONÇALVES, Alcindo. **O conceito de governança**. Disponível em: http://www.ligiatavares.com/gerencia/uploads/arquivos/24cccb375b45d32a6df8b183f8122058.pdf. Acesso em: 13 mar. 2012.
- GONÇALVES, José Ernesto Lima. As empresas são grandes coleções de processos. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 40, n. 1, p. 6-19, jan-mar. 2000.
- GONÇALVES, José Ernesto Lima. Reengenharia: um guia de referência para o executivo. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 34, n. 4, p. 23-30. jul.-ago. 1994.
- GRAVE, P. S.; MENDES, A. A. Pensamento estratégico contemporâneo: possíveis fundamentos antigos da estratégia como uma medida administrativa atual ou em busca ao elo perdido? In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO ENANPAD, 25., 2001. Campinas. **Anais...** Campinas: ANPAD, 2001.
- GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- GUZZO, J. R. O prejuízo é nosso. **Exame**, São Paulo, ed. 1022, ano 46, n. 16, p. 55, 22 ago. 2012.
- HAMMER, Michael. **A agenda**: o que as empresas precisam fazer para dominar esta década. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- HAMMER, Michael. **Além da reengenharia:** como organizações orientadas para processos estão mudando nosso trabalho e nossas vidas. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- HAMMER, Michael; CHAMPY, James. **Reengenharia**: revolucionando a empresa em função dos clientes, da concorrência e das grandes mudanças da gerência. 16. ed. Tradução de Ivo Korytowki. Rio de Janeiro: Campus, 1994.
- HARRIS, David G. The impact of U S Tax law revisions on multi-national corporations' capital location and income-shifting decisions. **Journal of Accounting Research**, 31 (Suppl.), p. 111-140, 1993. Disponível em: http://www.jstor.org/discover/10.2307/2491167?uid=2129&uid=2134&uid=2&uid=70&uid=4&sid=56228305143. Acesso em: 10 mar. 2012.

HENDERSON, Bruce D. As origens da estratégia. In: MONTGOMERY, Cinthia A.; PORTER, M. (Org.). **Estratégia:** a busca da vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1998. (Coleção Harvard Business Review Book).

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1999.

HINRICHS, Harley H. **Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda/SRF, 1972.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão:** rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997.

INFORMAÇÕES gerais: histórico do Sintegra. 2012. Disponível em: http://www.sintegra.gov.br/info2.html. Acesso em: 10 mar. 2012.

INFORMAÇÕES gerais: o fluxo de informações entre os contribuintes e os Estados: melhorias alcançadas. 2012. Disponível em: http://www.sintegra.gov.br/info3.html. Acesso em: 10 mar. 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA. **Governança Corporativa**. Disponível em: http://www.ibgc.org.br/Secao.aspx?CodSecao=17. Acesso em: 29 mar. 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA. **Histórico**. Disponível em: http://www.ibgc.org.br/Historico.aspx>. Acesso em: 31 mar. 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA. **Origem da boa governança**. Disponível em: http://www.ibgc.org.br/Secao.aspx?CodSecao=18>. Acesso em: 15 mar. 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA. **Principais modelos**. Disponível em: http://www.ibgc.org.br/Secao.aspx?CodSecao=21>. Acesso em: 25 mar. 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA. **Relatório Cadbury**: código de práticas recomendáveis. Disponível em: http://www.ibgc.org.br/Codigo.aspx?CodCodigo=13. Acesso em: 26 abr. 2012.

JOHNSON, Gerry et al. **Explorando a estratégia corporativa**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2007.

KARAYAN, John; SWENSON, Charles W. **Strategic business tax planning**. 2. ed. New Jersey (USA): John Wiley & Sons, 2007.

LACOMBE, Francisco. Dicionário de Negócios. São Paulo: Saraiva, 2009.

LA PORTA, Rafael et al. Investor Proctetion and Corporate Governance. **Journal of Financial Economics**, Illinois (EUA), v. 58, p. 3-27. 2000.

LEAL, Maria José; CAMURI, Walter César. A governança corporativa e os modelos mundialmente praticados. **Revista de Ciências Gerenciais**, São Paulo; v. 12, n. 15, p. 59-74, 28 fev. 2008.

LEMOS, Marcelo Scofield de. **Análise organizacional da Petrobras**. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3544/MarceloLemos.pdf?sequence=1. Acesso em: 17 fev. 2013.

LENS INVESTMENT MANAGEMENT. [Portal institucional] Disponível em: http://www.lens-inc.com/>. Acesso em: 23 abr. 2013.

LIMA, Bruno Leonardo Lopes de. **Evasão fiscal.** Disponível em: http://www.praticacontabil.com/contadorperito/Bruno.pdf>. Acesso em: 31 maio. 2012.

LODI, João B. **Governança Corporativa:** o governo da empresa e o conselho de administração. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

LOPES, Alexandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Ives Gandra. Teoria da imposição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS, Vicente de Paula; AMARAL, Francisco Piedade. A consolidação da prática de serviços compartilhados. **eGesta: Revista Eletrônica de Gestão de Negócios**, Santos (SP), v. 4, n. 1, p. 158-18. 1995.

MAYDEW, E. L. Tax-induced earnings management by firms with net operating losses. **Journal of Accounting Research**, v.35, n.1, p. 83-96, 1997. Disponível em: http://www.jstor.org/discover/10.2307/2491468?uid=2129&uid=2134&uid=2&uid=70&uid=4&sid=56228305143. Acesso em: 10 mar. 2012.

MERRIAM-WEBSTER Online dictionary. Disponível em: http://www.merriam-webster.com/dictionary/case%20study. Acesso em: 29 maio. 2012.

MICHAELIS: dicionário prático de inglês. São Paulo: Melhoramentos, 2001. (Dicionários Michaelis).

