

Risco Fiscal sob Responsabilidade das Organizações Contábeis Brasileiras

GERSON BEGAS GRECCO

Universidade Presbiteriana Mackenzie

MARTA CRISTINA PELUCIO GRECCO

FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

MARIA THEREZA POMPA ANTUNES

FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

Resumo

O conceito de inteligência fiscal trazido na implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) exerce impacto direto sobre o risco fiscal sofrido pelos contribuintes devido à abrangência das informações acessórias prestadas, da exigência da precisão da informação fiscal e, ainda, da elevação do potencial de detecção do Fisco, principalmente neste período de transição, onde obrigações novas e antigas coexistem. Os erros, supostamente razoáveis em um ambiente tão complexo, são potencializados nesta fase de implantação, quando os contribuintes estão reformulando suas rotinas e ainda se encontram em processo de aprendizagem. No ambiente corporativo a atividade de conformidade fiscal é exercida pelo contador, atuando internamente ou como externo (*outsourcing*). O Código Civil brasileiro, desde sua reforma em 2002, imprime ao contador responsabilidade sobre a informação fiscal prestada. No caso das organizações contábeis, o somatório do risco fiscal de cada cliente da carteira representa um risco importante a que elas estão expostas, considerando-se que multas fiscais, pelas quais elas devem responder, são proporcionais às operações tributadas. Este estudo pesquisou a percepção dos contadores em relação a este risco crescente, quanto aos itens mais preocupantes que o compõem. Um elenco de riscos foi produzido, através do Método Delphi, junto a profissionais da área tributária, e em seguida aplicado sobre uma amostra de contadores do estado de São Paulo, onde se coletou a importância de cada item. A elaboração do elenco de tais riscos específicos poderá ser útil no seu gerenciamento e mitigação, tanto para os escritórios de contabilidade quanto para quaisquer profissionais que trabalhem com a assessoria tributária nas empresas contribuintes. Sua principal contribuição é a de destacar riscos que eventualmente nunca haviam sido considerados. A pesquisa tem caráter exploratório por não terem sido encontrados na literatura estudos que tratem do risco fiscal específico para os contadores.

Palavras-chave: Risco fiscal, Risco tributário, Organização contábil, Gerenciamento de risco.

1. CONTEXTUALIZAÇÃO

O Fisco (administração tributária) brasileiro promoveu importante alteração no cenário tributário ao implantar o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), dando novas diretrizes ao conceito de inteligência fiscal. A inteligência fiscal trazida pelo sistema exerce um impacto considerável em muitos aspectos, não só na rotina do departamento fiscal das empresas, mas também na questão do risco fiscal, o que merece uma atenção especial.

O risco, preexistente na complexidade do cenário tributário brasileiro, é sobremaneira agravado neste novo conceito, seja pelo aumento do volume de obrigações acessórias, seja pela duplicidade de informações geradas nessa fase de transição, e ainda pelo aumento do potencial de detecção pela fiscalização (Faria, Finatelli, Geron & Romero, 2010; Brasil, 2007).

No ambiente corporativo, esse risco recai sobre a figura do assessor tributário, o *tax advisor*, que é o profissional responsável por atividades relacionadas ao atendimento do Fisco, seja ele funcionário da entidade ou terceiro (*outsourcing*). No Brasil, o profissional da contabilidade é o que mais se aproxima dessa função fiscal, tanto pelo conjunto de suas prerrogativas profissionais, estabelecidas na regulamentação da classe, quanto pelas suas competências (Cardoso, 2006).

Adicionalmente, o Código Civil Brasileiro, de 2002, estabeleceu a responsabilidade compartilhada do profissional da contabilidade sobre as informações contábeis e fiscais prestadas e, também, a reparação de danos causados por ato ou omissão, negligência ou imprudência, afetando diretamente o *outsourcing* contábil, a organização contábil que presta serviço de assessoria tributária, e sua responsabilidade sobre contingências fiscais decorrentes da execução de sua atividade (CCB, 2002, art. 186 e 927).

Daí decorre que eventuais erros derivados do trabalho de assessoria tributária, razoáveis em um cenário tributário complexo, representados pelo pagamento de multas, devam ser reparados pelo profissional, o que é inconveniente em uma prestação de serviços de trabalho qualificado, que deve buscar constantemente a excelência (Peleias, Castro, Cunha & Segreti, 2011). A qualidade da prestação dos serviços se dá pela ética e competência profissional na execução e na habilidade de solução de eventuais contingências (Shigunov & Shigunov, 2003).

O risco fiscal é preexistente em qualquer cenário tributário (Neubig & Sangha, 2004; Mulligan & Oats, 2009). No Brasil, o contador, enquanto assessor fiscal, compartilha parte desse risco quando se responsabiliza pela escrituração fiscal, segundo estabelecido no Código Civil (Lonardonni & Cortez, 2008).

Este trabalho tem enfoque no risco que as organizações contábeis acumulam por sua responsabilidade legal, e pretende investigar como estas organizações reagem diante do aumento crescente do risco, através da formulação da seguinte questão de pesquisa: quais são os riscos a que os contadores brasileiros estão expostos na atividade de assessoria fiscal?

O objetivo do trabalho é conhecer estes riscos específicos e, para atingi-lo, pretende-se: mapear as atividades da área fiscal executadas nas organizações contábeis, para conhecer as características que podem influenciar os riscos; determinar quais são esses riscos, propriamente ditos; e explorar qual a importância desses riscos, na percepção dos profissionais da contabilidade.

É cada vez maior o universo de trabalhos acadêmicos que tratam do risco operacional, principalmente após a Lei Sarbanes-Oxley. O risco fiscal, ou tributário, é considerado um dos

tipos de risco operacional. Para o presente enfoque estes conceitos se confundem, pois o somatório dos riscos fiscais de cada cliente, enquanto contribuinte, representa risco operacional para a organização contábil.

Paulo, Fernandes, Rodrigues, e Eidt (2007), por exemplo, propõe um modelo de mensuração de risco operacional, onde o risco tributário é um item.

Especificamente sobre o risco fiscal, Masselli, Ricketts, Arnold e Sutton (2002) trazem um estudo sobre a percepção de risco fiscal e comportamento do contribuinte frente à inteligência fiscal.

Miyoshi e Nakao (2012) fazem um estudo de caso em que pesquisam riscos tributários e comportamento frente a risco no caso específico de tributação, que foi o ICMS.

Porém, não foram encontrados trabalhos sobre o risco específico sofrido pelas organizações contábeis. Assim sendo, este estudo visa a contribuir com o preenchimento dessa lacuna, tratando do tema com abordagem específica no risco fiscal acumulado pelas organizações contábeis.

Tendo a classe contábil (profissionais da área tributária, sócios e responsáveis pelas organizações contábeis, associações, conselhos e demais entidades profissionais) como beneficiário principal, este trabalho pretende divulgar as inferências sobre os riscos percebidos pelos profissionais por ele afetados. O conhecimento desse risco específico contribuirá para o auxílio na sua mitigação.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O Brasil se encontra em amplo processo de reformulação do sistema tributário, através da implementação do SPED. Esse sistema representa a entrada definitiva do sistema tributário na era digital, e consiste no deslocamento de toda a informação necessária à apuração de impostos dos contribuintes para uma base de dados à disposição do Fisco, para monitoramento e fiscalização, com a menor interferência humana possível.

Faria et al (2010) pesquisaram a percepção dos contribuintes sobre os impactos da adoção do SPED nos processos operacionais e nos custos das empresas. Eles constataram que, embora o sistema deva otimizar processos operacionais e reduzir volume de documentos e procedimentos fiscais, seus benefícios ainda não haviam sido percebidos nas empresas contribuintes, e acabou sendo visto como um acúmulo de obrigações, além de implicar em gastos consideráveis com *software*, serviços especializados e estrutura para o atendimento da demanda, ao invés da redução de custos esperada com a digitalização dos processos.

Mulligan e Oats (2009) afirmam que um ambiente de forte regulação tende a incentivar uma atitude mais conservadora. Considerando o cenário trazido pelo SPED e as condições de amplo monitoramento exercido pela administração tributária, é de se esperar que o contribuinte brasileiro, de forma geral, adote uma postura conservadora em relação ao risco fiscal.

Pesquisa global, feita pela Ernest & Young com 474 executivos em 14 países, aponta que os brasileiros são os que, de fato, tem maior aversão a esse risco (Ernest & Young, 2007).

Pesquisa realizada por Silva (2012), que analisou o impacto do SPED nas 500 maiores empresas brasileiras, coletadas na edição de 2010 da Revista Exame – Melhores & Maiores,

concluiu que o sistema aumentou o *compliance* voluntário, dado o aumento da eficiência e eficácia dos métodos de auditoria fiscal da administração tributária.

Além do sensível aumento na capacidade de detecção trazido pelo SPED, o cenário tributário brasileiro tem outros aspectos que potencializam o risco fiscal e que podem ser verificados por meio de alguns estudos e pesquisas realizadas.

Junqueira (2010) estudou os fatores de fracasso nas tentativas de reforma tributária no país, tão desejada, necessária e prometida por diferentes governos. Em sua análise, cita excesso de dispositivos legais em uma estrutura “caótica”, excesso de burocracia, alta carga tributária, entre outros, além de comentar os entraves políticos que a detém.

A pesquisa “*Paying Taxes*”, realizada anualmente pela PriceWaterhouseCoopers, na sua versão mais recente (2016), aponta o Brasil como o país que mais consome horas de seus contribuintes no *tax compliance*: 2.600 horas anuais (30% do ano), entre uma média mundial de 264 horas anuais entre os 189 países estudados. O volume de horas gastas no Brasil é cerca de 2,5 vezes maior que o segundo colocado no *ranking* (Bolívia) e quase 10 vezes maior do que a média mundial (PWC, 2016).

Segundo Sitkin e Pablo (1992), na análise do risco, potencial de perda é a magnitude do dano que uma contingência pode causar. Portanto, quando se fala em tributação, é possível estabelecer relação direta entre carga tributária e magnitude do risco fiscal.

Paes (2010) realizou estudo onde compara carga tributária com outros índices de desenvolvimento social, e observou que o Brasil possui uma das piores relações entre carga tributária e demais indicadores entre os países da OCDE - *Organisation for Economic Co-operation and Development*.

Outra questão que colabora com o aumento do risco fiscal no cenário brasileiro é o da insegurança jurídica. Gonçalves Pereira (2009, p. 113-125) coleta uma série de relatos e pareceres de renomados tributaristas que consideram que as normas antielisivas brasileiras delegam aos agentes fiscais o poder de legislar sobre matéria tributária diante das “lacunas da lei”, o que implica ampliação do alcance da incidência tributária, provocando instabilidade, além daquela decorrente do excesso de normas.

Theodoro Júnior (2006) destaca o descaso com a segurança jurídica nas recentes reformas legislativas brasileiras, apesar de bem-vindas.

Especificamente em relação ao risco operacional da organização contábil no seu papel de *tax advisor*, ele vai além do risco fiscal comum aos contribuintes, já que elas absorvem parte do risco de seus clientes, pelo menos aquele sob sua responsabilidade quando assume eventuais multas fiscais por determinações contratuais.

No que pese o envolvimento do patrimônio dos sócios nas atividades da sociedade, a forma de constituição da sociedade é determinante na questão do risco. A atividade do profissional de contabilidade é intelectual, legalmente regulamentada, e de caráter pessoal (na pessoa do profissional responsável), características dos serviços personalíssimos, ou aquilo que o Código Civil Brasileiro trata por “sociedade simples”. O Código Civil reserva uma seção para o estabelecimento das regras das “relações com terceiros” desse tipo de sociedade, que pode envolver o patrimônio de seus sócios, ilimitadamente em relação ao capital social (CCB, 2002, art. 1.023).

Em relação ao profissional da contabilidade que atua em organização contábil, Lonardon e Cortez (2008) enfatizam que, frente à inteligência fiscal e às responsabilidades

legais que assumem na condição de *tax advisor*, a atualização constante desses profissionais passa a ser primordial, visto que este atual contexto “determina que o profissional contábil agregue novos conhecimentos à sua formação com o objetivo de pensar em novos rumos para prevenção de fraudes e incorreções” (Lonardoni & Cortez, 2008, pg. XX). Objetivamente, os autores consideram que o novo Código Civil fará com que os contadores criem e estabeleçam mecanismos relacionados ao controle e a transparência da gestão, fato que contribuirá para o engrandecimento da profissão, de seu reconhecimento nos diferentes quadrantes da atividade humana e na moralização da sociedade como um todo.

Oliveira, Silva, Araújo e Souza (2014), em pesquisa sobre a evolução do ciclo de vida operacional das organizações contábeis, concluíram que, diante do avanço da tecnologia e dos mecanismos de fiscalização, essas entidades estão modernizando-se, e apresentam estrutura profissional departamentalizada, investem em informática e contratam colaboradores cada vez mais especializados – ainda que com apenas um contador responsável – para atender esse nível de exigência.