MILLS, Lillian F. et al. Investments in Tax Planning. **The Journal of the American Taxation Association**; Spring, v. 20, n. 1, p. 1-20, 1998a. Disponível em: http://aaahq.org/ata/publications/jata/html/98spring.html#Invest. Acesso em: 10 mar. 2012.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Convênio ICMS 57/95**. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1995/cv057_95.htm Acesso em: 10 mar. 2012.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Decreto nº 6.022 (de 22 de janeiro de 2007).

Disponível em:

http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos/2007/dec6022.htm. Acesso em: 10 mar. 2012

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portal do Investidor:** fundos de investimento. Disponível em:

">http://www.portaldoinvestidor.gov.br/Investidor/Ondeinvestir/Tiposdeinvestimentos/tabid/86/Default.aspx?controleConteudo=viewRespConteudo&ItemID=150>">http://www.portaldoinvestidor.gov.br/Investidor/Ondeinvestir/Tiposdeinvestimentos/tabid/86/Default.aspx?controleConteudo=viewRespConteudo&ItemID=150>">http://www.portaldoinvestidor.gov.br/Investidor/Ondeinvestir/Tiposdeinvestimentos/tabid/86/Default.aspx?controleConteudo=viewRespConteudo&ItemID=150>">http://www.portaldoinvestimentos/tabid/86/Default.aspx?controleConteudo=viewRespConteudo&ItemID=150>">http://www.portaldoinvestimentos/tabid/86/Default.aspx?controleConteudo=viewRespConteudo&ItemID=150>">http://www.portaldoinvestimentos/tabid/86/Default.aspx?controleConteudo=viewRespConteudo&ItemID=150>">http://www.portaldoinvestimentos/tabid/86/Default.aspx?controleConteudo=viewRespConteudo&ItemID=150>">http://www.portaldoinvestimentos/tabid/86/Default.aspx?controleConteudo=viewRespConteudo&ItemID=150>">http://www.portaldoinvestimentos/tabid/86/Default.aspx?controleConteudo=viewRespConteudo&ItemID=150>">http://www.portaldoinvestimentos/tabid/86/Default.aspx?conteudo&ItemID=150>">http://www.portaldoinvestimentos/tabid/86/Default.aspx?conteudo&ItemID=150>">http://www.portaldoinvestimentos/tabid/86/Default.aspx?conteudo&ItemID=150>">http://www.portaldoinvestimentos/tabid/86/Default.aspx?conteudo&ItemID=150>">http://www.portaldoinvestimentos/tabid/86/Default.aspx?conteudo&ItemID=150>">http://www.portaldoinvestimentos/tabid/86/Default.aspx.conteudo=viewRespx.c

MINISTÉRIO FAZENDA. **SPED**: Sistema Público de Escrituração Digital. **Benefícios**. Disponível em: http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/beneficios.htm>. Acesso em: 10 mar. 2012

MINISTÉRIO DA FAZENDA. SPED: Sistema Público de Escrituração Digital.-**Histórico.** Disponível em: http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/historico.htm. Acesso em: 10 mar. 2012.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. SPED: Sistema Público de Escrituração Digital. **Objetivos.** Disponível em: http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/objetivos.htm>. Acesso em: 10 mar. 2012.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. SPED: Sistema Público de Escrituração Digital. **Premissas.** Disponível em: http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/premissas.htm. Acesso em: 10 mar. 2012.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. SPED: Sistema Público de Escrituração Digital. **Universo de atuação.** Disponível em: http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/universo-de-atuacao.htm. Acesso em: 10 mar. 2012.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. **Programa de Transparência**. Disponível em: http://portal.mj.gov.br/main.asp?View={A38A8540-97E2-46F0-BAFB-1F391E485EB1}>. Acesso em: 20 ago. 2012.

MINTZBERG, Henry et al. **O processo da estratégia**: conceitos, contextos e casos selecionados. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MINTZBERG, Henry et al. **Safári de estratégia**: um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Porto Alegre: Bookman, 2000.

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

MONTGOMERY, Cynthia; PORTER, Michael (Org.). **Estratégia:** a busca da vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1998. (Coleção Harvard Business Review Book)

NAO – NATIONAL AUDIT OFFICE. **Improving corporate functions using shared services**: report by the Comptroller and Auditor General. HC 9, session 2007-2008. Disponível em:

http://www.nao.org.uk/publications/0708/improving_corporate_functions.aspx. Acesso em: 26 abr. 2012.

NÓBREGA, Maílson da. O ICMS não tem salvação. **Veja**, São Paulo, ed. 2287, ano 45, n. 38, p. 33, 19 set. 2012.

NOSSA história: viaje no tempo e conheça a Petrobras. Disponível em: http://www.petrobras.com.br/pt/quem-somos/nossa-historia/>. Acesso em: 20 ago. 2012.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Governança corporativa na prática**. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. Contabilidade tributária. São Paulo: Saraiva, 2005.

ORGANOGRAMA. Disponível em: http://www.petrobras.com.br/pt/quem-somos/perfil/organograma/>. Acesso em: 2 jan. 2013.

PRINCÍPIO do Pacto Global. Disponível em:

http://www.pactoglobal.org.br/dezPrincipios.aspx. Acesso em: 20 ago. 2012.

O SGTLEX: Sistema de Governança Tributária da Lex Consult. Disponível em: http://www.lexconsult.com.br/sgt-lex/. Acesso em: 12 mar. 2012.

OS TRIBUTOS no Brasil. Disponível em:

http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm. Acesso em: 10 mar. 2012.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária.** 5. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2008.

PETROBRAS. Apresentação da Gerência Executiva de Administração Tributária. Rio de Janeiro: Petrobras, 2002. Fita VHS.

PETROBRAS. **Carga tributária:** resposta ao Globo. Disponível em: http://fatosedados.blogspetrobras.com.br/2011/09/18/carga-tributaria-respostas-ao-globo/. Acesso em: 17 fev. 2013.

PETROBRAS. **Demonstração Financeira Padronizada (DFP):** 2012. Disponível em: http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/central-de-resultados/4t12.htm>. Acesso em: 22 fev. 2013. p. 5.