Encontram-se na literatura técnicas de identificação e sugestões para mensuração voltadas para o risco financeiro, que podem ser adaptados ao risco operacional, como a utilização da técnica quantitativa de Análise de Cenários, o Value at Risk (VaR), ou modelos específicos sugeridos por reguladores financeiros, como os da Basileia II. Esses modelos são muitas vezes subjetivos, dada a própria característica de incerteza do risco e de complexidade de mensuração, mas eles buscam, na medida do possível, atender aos objetivos da gestão de risco.

Paulo et al. (2007) sugerem uma metodologia de mensuração do risco operacional usando matriz de risco que considera prioridades, a partir da construção de índice de desempenho definido em função da eficácia de mitigação em controles implantados, entre eles o risco fiscal.

O tratamento do risco operacional pode também ter uma abordagem qualitativa, fundamentada na experiência própria da entidade, setor, ou grupo de entidades com características similares, e de diretrizes de controle interno. Trapp e Corrar (2005) atribuem à gerência de risco operacional a tarefa de administrar banco de dados com ocorrências para melhor conhecimento do cenário.

Marshall (2002, p. 99-110) detalha a exploração da mensuração através de, entre outras formas: análise estatística histórica de perdas, separadas por origem interna e externa, para identificar competências; relatórios de incidentes, para aprendizagem; utilização de opiniões externas (especialistas); e controle de diagnósticos.

Fernandes e Benetti (2014) sugerem o AS/NZS 4360 (2004) – *Standards Australia e Standards New Zealand* – como um dos mais completos modelos de gestão de risco pela aplicabilidade em qualquer tipo de empresa, independente de porte, inclusive para projetos específicos; além de outros modelos consagrados, como o FERMA – *Federation of European Risk Management Associations* e o ISO 31.000 – *Principles and guidelines for risk management*.

No mesmo artigo, os autores, pesquisando o conhecimento do risco operacional por parte das micro e pequenas empresas da região Sul do país, constataram que metade das empresas revela conhecimento do risco de forma intuitiva, pois nunca o mapearam

adequadamente, apesar da dificuldade em gerenciá-lo. A pesquisa cita o *compliance* das regulamentações governamentais entre os riscos mais preocupantes.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A população de contadores no Brasil é de 485 mil profissionais em 81 mil organizações contábeis, segundo registros oficiais dos profissionais habilitados. Destes, 149.215 profissionais e 15.689 organizações contábeis atuam no estado de São Paulo, representando cerca de 30% e 20% do total nacional (CFC, 2013; CRC, 2013).

A pesquisa foi direcionada exclusivamente aos contadores do estado de São Paulo que trabalham na área fiscal, não exclusivamente, ou seja, que acumulem atividades fiscais entre suas atribuições, como é comum no caso de escritórios contábeis. Não é imprescindível que os profissionais tenham responsabilidade civil, mas sim que, pelo menos, detenham responsabilidade profissional para com o cliente. Também é importante que os respondentes tenham noções de risco fiscal. Para tanto, foi exigido que os respondentes tivessem cargos de gerência ou chefia, no mínimo, na estrutura da organização.

A pesquisa foi realizada em duas etapas. Optou-se por coletar previamente o elenco de riscos servisse de base de referência a ser trabalhada, junto a grupo selecionado de profissionais, a primeira etapa, para que não fosse produzido exclusivamente pelo pesquisador, visando independência e redução de viés. Só então a pesquisa foi aplicada à população, baseada nos riscos previamente coletados com os especialistas, a segunda etapa.

Na primeira etapa, o elenco dos riscos foi obtido através do Método Delphi, que, segundo Hair (2005, p. 85), tem abordagem exploratória, característica deste trabalho, uma vez que não foram encontradas pesquisas com esta abordagem.

O método Delphi é a aplicação sucessiva de questionários a um grupo de especialistas ao longo de algumas rodadas, com o objetivo de se chegar a um consenso do grupo sobre a matéria estudada. Entre as rodadas, os resultados são compilados de forma que todos os participantes tenham a visão do grupo ao dar a sua contribuição para o tema, anonimamente e sem contato entre si. O objetivo do anonimato é de se evitar que os participantes sejam influenciados pela opinião de outros especialistas, por domínio psicológico, autoridade, personalidade, etc. A disponibilização das estatísticas dos resultados incentivam os respondentes a reavaliarem suas respostas, em relação à tendência do grupo, e ainda, justificar eventual posição destoante (Kayo & Securato, 1997).

Para se montar um grupo o mais heterogêneo possível, objetivando diversidade nas opiniões coletadas, havia entre os participantes 5 proprietários de organização contábil de diversos portes e áreas de atuação, 1 advogado tributarista, 1 gerente fiscal de organização contábil e 1 gerente fiscal de indústria de grande porte com atuação nacional, todos eles atuantes na região da Grande São Paulo e em entidades sujeitas às regras fiscais brasileiras. É importante destacar que todos os especialistas detêm responsabilidade civil ou profissional, pelas posições que ocupam dentro de suas organizações, e que tenham poder de decisão para

implementar ações de mitigação. Entre os oito entrevistados havia três acadêmicos e quatro contadores membros de diretoria de entidades da classe.

Três rodadas se sucederam até que o resultado foi considerado consensual. Nesse momento foi produzido um elenco dos riscos considerados importantes para o exercício da função fiscal. Dos participantes, quando sócios de organização contábil, também foi extraída a estrutura da empresa contábil e das atividades fiscais, para orientação da apresentação dos resultados.

Na segunda etapa foi feito um questionário e divulgado em meio eletrônico entre os profissionais do estado de São Paulo, para que estes avaliassem a importância dos riscos apresentados, numa escala Likert de 7 pontos, previamente divididos por categorias, atreladas às atividades da assessoria tributária.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 RESULTADOS DA ETAPA 1

4.1.1 Atividades da organização contábil

Na organização contábil executam-se tarefas necessárias à conformidade tributária das empresas, o dia a dia do departamento fiscal, sobretudo daquelas de pequeno e médio porte. As empresas de grande porte, em geral, mantêm seus próprios departamentos fiscais, por possuírem movimento e estrutura para tal, contratando o *outsourcing* contábil apenas para atividades específicas ou especializadas.

A função tributária é dividida em duas partes principais: a de definição do escopo tributário, chamada “consultoria”, por ser pontual, e a da manutenção da conformidade tributária, chamada “assessoria”, por ser constante. A organização contábil também pode executar outros tipos de consultoria, como é o caso do planejamento fiscal, mas outros serviços não estão no escopo deste estudo devido às suas especificidades.

A definição do escopo tributário consiste no estabelecimento dos parâmetros de tributação da entidade e de suas operações que ocorre no início das atividades da empresa, quando se define o enquadramento nos regimes tributários, os cadastramentos nas esferas administrativas, e a definição da tributação das operações e produtos.

Além de ocorrer no início das operações, essas definições devem ser revistas anualmente, em relação ao movimento do contribuinte e nas mudanças de legislação. Trabalho semelhante ocorre na troca do contador responsável, já que o novo profissional deverá concordar com o escopo tributário utilizado, pois se responsabilizará por ele. Essa consultoria ocorrerá ainda em casos de operações especiais, como cisão, incorporação ou fusão, ou outras extraordinárias, como grandes compras e vendas de ativos, pela importância, representatividade ou por envolverem valores significativos, portanto adquire características de atividade extraordinária.

A atividade de assessoria consiste em atender o Fisco em todas as suas exigências: cálculo dos tributos, cumprimento das obrigações acessórias, atendimento e prestação de informações ao Fisco, manutenção dos registros do contribuinte nas bases de dados da administração tributária, e acompanhar a situação fiscal do contribuinte (Cardoso, 2006).

Dadas as diretrizes estabelecidas no momento da definição do escopo tributário, o trabalho da assessoria é executado dentro da estrutura do departamento fiscal na organização contábil, composta por colaboradores a partir dos níveis mais baixos que culmina no topo do organograma, dentro de um sistema ordenado de revisões e validações, o que Pereira (2007, p. 56) chama de “subsistema organizacional”. Essa atividade representa o dia a dia do departamento fiscal e adquire características de atividade ordinária.

Uma forma de estruturação do trabalho que acontece em grandes clientes é a de manter um posto avançado (equipe) no seu estabelecimento, quando estes optam por não retirar documentos de suas dependências, ou ainda, cujo porte garanta volume suficiente de trabalho que justifique tal estrutura. Dessa forma, funcionário ou equipe da organização contábil trabalha no estabelecimento do cliente, coletando e tratando dados necessários.

4.1.2 Riscos apontados

Os riscos levantados com os especialistas estão apresentados na Tabela 1, cuja estrutura tem a sua anuência. Os riscos foram divididos nas duas principais atividades, pois possuem características peculiares em cada uma delas. A separação da origem dos riscos, interna e externa, também foi colocada na Tabela 1, pois demandam ações distintas. Segundo o Basileia II, riscos operacionais de origem interna são mais dependentes da qualificação dos profissionais, portanto são considerados mais gerenciáveis, enquanto que os de origem externa dependem de fatores alheios ao seu controle (BIS, 2004).

Tabela 1: Riscos apontados

	Consultoria tributária (Definição de escopo tributário de empresas e operações)		Assessoria tributária (Atividades ordinárias de conformidade tributária)	
Origem interna	R1	Risco de erro na definição de escopo tributário	R3	Risco de erro
			R4	Risco de perda de prazo
Origem externa	R2	Risco de falta de domínio das operações dos clientes	R5	Risco da informação externa

Fonte: produzida com base nas entrevistas.

Em análise ao conteúdo exposto na Tabela 1, fazem-se as seguintes racionalizações:

Risco de erro na definição de escopo tributário

A definição de escopo tributário é uma tarefa considerada de alto risco, pois qualquer divergência de entendimento com o Fisco, ou mesmo erro na parametrização, gerará uma situação de desconformidade, passível de detecção e penalidades ao contribuinte dentro do prazo de prescrição dos tributos. A insegurança jurídica é um forte agravante do risco de erro nessas definições, mas como ela é componente externo do risco, por decorrer da complexidade do sistema tributário brasileiro, é de baixo gerenciamento.

O trabalho de planejamento tributário, que envolve gerenciamento do risco na definição no escopo tributário, é apontado como de baixo risco, desde que devidamente formalizado. Ele consiste na apresentação de possíveis cenários tributários, com estimativa de riscos de cada um deles. O responsável poderá até emitir um parecer sobre a melhor alternativa, mas a tomada de

decisão ficará a cargo do próprio contribuinte, permitindo-lhe a atitude da exploração do grau de exposição ao risco (IBGC, 2007, p. 23). Essa situação nem sempre fica clara, dado o excesso de responsabilidade que o cliente espera do contador, portanto sua mitigação fica por conta de uma boa definição contratual dessa relação.

Risco de falta de domínio das operações dos clientes

Além do risco na definição do escopo tributário, os contadores do grupo que lidam com empresas de grande porte apontaram preocupação com o completo conhecimento das atividades dos clientes, principalmente quando estes possuem cadeia produtiva muito complexa, com diversas atividades sendo exercidas por várias unidades. No momento em que o Contrato de Prestação de Serviços (CPS) é assinado, o contador passa a se responsabilizar pela conformidade tributária.

Quando decorre algum tempo entre a assinatura do contrato e o completo domínio de todas as operações desse cliente complexo é gerado um período de grande risco. Uma operação menos convencional, erroneamente tributada, que eventualmente passe despercebida pelo departamento fiscal, pode gerar contingência.

Risco de erro e Risco de perda de prazo

Os riscos relacionados à manutenção da conformidade tributária também são dos mais apontados pelos os contadores por estarem intimamente ligados à rotina do departamento fiscal. Eventuais erros não são exceção e são considerados razoáveis em sistema tão complexo. A desconformidade tributária, além de gerar penalidades ao contribuinte, quando detectada pelo Fisco, exige custos e “bastante suor” para sua reparação, em virtude da burocracia da administração tributária.

Embora o “risco de detecção” seja comum a essa função, ele não foi mencionado no grupo de estudos. Detecção remete àquela feita pelo Fisco, e, na visão dos especialistas consultados, qualquer desconformidade tributária deve ser antecipada e reparada antes de ação fiscal, do contrário, o contribuinte será punido.

Os riscos inerentes a essa atividade foram divididos em risco de erro e risco de perda de prazo, pois suas medidas de mitigação possuem características distintas; ainda que existam ações comuns aos dois, como por exemplo, um bom gerenciamento do departamento fiscal. Os riscos da assessoria fiscal são considerados “gerenciáveis”, pois decorrem quase que exclusivamente da eficiência do trabalho de assessoria.

Risco da informação externa

Ainda em relação à assessoria tributária, os contadores do grupo apontaram o “risco da informação externa”, aquele advindo dos clientes, como preocupante. As informações processadas na assessoria fiscal têm origem nas operações e nos sistemas (ERP) dos clientes, e a falta de precisão ou o não cumprimento dos prazos, podem causar contingências tributárias que, em geral, criam situações indesejáveis de relacionamento.