PETROBRAS. **Demonstração Financeira Padronizada (DFP):** 2012. Disponível em: http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/central-de-resultados/4t12.htm. Acesso em: 22 fev. 2013.

PETROBRAS. **Demonstração Financeira Padronizada (DFP):** 2011. Disponível em: http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/central-de-resultados/4t11.htm. Acesso em: 22 fev. 2013.

PETROBRAS. **Demonstração Financeira Padronizada (DFP):** 2010. Disponível em: http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/central-de-resultados/4t10.htm. Acesso em: 22 fev. 2013.

PETROBRAS. **Demonstração Financeira Padronizada (DFP):** 2009. Disponível em: http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/central-de-resultados/4t09.htm>. Acesso em: 22 fev. 2013.

PETROBRAS. **Demonstração Financeira Padronizada (DFP):** 2008. Disponível em: http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/central-de-resultados/4t08.htm. Acesso em: 22 fev. 2013.

PETROBRAS. **Demonstração Financeira Padronizada (DFP):** 2007. Disponível em: http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/central-de-resultados/4t07.htm. Acesso em: 22 fev. 2013.

PETROBRAS. **Demonstração Financeira Padronizada (DFP):** 2006. Disponível em: http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/central-de-resultados/4t06.htm. Acesso em: 22 fev. 2013.

PETROBRAS. Mensagem do Presidente. Rio de Janeiro, [2003]. Mimeo.

PETROBRAS. **Nossa história:** viaje no tempo e conheça a Petrobras. 2012. Disponível em: http://www.petrobras.com.br/pt/quem-somos/nossa-historia/>. Acesso em: 20 ago. 2012.

PETROBRAS. Organograma. Disponível em:

http://www.petrobras.com.br/pt/quem-somos/perfil/organograma/. Acesso em: 2 jan. 2013.

PETROBRAS. **Plano Estratégico do Sistema Petrobras 2000-2010**. Rio de Janeiro, 2000?. mimeo.

PETROBRAS. **Relatório de Sustentabilidade 2009**. Disponível em: http://www.petrobras.com.br/rs2009/pt/analise-financeira-e-demonstracoes-contabeis/notas-explicativas/impostos-contribuicoes-e-participacoes/. Acesso em: 17 fev. 2013.

PETROBRAS: terceira maior empresa de energia do mundo. Disponível em: http://www.brazilplanet.info/Noticias/Petrobras_Terceira_Maior_Empresa_De_Energia_Do_Mundo.kl. Acesso em: 20 ago. 2012.

PFCENERGY. [Portal institucional]. Disponível em:

https://www.pfcenergy.com/PFC-Energy-50/PFC-Energy-50>. Acesso em: 2 jan. 2013.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Ato Adicional (de 12 de agosto de 1834).** Disponível em:

http://www.fernandodannemann.recantodasletras.com.br/visualizar.php?idt=103360 9>. Acesso em: 12 mar. 2012.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891). Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 12 mar. 2012.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934). Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 12 mar. 2012

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 10 de novembro de 1937). Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao37.htm. Acesso em: 12 mar. 2012.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946). Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 12 mar. 2012.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 mar. 2012

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Emenda Constitucional nº 42 (de 19 de dezembro de 2003). Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 12 mar. 2012.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei Nº 5.172 (de 25 de outubro de 1966).

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 12 mar. 2012.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei Nº 10.847 (de 15 de março de 2004).

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-0006/0004/lsi/ldo.047.html

2006/2004/lei/l10.847.htm>. Acesso em: 29 jan. 2013.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei Nº 9.478 (6 de agosto de 1997). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9478.htm. Acesso em: 29 jan. 2013.

PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO FISCAL (PNEF) (BRASIL). **Função social dos tributos**. 3. ed. rev. atual. Brasília: ESAF, 2008. (Série Educação Fiscal, Caderno 3).

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2000**: siglas e abreviaturas utilizadas. Disponível em:

http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Carga_Fiscal/2000/siglas. htm >. Acesso em: 10 mar. 2012.

RECEITA FEDERAL. **Decreto nº 6.022 (de 22 de janeiro de 2007)**. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos/2007/dec6022.htm. Acesso em: 10 mar. 2012.

RECEITA FEDERAL. **Memorial da Receita Federal:** histórico da administração fiscal. Disponível em:

http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/administracao/historico/default.asp. Acesso em: 10 mar. 2012.

RECEITA FEDERAL. **Memorial da Receita Federal:** 1964 a 1967 - a Reforma Tributária. Disponível em:

http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1964a1967.asp. Acesso em: 10 mar. 2012.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade tributária:** entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. São Paulo: Atlas, 2010.

RODRIGUES, José Antonio; MENDES, Gilmar de Melo. **Governança corporativa:** estratégia para a geração de valor. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004.

ROSS, Stephen; WESTERFIELD, Randolph W.; JORDAN, Bradford D. **Princípios de administração financeira**. 2. ed. Tradução de Andrea Maria Accioly Fonseca Minardi. Revisão Técnica de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2002.

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

SANDRONI, Paulo. **Dicionário de Economia do século XXI**. Rio de Janeiro: Record, 2005.

SANTOS, Maria Helena de Castro. Governabilidade, governança e democracia: criação da capacidade governativa e ralações Executivo-Legislativo no Brasil. **Dados: Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 3, p. 335-376, 1997.

SCHOLES, Myron S. et al. **Taxes and business strategy**: a planning approach. 3. ed. New Jersey (USA): Prentice Hall, [1992] 2005.

SCHOLES, Myron S. et al. Firms' responses to anticipated reductions in tax rates: the Tax Reform Act of 1986. **Journal of Accounting Research**, 30 (Suppl.), p. 161-191, 1992. Disponível em:

http://www.jstor.org/discover/10.2307/2491200?uid=2129&uid=2134&uid=2&uid=70&uid=4&sid=56228305143. Acesso em: 10 mar. 2012.

SCHOLES, Myron S. et al. Tax planning, regulatory capital planning, and financial reporting strategy for commercial banks. **Review of financial Studies**, v.3, n.4, p. 625-650, 1990.

SCHOLES, Myron S.; WOLFSON, Mark A. **The effects of changes in tax laws on corporate reorganization activit.** Cambridge (Massachusetts, EUA): National Bureau of Economic Reseach, 1989. Disponível em: http://www.nber.org/papers/w3095.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2012.

SECOM. Bahia centraliza operações financeiras da Petrobras. Disponível em: http://www.comunicacao.ba.gov.br/noticias/2008/10/03/bahia-centraliza-operacoes-financeiras-da-petrobras. Acesso em: 10 jan. 2013.

SENADO FEDERAL. Constituição da República Federativa do Brasil (de 5 de outubro de 1988). Disponível em:

http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_05.10.1988_05.10.1988_05

SENA, José Edivaldo Pereira et al. **Planejamento fiscal e tributário:** a evolução dos tributos no Brasil, a Reforma Tributária e o que nos espera. Disponível em: http://www.provector.com.br/cursos/producoes13.htm. Acesso em: 10 mar.2012.

SERAFIM, Elisio; QUELHAS, Osvaldo Luiz Gonçalves; ALLEDI, Cid. Histórico da governança corportativa: contribuições para a sustentabilidade das organizações. In: CONGRESSO NACIONAL Niterói DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 6., 2010, Niterói. **Anais**... Niterói (RJ): UFF, 2010.

SGTLEX - SISTEMA DE GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA DA LEX CONSULT. [Site oficial]. Disponível em: http://www.lexconsult.com.br/sgt-lex/. Acesso em: 12 mar. 2012

SHACKELFORD, Douglas; SHEVLIN, Terry. Empirical tax research in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, 31, p. 321-387, 2001.

SILVA, André Luiz Carvalhal de. **Governança corporativa e decisões financeiras no Brasil**. Rio de Janeiro: Mauad, 2005.

SILVA, Edson Cordeiro da. **Governança corporativa nas empresas**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA FILHO, Cândido Ferreira da; BENEDCTO, Gideon Carvalho de; CALIL, José Francisco (Org.). **Ética, responsabilidade social e governança corporativa**. 2. ed. rev. Campinas (SP): Alíena, 2010.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança corporativa no Brasil e no mundo:** teoria e prática. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança corporativa, desempenho e valor da empresa no Brasil**. São Paulo: Saint Paul Institute of Finance, 2005.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança corporativa e estrutura de propriedade:** determinantes e relação com o desempenho das empresas no Brasil. 2004. 254 f. Tese (Doutorado em Economia) – Faculdade de Economia, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

SINTEGRA: SISTEMA INTEGRADO DE INFORMAÇÕES SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS E SERVIÇOS. [Portal institucional]. Disponível em: http://www.sintegra.gov.br/. Acesso em: 10 mar. 2012.

SINTEGRA - SISTEMA INTEGRADO DE INFORMAÇÕES SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS E SERVIÇOS. Informações gerais: o fluxo de informações entre os contribuintes e os Estados: melhorias alcançadas. Disponível em: http://www.sintegra.gov.br/info3.html>. Acesso em: 10 mar. 2012.

SINTEGRA - SISTEMA INTEGRADO DE INFORMAÇÕES SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS E SERVIÇOS. **Informações gerais:** histórico do Sintegra. Disponível em: http://www.sintegra.gov.br/info2.html. Acesso em: 10 mar. 2012.

SMITH, Howard; FINGAR, Peter. **Business Process Management:** the third wave. 4. ed. Tampa, Florida, USA: Meghan-Kiffer Press, 2007.

SMITH, Howard; FINGAR, Peter. **It doesn't matter:** business process do. Tampa, Florida, USA: Meghan-Kiffer Press, 2003.

SOUSA, Luciano Santos de. Por uma nova cultura: é possível otimizar a carga tributária, gerando ganhos. **Informativo tributário**, Rio de janeiro, ano 1, n. 1, ago.-set. 2002.

STAIR, Ralph M.; REYNOLD, George W. Sistemas de Informação nas Organizações. In: STAIR, Ralph M.; REYNOLD, George W. (Org.). **Princípios de sistemas de informação**: uma nova abordagem gerencial. 4. ed. Rio de janeiro: LTC, 2002. p. 30-58.

STEINBERG, Herbert et al. **A dimensão humana da governança corporativa**. São Paulo: Gente, 2003.

STUBER, Walter. A posição da CVM em relação às "poison pills" das companhias abertas (Parte I). Disponível em:

http://www.acionista.com.br/mercado/artigos_mercado/200509_walter_stuber.htm. Acesso em: 28 ago. 2012.

SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Lingüística Geral.** Organizado por Charles Bally e Albert Sechehaye. Trad. Antônio Chelini, José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. 12. ed. São Paulo: Cultrix, [1916] 1975.

SCHLÜTLER, Mauro Roberto. A evolução da logística empresarial: teoria e prática ao longo do tempo. **Revista Mundo Logística:** logística e supply chain management, Rio de Janeiro, n.1, p. 26-32, nov.-dez. 2007.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996.

APÊNDICE A – Roteiro de observação: análise da estrutura organizacional

- Dimensionar a equipe de execução tributária
- Observar como essa equipe está organizada no COFIP
- Quantificar os analistas e apuradores envolvidos no processo de execução tributária
- Perceber como esses profissionais estão divididos nas Gerências Setoriais de Entradas, Saídas e Obrigações

APÊNDICE B – Roteiro de observação: análise do fluxograma (processos de execução tributária)

- Verificar o recebimento e os lançamentos das notas e documentos fiscais na Gerência Setorial de Entradas;
- Verificar a emissão e a escrituração das notas e documentos fiscais na Gerência
 Setorial de Saídas;
- Verificar os processos de registro e apuração das Obrigações Acessórias na Gerência Setorial de Obrigações;
- Verificar os processos de controle e pagamento da Obrigação Principal; e
- Verificar os processos para a geração dos indicadores de desempenho da Petrobras.