Esse problema é causa de riscos de erro ou perda de prazo, anteriormente comentados, mas foi individualizado, pois a mitigação deve ser trabalhada no cliente, a origem da informação. Os riscos de clientes, apesar de terem origem externa, podem ser gerenciados, tomando-se ações perante o cliente para se busque sua redução.

4.2 RESULTADOS DA ETAPA 2

Nesta seção estão relatados os resultados da pesquisa feita com os contadores.

Foram obtidas 235 (duzentas e trinta e cinco) respostas, representando 0,15% da população de profissionais registrados no estado de São Paulo.

A base de dados não possui *missing values* uma vez que o formulário eletrônico tratou todas as respostas como obrigatórias, portanto nenhuma delas foi perdida. Não foram estabelecidos critérios de eliminação de *outliers*.

Destas respostas, 13 delas foram eliminadas por se tratarem de sujeitos de fora do estado de São Paulo, o que não constituía o perfil preestabelecido da amostra, restando 222 (duzentas e vinte e duas) respostas válidas.

O tratamento dos dados foi feito com o auxílio do *software* estatístico SPSS - *Statistical Package for Social Sciences*, versão 19.

4.2.1 Comparação dos dados entre as duas amostras

Poderia se supor que o entendimento dos riscos elencados pelos especialistas não estivessem alinhados com o da população de contadores, ou que eles tivessem algum viés que pudesse comprometer a base da pesquisa. A importância de se estabelecer semelhança entre as amostras é a de se poder assumir que os itens de riscos apontados pelos especialistas, os quais fundamentaram esta pesquisa, são coerentes, de acordo com a percepção da população dos profissionais da contabilidade.

A Tabela 2 apresenta moda, frequência da moda e média dos riscos obtidos nas duas bases, a de respostas dos especialistas e a dos contadores, e as diferenças ao final.

Ela mostra que a amostra de contadores avalia todos os itens de riscos pelo máximo de preocupação (7), enquanto os especialistas fazem algumas distinções entre eles.

Tabela 2: Estatísticas descritivas das respostas

	Especialistas			Contadores			Diferença (módulo)	
	Moda	% Freq moda	Média	Moda	% Freq moda	Média	Moda	Média
R1	6	75%	5,9	7	26%	4,8	-1	1,1
R2	6	75%	5,6	7	29%	5,3	-1	0,3
R3	6	75%	5,4	7	27%	4,9	-1	0,5
R4	6	75%	5,1	7	24%	4,7	-1	0,5
R5	5	63%	4,9	7	27%	5,3	-2	-0,4

A Figura 1 mostra os gráficos de análise pareada das amostras para riscos, onde é possível se visualizar a comparação baseada nas modas das respostas. Para a comparação deve-se levar em conta a diferença de tamanho das amostras, sendo que a dos contadores tem 222 respostas e a dos especialistas é bem menor, com 8 respostas.



Figura 1: Gráficos de análise pareada das amostras

Para a validação estatística da comparação foi usado o teste de Mann-Whitney, que, segundo Fávero, Belfiore, Silva e Chan (2009, p. 163), é um dos testes não paramétricos mais poderosos para duas amostras independentes, e pode ser utilizado mesmo quando a hipótese de normalidade não for verificada. A hipótese nula do teste é que as duas amostras possuem distribuição semelhantes estatisticamente significativas, ou seja, podem ser consideradas da mesma população.

As variáveis das avaliações dos riscos (de R1 a R5) foram submetidas ao teste de Mann-Whitney, com nível de significância de 5%, que revelou que todas elas possuem distribuição estatisticamente significativas entre ambas as amostras.

4.2.2 Perfil da amostra

A Tabela 3 apresenta as frequências das respostas para todas as categorias em todas as características dos respondentes da amostra de contadores.

Tabela 3: Perfil da amostra pesquisada

Característica	Categorias	Qt d	%
Gênero	M – masculino	177	80%
	F – feminino	45	20%
	<i>Total</i>	222	100%
Idade (faixa)	até 30	19	9%
	31 a 40	63	28%
	41 a 50	81	36%
	51 a 60	46	21%

	acima de 60	13	6%
	<i>Total</i>	222	100%
Tempo experiência (faixa)	até 10	39	18%
	11 a 20	73	33%
	21 a 30	69	31%
	acima de 30	41	18%
	<i>Total</i>	222	100%
Posição organização	P - proprietário	164	74%
	C – colab. (org. cont.)	17	8%
	F – colab. (não contábil)	41	18%
	<i>Total</i>	222	100%
Porte organização	1 – pequeno	161	73%
	2 - médio	19	9%
	3 - grande	42	19%
	<i>Total</i>	222	100%
Porte clientes	P - pequeno	85	38%
	M - médio	71	32%
	G - grande	12	5%
	D - diversificado	54	24%
	<i>Total</i>	222	100%
Cargo	proprietário	164	74%
	não proprietário	58	26%
	<i>Total</i>	222	100%
Tipo organização	contábil	181	82%
	não contábil	41	18%
	<i>Total</i>	222	100%

Quanto ao gênero, os respondentes foram 80% de homens e 20% de mulheres.

A faixa etária entre 41 e 50 anos foi a predominante (36%), e em conjunto com uma faixa acima e uma abaixo representaram 86% dos respondentes.

Em relação ao tempo de experiência, a faixa de tempo de 11 a 20 anos foi a predominante (33%), seguida da faixa entre 21 e 30 anos (31%), que representaram conjuntamente 64%.

Na característica “posição na organização”, os sujeitos que são proprietários de organização contábil representaram 74%, o que pode trazer maior robustez às respostas, já que são eles que recebem diretamente a responsabilidade do risco fiscal.

O porte 1 (até 49 funcionários), representou maioria, com 73% dos respondentes.

A característica “porte dos clientes” se refere ao porte das empresas contribuintes atendidas pelo trabalho profissional dos respondentes. Quando o respondente é de organização contábil o porte se refere à característica predominante dos clientes. A categoria porte “P” (pequeno) foi predominante entre os respondentes (38%) seguido do porte “M” (32%), os quais representam conjuntamente 70% das respostas.

Foram criadas mais duas características para aumentar a capacidade de investigação dos dados: “cargo”, separando os sujeitos proprietários dos demais; e “tipo de organização”,

separando os sujeitos pertencentes à organização contábil dos demais. A característica “tipo de organização” é composta por 82% de sujeitos pertencentes às organizações contábeis e 18% de não contábeis.

4.2.3 Análise da percepção dos riscos

A Tabela 4 apresenta as médias das notas de importância dos riscos separadas por categorias de cada característica.