APÊNDICE C - Entrevista 1

Tema: Governança Corporativa

- (1) Destaque os fatos de maior relevância para a história da Petrobras.
- (2) Como foi a evolução das estruturas organizacionais adotadas ao longo do tempo?
- (3) Qual é a atual estrutura organizacional da Petrobras? Como está organizada a área financeira, principalmente a de administração tributária?
- (4) Como funciona o modelo de Governança Corporativa da Companhia? Quando ele foi implantado ou atualizado?

Tema: Gestão de Tributos

- (1) Como eram administradas as questões tributárias antes da estruturação da área de administração tributária, ou seja, antes de 1999?
- (2) Como passaram a ser administradas as questões tributárias depois da estruturação da área de administração tributária, ou seja, a partir de 1999?
- (3) Quantos profissionais estavam alocados para a atividade tributária da Companhia antes de 1999?
- (4) Quantos profissionais atualmente trabalham na administração tributária da Petrobras?

Tema: Gestão de Processos

- (7) Que ferramentas de apoio eram utilizadas pela Companhia na atividade tributária antes de 1999? Elas eram suficientes para o trabalho? Se não, por quê?
- (8) A Companhia possuía instrumentos de auditoria da atividade tributária antes de 1999? Quais?
- (9) Quais as atuais ferramentas de apoio da área de execução tributária?
- (10) Quais os principais processos de execução tributária da Companhia?

APÊNDICE D - Entrevista 2

Tema: Governança Corporativa

- (1) Por que era necessária a criação de uma nova área de para a administração tributária da Petrobras?
- (2) Quais eram os cenários político e econômico da época e de que forma eles contribuíram para a decisão de estruturar a administração tributária da Companhia?

Tema: Gestão de Tributos

- (3) Quais eram os principais problemas da atividade tributária da Companhia antes de 1999?
- (4) Quais foram os números ou indicadores de desempenho que mais influenciaram a tomada de decisão para a estruturação da administração tributária?

APÊNDICE E – Entrevista 3

Tema: Gestão de Processos

- (1) Como foi elaborado o planejamento do processo de estruturação da área de administração tributária da Petrobras, iniciado em 1999?
- (2) Quais as atividades previstas e quem foram responsáveis por elas? Existiu apoio externo? Se sim, de quem?
- (3) Todas as atividades previstas foram realizadas? Se não, por quê?

Tema: Governança Corporativa

- (4) Qual era o principal objetivo para a estruturação da administração tributária da Companhia?
- (5) Quais foram os objetivos e as diretrizes estabelecidos para nova área?

Tema: Gestão de Tributos

- (6) Qual o perfil escolhido para a primeira gestão da nova área de administração tributária?
- (7) Como foram selecionados os primeiros profissionais da nova área?
- (8) Qual o primeiro modelo de gestão adotado para a nova área de administração tributária?
- (9) Quais foram os principais desafios da estruturação da administração tributária da Companhia?
- (10) Quais foram os maiores problemas para a estruturação da administração tributária da Companhia e de que forma eles foram tratados ou resolvidos?
- (11) A Companhia utilizou algum modelo externo para a estruturação da nova área de administração tributária? Qual? Por quê?

ANEXO A – Lista de tributos vigentes no Brasil⁸³

- Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante AFRMM Lei
 10.893/2004
- 2. Contribuição á Direção de Portos e Costas (DPC) Lei 5.461/1968
- Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico -FNDCT - Lei 10.168/2000
- 4. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), também chamado "Salário Educação" Decreto 6.003/2006
- 5. Contribuição ao Funrural
- Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) Lei 2.613/1955
- 7. Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT)
- 8. Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (Sebrae) Lei 8.029/1990
- 9. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC) Decreto-Lei 8.621/1946
- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT) Lei 8.706/1993
- 11. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI) Lei 4.048/1942
- 12. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR) Lei 8.315/1991
- 13. Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI) Lei 9.403/1946
- 14. Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC) Lei 9.853/1946
- 15. Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP) art. 9, I, da MP 1.715-2/1998
- 16. Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST) Lei 8.706/1993
- 17. Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)
- 18. Contribuição Confederativa Patronal (das empresas)
- 19. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico CIDE Combustíveis Lei 10.336/2001

⁸³ Texto: Os tributos no Brasil. Disponível em: http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm. Acesso em: 10 mar. 2012.

- Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico CIDE Remessas Exterior Lei 10.168/2000
- 21. Contribuição para a Assistência Social e Educacional aos Atletas Profissionais -FAAP - Decreto 6.297/2007
- 22. Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública Emenda Constitucional 39/2002
- 23. Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional CONDECINE art. 32 da Medida Provisória 2228-1/2001 e Lei 10.454/2002
- 24. Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública art. 32 da Lei 11.652/2008.
- 25. Contribuição Sindical Laboral (não se confunde com a Contribuição Confederativa Laboral, vide comentários sobre a Contribuição Sindical Patronal)
- 26. Contribuição Sindical Patronal (não se confunde com a Contribuição Confederativa Patronal, já que a Contribuição Sindical Patronal é obrigatória, pelo artigo 578 da CLT, e a Confederativa foi instituída pelo art. 8, inciso IV, da Constituição Federal e é obrigatória em função da assembléia do Sindicato que a instituir para seus associados, independentemente da contribuição prevista na CLT)
- 27. Contribuição Social Adicional para Reposição das Perdas Inflacionárias do FGTS Lei Complementar 110/2001
- 28. Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)
- 29. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)
- 30. Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional (OAB, CRC, CREA, CRECI, CORE, etc.)
- 31. Contribuições de Melhoria: asfalto, calçamento, esgoto, rede de água, rede de esgoto, etc.
- 32. Fundo Aeroviário (FAER) Decreto Lei 1.305/1974
- 33. Fundo de Combate à Pobreza art. 82 da EC 31/2000
- 34. Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL) Lei 5.070/1966 com novas disposições da Lei 9.472/1997
- 35. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)
- 36. Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) art. 6 da Lei 9.998/2000

- 37. Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf) art.6 do Decreto-Lei 1.437/1975 e art. 10 da IN SRF 180/2002
- 38. Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Funttel) Lei 10.052/2000
- 39. Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
- 40. Imposto sobre a Exportação (IE)
- 41. Imposto sobre a Importação (II)
- 42. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
- 43. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
- 44. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)
- 45. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR pessoa física e jurídica)
- 46. Imposto sobre Operações de Crédito (IOF)
- 47. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
- 48. Imposto sobre Transmissão Bens Inter-Vivos (ITBI)
- 49. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)
- 50. INSS Autônomos e Empresários
- 51. INSS Empregados
- 52. INSS Patronal
- 53. IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)
- 54. Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
- 55. Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro
- 56. Taxa de Avaliação in loco das Instituições de Educação e Cursos de GraduaçãoLei 10.870/2004
- 57. Taxa de Avaliação da Conformidade Lei 12.545/2011 art. 13
- 58. Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias Decreto-Lei 1.899/1981
- 59. Taxa de Coleta de Lixo
- 60. Taxa de Combate a Incêndios
- 61. Taxa de Conservação e Limpeza Pública
- 62. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental TCFA Lei 10.165/2000
- 63. Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos Lei 10.357/2001, art. 16

- 64. Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais)
- 65. Taxa de Fiscalização da Aviação Civil TFAC Lei 11.292/2006
- 66. Taxa de Fiscalização da Agência Nacional de Águas ANA art. 13 e 14 da MP 437/2008
- 67. Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários) Lei 7.940/1989
- 68. Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos art. 50 da MP 2.158-35/2001
- 69. Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária Lei 9.782/1999, art. 23
- 70. Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro TFPC Lei 10.834/2003
- 71. Taxa de Fiscalização dos Mercados de Seguro e Resseguro, de Capitalização e de Previdência Complementar Aberta art. 48 a 59 da Lei 12.249/2010
- 72. Taxa de Licenciamento Anual de Veículo art. 130 da Lei 9.503/1997
- 73. Taxa de Licenciamento, Controle e Fiscalização de Materiais Nucleares e Radioativos e suas instalações Lei 9.765/1998
- 74. Taxa de Licenciamento para Funcionamento e Alvará Municipal
- 75. Taxa de Pesquisa Mineral DNPM Portaria Ministerial 503/1999
- 76. Taxa de Serviços Administrativos TSA Zona Franca de Manaus Lei 9.960/2000
- 77. Taxa de Serviços Metrológicos art. 11 da Lei 9.933/1999
- 78. Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP)
- 79. Taxa de Outorga e Fiscalização Energia Elétrica art. 11, inciso I, e artigos 12 e 13, da Lei 9.427/1996
- 80. Taxa de Outorga Rádios Comunitárias art. 24 da Lei 9.612/1998 e nos art. 7 e 42 do Decreto 2.615/1998
- 81. Taxa de Outorga Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários art. 77, incisos II e III, a art. 97, IV, da Lei 10.233/2001
- 82. Taxas de Saúde Suplementar ANS Lei 9.961/2000, art. 18
- 83. Taxa de Utilização do SISCOMEX art. 13 da IN 680/2006
- 84. Taxa de Utilização do MERCANTE Decreto 5.324/2004
- 85. Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais)
- 86. Taxas Processuais do Conselho Administrativo de Defesa Econômica CADE art. 23 da Lei 12.529/2011

ANEXO B – Quadros das unidades regionais da Petrobras

Observa-se que cada Unidade Regional era responsável por um grupo de Unidades Locais, relacionadas a seguir:

Unidade Regional TSP

Descrição da Unidade Local	Município	Estado
UN-RIO - PRODUÇÃO PR	ITAJAÍ	SC
TERMINAL DE RIBEIRÃO PRETO	RIBEIRÃO PRETO	SP
ENGENHARIA/IESE	CAMPINAS	SP
TERMINAL DE FLORIANÓPOLIS	BIGUACU	SC
UTE NOVA PIRATININGA	SAO PAULO	SP
TERMINAL DE JOINVILE	GUARAMIRIM	SC
CENTRO COLETOR SERTÃOZINHO	SERTÃOZINHO	SP
TERMINAL DE ITAJAÍ	ITAJAÍ	SC
GAPRE/SE/REG 7	PORTO ALEGRE	RS
TERMINAL DE OSÓRIO	OSÓRIO	RS
GECOM - SC FLORIANÓPOLIS	FLORIANÓPOLIS	SC
TERMINAL DE TRAMANDAÍ-EMBOADA	OSÓRIO	RS
PETROBRAS RS	CANOAS	RS
UTE CANOAS	CANOAS	RS
SERVIÇOS COMPARTILHADOS/RSPS	SÃO PAULO	SP
UTE TRÊS LAGOAS	TRÊS LAGOAS	MS
ENGENHARIA CAMPO GRANDE	CAMPO GRANDE	MS
ESTAÇÃO BERTIOGA	SANTOS	SP
REFINARIA PRESIDENTE BERNARDES	CUBATÃO	SP
UN INDUSTRIALIZAÇÃO DO XISTO	SÃO MATEUS DO SUL	PR
COPALE	CANOAS	RS
TERMINAL DE SANTOS	SANTOS	SP
REFINARIA DE PAULINIA	PAULINIA	SP
TERMINAL DE NITERÓI	CANOAS	RS
TERMINAL DE SAO SEBASTIAO	SÃO SEBASTIÃO	SP
GECOM - SP DELAMARE	SÃO PAULO	SP
UN-RIO/ATP-S PLATAFORMA	ITAJAÍ	SC
TERMINAL DE BARUERI 1	BARUERI	SP
TERMINAL DE BARUERI	BARUERI	SP
ESTAÇÃO DE RIO PARDO	CARAGUATATUBA	SP
TERMINAL SÃO SEBASTIÃO - PIER	SÃO SEBASTIÃO	SP
TERMINAL DE SÃO FRANCISCO DO SUL	SÃO FRANCISCO DO SUL	SC
REFINARIA PRESIDENTE GETÚLIO VARGAS	ARAUCARIA	PR
REFINARIA HENRIQUE LAGE	SÃO JOSE DOS CAMPOS	SP
GAPRE/SE/REG 6	CURITIBA	PR
TERMINAL DE RIO GRANDE	RIO GRANDE	RS
REFINARIA DE CAPUAVA	MAUA	SP
TERMINAL DE TRAMANDAÍ- IMBE	IMBE	RS
HORTO DE TREMEMBÉ	TREMEMBÉ	SP
SERVIÇOS COMPARTILHADOS/RSPS SANTOS	SANTOS	SP
TERMINAL DE CUBATÃO	CUBATÃO	SP
TERMINAL DE SAO CAETANO	SÃO CAETANO DO SUL	SP