A Tabela 5 foi montada com base nas médias das respostas dos contadores para efeitos de se estabelecer uma ordem de importância dos riscos, para que o primeiro objetivo específico deste trabalho fosse atendido, de quais são os riscos mais importantes. A primeira chave de classificação é a média da nota em relação ao total, a segunda chave é a moda e a terceira é a frequência da moda. Apesar de as variáveis serem categóricas, para efeitos estatísticos, foi assumido que a média pode ser usada como uma medida auxiliar em uma amostra deste tamanho.

As modas das notas de avaliação da importância dos riscos de 7 para todos os cinco riscos elencados, conjuntamente com as médias, evidenciaram a importância de todos eles levantados na Etapa 1 da pesquisa. De qualquer forma, eles foram ordenados por critério estatístico para atender aos objetivos específicos desta pesquisa.

O teste Mann-Whitney foi utilizado para responder se existem diferenças significativas entre as categorias das variáveis de perfil mais importantes dos respondentes, como parte da investigação sobre a percepção dos riscos dos contadores. Para casos de mais de duas categorias, foi adicionado o teste de Kruskal-Wallis, cuja hipótese nula, segundo Maroco (2010, p. 227), responde se duas ou mais amostras provém da mesma população, ou se, pelo menos, de populações diferentes, mas com a mesma distribuição. Nenhuma das variáveis de risco tem distribuição normal.

A Tabela 6 mostra os resultados dos testes de comparação de distribuição de amostras independentes entre as categorias de todas variáveis de perfil. Para duas categorias foi usado o teste de Mann-Whitney e para mais categorias o de Kruskal-Wallis. Ambos têm hipótese nula de mesma distribuição entre as categorias analisadas. O nível de significância usado nos teste foi de 5%. A tabela destaca significâncias que seriam rejeitadas caso o nível de significância fosse de 10%, que são: R3 – gênero e R1 – posição na organização.

Tabela 4: Médias por categorias

		R1	R2	R3	R4	R5	Total
Gênero	M	4,86	5,22	4,73	4,69	5,34	24,85
	F	4,67	5,58	5,31	4,49	5,04	25,09
Idade (faixa)	até 30	4,42	5,58	5,37	4,42	4,84	24,63
	31 a 40	4,83	5,06	4,86	4,98	5,14	24,87
	41 a 50	4,78	5,32	4,90	4,44	5,28	24,73
	51 a 60	5,07	5,61	4,72	4,76	5,72	25,87
	acima de 60	4,77	4,69	4,23	4,31	5,08	23,08
Tempo experiência							

(faixa)	até 10	4,28	5,15	4,69	4,10	5,10	23,33
	11 a 20	4,93	5,38	5,14	4,97	5,34	25,77
	21 a 30	4,77	5,20	4,75	4,72	5,22	24,67
	acima de 30	5,22	5,41	4,66	4,49	5,46	25,24
Posição na organização							
	P	4,98	5,27	4,75	4,70	5,43	25,13
	C	4,76	5,53	5,41	4,41	5,41	25,53
	F	4,22	5,27	5,02	4,59	4,63	23,73
Porte da organização							
	1	4,89	5,29	4,80	4,73	5,46	25,16
	2	5,11	5,47	4,63	4,32	4,95	24,47
	3	4,43	5,24	5,17	4,50	4,76	24,10
Porte dos clientes							
	P	4,82	5,33	4,61	4,62	5,53	24,92
	M	4,99	5,34	5,01	4,59	5,06	24,99
	G	4,42	4,83	4,83	5,00	4,83	23,92
	D	4,69	5,28	5,02	4,70	5,30	24,98
Cargo							
	P	4,98	5,27	4,75	4,70	5,43	25,13
	N	4,38	5,34	5,14	4,53	4,86	24,26
Tipo de organização							
	C	4,96	5,30	4,81	4,67	5,43	25,17
	N	4,22	5,27	5,02	4,59	4,63	23,73

Tabela 5: Estatísticas descritivas dos riscos

Item	Média	Moda	% Freq da moda	Descrição
R2	5,29	7	29%	Risco de falta de domínio das operações dos clientes
R5	5,28	7	27%	Risco da informação externa (de clientes)
R3	4,85	7	27%	Risco de erro (assessoria tributária)
R1	4,82	7	26%	Risco de erro na definição de escopo tributário
R4	4,65	7	24%	Risco de perda de prazo

Tabela 6: Testes de distribuição de amostras independentes

H₀ : Distribuição da variável é a mesma ao longo das categorias analisadas.			
Nível de significância : 0,05 (0,10 em destaque)			
Característica	Variável	Sig.	Resultado
Gênero (Mann-Whitney U - amostras independentes)	R1	0,848	Sustenta
	R2	0,124	Sustenta
	R3	0,060	Sustenta
	R4	0,541	Sustenta
	R5	0,146	Sustenta
Idade (Kruskal-Wallis - amostras independentes)	R1	0,940	Sustenta
	R2	0,199	Sustenta
	R3	0,494	Sustenta
	R4	0,472	Sustenta
	R5	0,268	Sustenta
Tempo de experiência (Kruskal-Wallis - amostras independentes)	R1	0,102	Sustenta
	R2	0,807	Sustenta
	R3	0,655	Sustenta
	R4	0,341	Sustenta
	R5	0,649	Sustenta
Posição na organização (Kruskal-Wallis - amostras independentes)	R1	0,076	Sustenta
	R2	0,881	Sustenta
	R3	0,357	Sustenta
	R4	0,763	Sustenta
	R5	0,012	Rejeita
Porte da organização (Kruskal-Wallis - amostras independentes)	R1	0,343	Sustenta
	R2	0,935	Sustenta
	R3	0,422	Sustenta
	R4	0,547	Sustenta
	R5	0,009	Rejeita
Porte dos clientes (Kruskal-Wallis - amostras independentes)	R1	0,553	Sustenta
	R2	0,518	Sustenta
	R3	0,449	Sustenta
	R4	0,920	Sustenta
	R5	0,265	Sustenta
Cargo (Mann-Whitney U - amostras independentes)	R1	0,553	Sustenta
	R2	0,518	Sustenta
	R3	0,449	Sustenta
	R4	0,920	Sustenta
	R5	0,265	Sustenta
Tipo de organização (Mann-Whitney U - amostras independentes)	R1	0,553	Sustenta
	R2	0,518	Sustenta
	R3	0,449	Sustenta
	R4	0,920	Sustenta
	R5	0,265	Sustenta

O teste, aplicado às categorias de gênero, não rejeitou nenhuma das verificações. Se o nível de significância tivesse uma exigência de 10%, R3 (Risco de erro) seria rejeitada. A

verificação das médias, que se mostram maiores para as mulheres, onde R3 representa a maior diferença, e a visualização da Figura 2, que considera a porcentagem das respostas em relação ao total, mostram que as mulheres julgaram o risco de erro na assessoria fiscal mais importante do que os homens.