DTSUL GUARATUBA	GUARATUBA	PR
TERMINAL DE PARANAGUÁ	PARANAGUÁ	PR
SERVIÇOS COMPARTILHADOS/RSPS CAMPINAS	CAMPINAS	SP
TERMINAL DE GUARAREMA	GUARAREMA	SP
UN-GN SP GUARAREMA	GUARAREMA	SP
CENTRO COLETOR ARARAQUARA	ARARAQUARA	SP
CENTRO COLETOR DE BAURÚ	BAURÚ	SP
REPAR/GECOM - LONDRINA	LONDRINA	PR
CENTRO COLETOR OURINHOS	OURINHOS	SP
CENTRO COLETOR SANTA ADÉLIA	SANTA ADÉLIA	SP
TERMINAL DE GUARULHOS	GUARULHOS	SP
GECOM - CORUMBÁ (GASBOL)	CORUMBÁ	MS
ENGENHARIA/IEGEN/IEGA CURITIBA	CURITIBA	PR
UN-RIO/ATP-S PITANGA	PITANGA	PR

Unidade Regional TRJ

Descrição da Unidade Local	Município	Estado
PETROBRAS QUÍMICA - PETROQUISA	RIO DE JANEIRO	RJ
PETROBRAS COMÉRCIO DE ENERGIA	RIO DE JANEIRO	RJ
SERVIÇOS COMPARTILHADOS/RSUD - EDISE	RIO DE JANEIRO	RJ
SERVIÇOS COMPARTILHADOS/RSUD - EDIHB	RIO DE JANEIRO	RJ
GÁS NATURAL/TELECOMUNICAÇÕES	RIO DE JANEIRO	RJ
UN-RIO ED. OURO NEGRO	RIO DE JANEIRO	RJ
RSUD/PRÉDIO DO TELEPORTO	RIO DE JANEIRO	RJ
SERVIÇOS COMPARTILHADOS/RSUD-T.		
ALMIRÂNTE	RIO DE JANEIRO	RJ
REFINARIA DUQUE DE CAXIAS	DUQUE DE CAXIAS	RJ
REDUC - SARACURUNA	DUQUE DE CAXIAS	RJ
REDUC - GUANDU	DUQUE DE CAXIAS	RJ
TERMINAL DE ILHA D'AGUA	RIO DE JANEIRO	RJ
ESTAÇÃO TAPINHOÃ	RIO DAS FLORES	RJ
DTSE/GEGUA GARAGEM	RIO DE JANEIRO	RJ
TERMINAL DE VOLTA REDONDA	VOLTA REDONDA	RJ
SERVIÇOS COMPARTILHADOS/RSUD - CAJÚ	RIO DE JANEIRO	RJ
TERMINAL DE ILHA REDONDA	RIO DE JANEIRO	RJ
TERMINAL ILHA GRANDE/ESCRITÓRIO	ANGRA DOS REIS	RJ
CENPES - CENTRO DE PESQUISA E		
DESENVOLVIMENTO	RIO DE JANEIRO	RJ
TERMINAL DE ANGRA DOS REIS	ANGRA DOS REIS	RJ

Unidade Regional TES

Descrição da Unidade Local	Município	Estado
UN-ES - E&P ESPÍRITO SANTO	VITÓRIA	ES
TERMINAL DE BRASÍLIA	BRASÍLIA	DF
TERMINAL DE GOIÂNIA	SENADOR CANEDO	GO
TERMINAL DE UBERLÂNDIA	UBERLÂNDIA	MG
UTE IBIRITERMO	IBIRITE	MG
UN-ES ARM. SERRA	SERRA	ES
ESBRAS - ESCRITÓRIO BRASÍLIA	BRASÍLIA	DF
REFINARIA GABRIEL PASSOS	BETIM	MG

TERMINAL DE VITÓRIA	VITÓRIA	ES
ESTAÇÃO MANTIQUEIRA	SANTOS DUMONT	MG
REGAP - HORTO	BETIM	MG
UN-ES ARM. SÃO MATEUS	SÃO MATEUS	ES
UN-ES/LINHARES	LINHARES	ES
TERMINAL DE SÃO LUIS	SÃO LUIS	MA
GAPRE/SE/REG 4	BELO HORIZONTE	MG
E&P-SERV/US-SUB ARM. VITÓRIA/ES	VITÓRIA	ES
TERMINAL DE UBERABA	UBERABA	MG

Unidade Regional REFAP

Descrição da Unidade Local	Município	Estado
REFINARIA ALBERTO PASQUALINI	CANOAS	RS