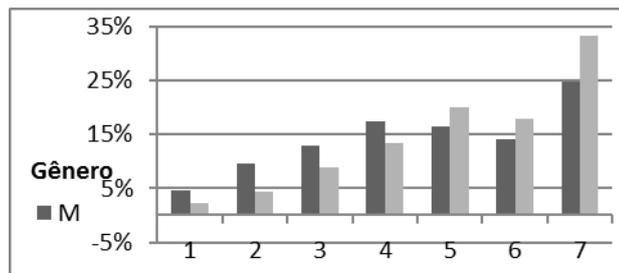


Figura 2: Percepção de risco por categoria: R3 *versus* gênero

Em relação ao tempo de experiência, o teste não rejeitou nenhuma verificação. Ainda que o nível de significância fosse de 10%, todas passariam no teste, mas R1 (Risco de erro na definição de escopo tributário) estaria muito próximo da rejeição (Sig. = 0,102). O teste, aplicado à variável idade, também não rejeitou nenhum dos riscos.

A observação de que o tempo de experiência e idade não altera estatisticamente a percepção do risco não condiz com o achado de Masselli et al. (2002). Os pesquisadores realizaram estudo sobre a percepção de risco fiscal e comportamento do contribuinte em relação a escolhas contábeis frente à inteligência fiscal. Sua amostra foi composta por estudantes separados em dois níveis, “novatos” e “experientes”, balizados por seus conhecimentos obtidos na graduação, cursos complementares na área fiscal, MBA e experiência prática. Em seus achados observaram que os sujeitos menos experientes tendiam a serem mais conservadores em relação ao comportamento frente a questões que envolviam riscos tributários.

Este estudo não pretendeu replicar o achado de Masselli et al. (2002), já que as amostras têm características diferentes – talvez os estudantes novatos e experientes se encaixem na primeira faixa desta pesquisa. Mas, apesar disto, pretendeu-se investigar se o comportamento talvez pudesse ser observado.

Em relação à posição na organização, o teste rejeitou R5 (Risco da informação externa), no qual os assessores de organizações não contábeis apresentaram menor média. Para as organizações contábeis, os clientes são fontes de risco na qualidade da informação tributária, mas isto não se observa naqueles profissionais que trabalham nas entidades não contábeis, os próprios clientes, em relação à origem da sua informação. Esta verificação pode ser feita através da análise visual da Figura 3, conjuntamente com as médias, onde as avaliações de importância dos proprietários de organização contábil se acumulam nas maiores avaliações.

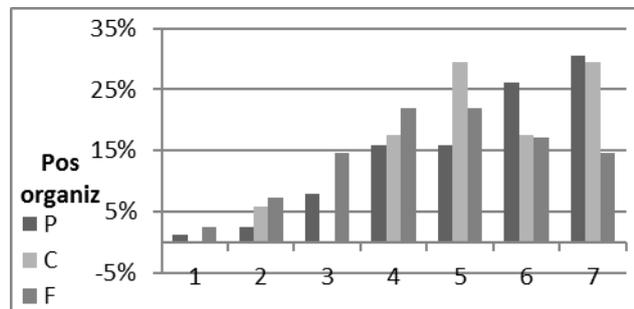


Figura 3: Percepção de risco por categoria: R5 versus posição na organização

Se o nível de significância fosse de 10%, R1 (Risco de erro na definição de escopo tributário) também seria rejeitada. Nesta variável, a média das notas dos proprietários é superior às demais, o que pode ser observado na Figura 4, o que justificaria o comentário dos especialistas de que este risco representa maior magnitude de dano ao patrimônio do contador.

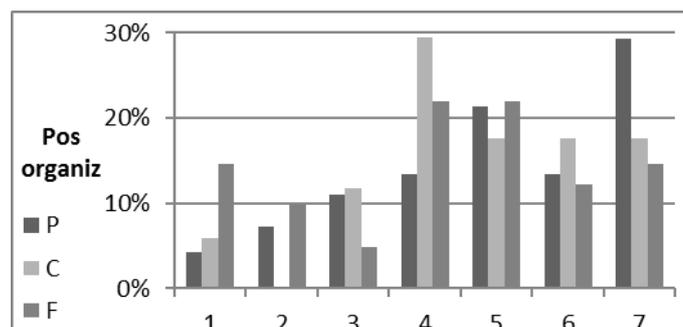


Figura 4: Percepção de risco por categoria: R1 versus posição na organização

Em relação ao porte da organização, novamente o risco da informação externa é rejeitado. A Figura 5 mostra uma preocupação maior das empresas de pequeno porte, onde as avaliações de importância se acumulam nas maiores notas, o que não acontece nos demais portes.

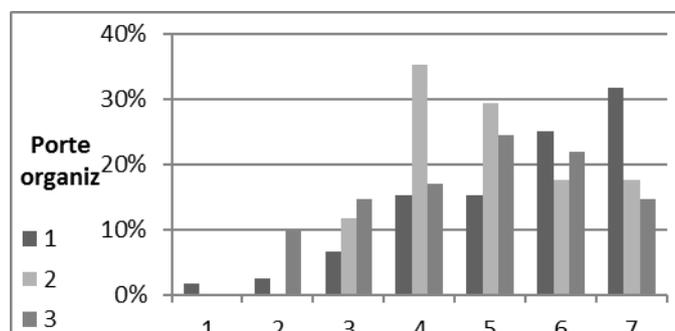


Figura 5: Percepção de risco por categoria: R5 versus porte da organização

Além de tempo de experiência e idade, não houve rejeição nas variáveis de porte de clientes, nem naquelas criadas de cargo (proprietários ou não) e tipo de organização (contábil ou não).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo abordou o tema dos riscos fiscais a que estão expostas as organizações contábeis, no exercício de uma de suas funções mais comuns, que é a de assessoria fiscal às empresas contribuintes, e buscou conhecer a percepção e a reação dos profissionais da contabilidade diante do aumento do risco do atual cenário tributário brasileiro, de forma a propor um conjunto de medidas de mitigação por eles utilizadas.

O SPED ampliou o conceito de inteligência fiscal, traduzido em profunda revolução no gerenciamento das informações fiscais, enorme gama de novas obrigações e duplicidade de informações nesta fase de transição, o que potencializa o risco sofrido pelos contribuintes. A atribuição da corresponsabilidade do contador imputada pelo CCB, conjuntamente com e as práticas contratuais e outros dispositivos legais, faz com que as organizações contábeis acumulem parte considerável dos crescentes riscos fiscais de seus clientes.