Unidade Regional TBA

Descrição da Unidade Local	Município	Estado
	SÃO FRANCISCO DO	
UTE TERMOBAHIA	CONDE	BA
REMAN/CM/PORTO VELHO	PORTO VELHO	RO
GECOM-BA	ILHEUS	BA
UN-BSOL TERMINAL SOLIMÕES	TEFE	AM
ENGENHARIA/SIMA SÃO ROQUE	MARAGOGIPE	BA
RNNE/AG. FRONAPE	SALVADOR	BA
SERVIÇOS COMPARTILHADOS/RNNE	SALVADOR	BA
-	SÃO FRANCISCO DO	
REFINARIA LANDULFO ALVES - MATARIPE	CONDE	BA
RLAM - CATU	CATU	BA
FÁBRICA DE ASFALTO DA BAHIA	MADRE DE DEUS	BA
TERMINAL DE MADRE DEUS	MADRE DE DEUS	BA
UN-BA - E&P BAHIA	SALVADOR	BA
UN-BA GLÓRIA	GLÓRIA	BA
UN-BA ITAPARICA	ITAPARICA	BA
UN-BA MATA DE SÃO JOÃO	MATA DE SÃO JOÃO	BA
UN-BA/ATP-N ALAGOINHAS	ALAGOINHAS	BA
UN-BA/UPGN CANDEIAS	CANDEIAS	BA
	SAO SEBASTIÃO DO	
UN-BA CD/TAQUIPE	PASSE	BA
UN-GN BA	CATU	BA
	SAO SEBASTIÃO DO	
UN-EXP CD/TAQUIPE	PASSE	BA
UN-BA CAMAMU	CAMUMU	BA
TERMINAL DE BELÉM	BELÉM	PA
REFINARIA ISAAC SABBA	MANAUS	AM
UN-BA/ATP-N ENTRE RIOS	ENTRE RIOS	BA
UN-BA SÁTIRO DIAS	SATIRO DIAS	BA
UN-BA INHAMBUPE	INHAMBUPE	BA
RNNE BELÉM/PA	BELÉM	PA
TERMINAL DE CANDEIAS	CANDEIAS	BA
UN-BA PLATAFORMA CONTINENTAL	SALVADOR	BA
UN-BA SIMÕES FILHO	SIMÕES FILHO	BA

UN-BA CARAVELAS	CARAVELAS	BA
UN-BSOL PEA	MANAUS	AM
UN-BSOL ARM. URUCU	COARI	AM
FAFEN PLANTA DE CAMAÇARI/BA	CAMAÇARI	BA
FAFEN PORTO DE ARATU/BA	CANDEIAS	BA
TERMINAL DE JEQUIÉ	JEQUIÉ	BA
TERMINAL DE ITABUNA	ITABUNA	BA
REMAN/GECOM AP	SANTANA	AP
UN-BSOL - UN BACIA DO SOLIMÕES	MANAUS	AM

Unidade Regional TEMAC

Descrição da Unidade Local	Município	Estado
TERMINAL DE JAPERI	JAPERI	RJ
UN-BC - E&P BACIA DE CAMPOS	MACAÉ	RJ
TERMINAL DE MACAÉ	MACAÉ	RJ
UN-BC - PARQUE DE TUBOS	MACAÉ	RJ
UN-BC - PLATAFORMA CONTINENTAL	MACAÉ	RJ
	CAMPO DOS	
US-TA HELIPORTO SÃO TOMÉ	GOYTACAZES	RJ

Unidade Regional TSE

Descrição da Unidade Local	Município	Estado
AB-MC/RNN PARATIBE	PAULISTA	PE
RNNE BAYEUX/PB	BAYEUX	PB
UN-GN AL - MARECHAL DEODORO	MARECHAL DEODORO	AL
PORTO DE SERGIPE	BARRA DOS COQUEIROS	SE
BASE LARANJEIRAS (ÁLCOOL)	LARANJEIRAS	SE
TERMINAL DE ARACAJÚ	ARACAJÚ	SE
UN-SEAL - ARM. ARACAJÚ	ARACAJÚ	SE
AB-MC/RNN BAREC	RECIFE	PE
TERMINAL DE CARMÓPOLIS	CARMÓPOLIS	SE
	SÃO MIGUEL DOS	
UN-SEAL/ATP-AL SÃO MIGUEL DOS CAMPOS	CAMPOS	AL
UN-SEAL ARM. JAPARATUBA	JAPARATUBA	SE
UN-SEAL ÁREA DE ARACAJÚ	ARACAJÚ	SE
TERMINAL DE MACEIÓ	MACEIÓ	AL
UN-SEAL/UPGN ATALAIA	ARACAJÚ	SE
UN-SEAL PENEDO	PENEDO	AL
UN-GN AL PILAR	PILAR	AL
ENGENHARIA/CMBA	PILAR	AL
TERMINAL DE CABEDELO	CABEDELO	PB
GAPRE/SE/REG 2	ARACAJÚ	SE
AB-MC/RNN RECIFE	RECIFE	PE
TERMINAL DE SUAPE	IPOJUCA	PE
FAFEN TERMINAL INÁCIO BARBOSA	ARACAJÚ	SE
FAFEN PLANTA DE LARANJEIRAS SE	LARANJEIRAS	SE

Unidade Regional TRN

Descrição da Unidade Local	Município	Estado
UN-GN RN/GUAMARÉ	GUAMARÉ	RN
UN-RNCE/CD MOSSORÓ	MOSSORÓ	RN
UN-RNCE - PRODUÇÃO CE	PARACURU	CE
LUBRIFICANTES DO NORDESTE	FORTALEZA	CE
TERMINAL DE NATAL	NATAL	RN
UN-RNCE FORTALEZA	FORTALEZA	CE
UN-RNCE - E&P RN/CE - SEDE	NATAL	RN
UN-RNCE/ATP-MO CE	ARACATI	CE
UN-RNCE/ATP-MO PT ALTO DO RODRIGUES	ALTO DO RODRIGUES	RN
TERMINAL DE GUAMARÉ	GUAMARÉ	RN