Neste contexto era de se esperar que os contadores estivessem percebendo esse risco potencializado nos últimos anos e que estivessem reformulando sua maneira de gerenciá-lo. A ausência de trabalhos que tratem do tema, especificamente nesta abordagem, sob o enfoque do contador, motivou este estudo.

Uma pesquisa foi conduzida para determinar quais são os riscos mais importantes sofridos pelas organizações contábeis.

A pesquisa revelou a máxima importância de todos os riscos apontados, dando credibilidade ao elenco de itens de risco levantado por especialistas, através do Método Delphi.

Em síntese, vale ressaltar que os riscos relacionados com clientes são citados como os mais importantes dentre todos, principalmente na visão dos proprietários das organizações contábeis e dos profissionais que atuam em organizações de pequeno porte. Este risco é representado pelo ruído que prejudica a qualidade e presteza da informação fiscal desde a sua origem. Segundo os especialistas, os clientes são origem de grande parte do risco de contingência fiscal, seja no cumprimento do fluxo de informação delineado ou na falta de precisão da informação, entre outros.

Em seguida aparece o risco de erros na produção de informações fiscais, que, apesar de gerenciáveis, são os mais comuns na atividade da assessoria fiscal, segundo os especialistas, e são por eles considerados razoáveis em sistema tão complexo.

Os especialistas consideram o risco de erro na definição do escopo tributário o mais grave entre todos, pois representa maior magnitude de perda, quando eventual multa punitiva é proporcional à operação, e cuja reparação pode ser inviável, no caso de clientes muitas vezes maiores que a organização contábil. A percepção dessa importância ocorre para sócios, ao passo que os indivíduos não sócios ainda consideram o risco de erro mais importante do que este. Fica evidente que a percepção da importância do risco é atrelada ao prejuízo que cada parte assume.

A tendência de que os novatos são mais conservadores em relação ao risco tributário citada por Masselli et al. (2002) não pôde ser observada nesta pesquisa, respeitadas as diferenças entre as amostras estudadas e os critérios de análise propostos.

O elenco de riscos obtidos na pesquisa pode nortear o gerenciamento de riscos na organização contábil. A exposição dos riscos típicos da organização contábil, ordenados em função das atividades nela desenvolvidas, contribuirá para sua melhor percepção. Riscos que nunca haviam sido considerados, ou pelo menos que foram considerados em contextos diferentes, podem passar a ser vistos de uma nova maneira a partir do produto deste estudo.

A diversidade do perfil do grupo de especialistas, composto por contadores, advogados, proprietários e colaboradores de organizações contábeis, e colaboradores de organizações não contábeis, todos da área fiscal, contribuiu significativamente para uma visão abrangente da questão.

A pesquisa foi direcionada aos contadores do estado de São Paulo por facilidade na divulgação do questionário, e isto pode ser considerado como uma limitação. Talvez a obtenção de respostas com abrangência nacional pudesse resultar em um cenário de percepção da relevância dos riscos diferente do obtido.

O presente estudo pode sugerir comparações futuras do perfil de percepção de riscos ao longo do tempo, para que fossem observadas alterações e a capacidade e presteza da reação do profissional diante do aumento do risco.

Este estudo mostrou um perfil extremamente conservador do contador em relação ao risco tributário, a despeito do folclore sobre a profissão, que ainda coloca sua ética em dúvida. Isto sugere pesquisas para entender melhor este perfil do ponto de vista ético.

REFERÊNCIAS

- Andrade Filho, E. O. Direito e Dever de Planejamento Tributário ou de Otimização da Carga Tributária. (2009) In: ANAN JR., P. (Coord.). Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos – Volume II. São Paulo: Quartier Latin.
- BIS. International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards. Bank for International Settlements, junho de 2004. (2004) Disponível em <<http://www.bis.org/publ/bcbs107.htm>>, acessado em 13/02/2016.
- BIS. Basileia II - Estudos e Ensaio. FEBRABAN (Federação Brasileira de Bancos), 08/09/2008. (2008) Disponível em <<https://www.febraban.org.br/7Rof7SWG6qmyvwJcFwF7I0aSDf9jyV/sitefebraban/BasileiaIIinaweb.pdf>>, acessado em 13/02/2016.
- CCB. Lei 10.406, de 10/01/2002. (2002) Código Civil Brasileiro. Diário Oficial da União, 11/01/2002, p. 1.
- CFC. Agência de Notícias, 20/02/2013. (2013) Sítio do CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em <<http://portalcfc.org.br/noticia.php?new=6464>>, acessado em 13/02/2016.
- CRC. Informações Institucionais. Sítio do CRC/SP. (2016) Disponível em <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/conheca/sede.htm>, acessado em 13/02/2016.

- Ernest & Young. Preocupação com risco tributário é maior no Brasil. (2007) Tax View, fevereiro/2007 n.º 11, p. 5. Disponível em <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_View_11/\\$FILE/taxview11.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_View_11/$FILE/taxview11.pdf)>, acessado em 13/02/2016.
- Faria, A. C. D., Finatelli, J. R., Geron, C. T., & Romero, M. C. (2010). SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED. Disponível em <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos102010/248.pdf>>, acessado em 10/10/2013.
- Fávero, L. P.; Belfiore, P.; Silva, F. L.; Chan, B. L. (2009) Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Fernandes, F. C.; Benetti, J. E. Gestão de riscos em micro e pequenas empresas: uma pesquisa na região sul do Brasil. (2014) In: VIII Encontro de Estudos em Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas (EGEPE), Goiânia. Anais: <http://www.egepe.org.br/anais/tema13/285.pdf>, acessado em 12/12/2015.
- Gonçalves Pereira, C. A. (2009) Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN e a Norma Antielisão. In: ANAN JR., P. (Coord.). Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos – Volume II. São Paulo: Quartier Latin.
- Hair JR., J., Babin, B., Money, A. H. & Samouel, P. (2005) Fundamentos de métodos de pesquisa em administração. Porto Alegre: Bookman.
- IBGC. Cadernos de Governança Corporativa – Manual Prático de Recomendações Estatutárias, 2006. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Disponível em <<http://www.ibgc.org.br/userfiles/2.pdf>>, acessado em 13/02/2016.
- _____. Cadernos de Governança Corporativa – Guia de Orientação para Gerenciamento de Riscos Corporativos. 2007. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Disponível em <<http://www.ibgc.org.br/userfiles/3.pdf>>, acessado em 13/02/2016.
- Junqueira, M. O. (2010) O nó tributário: por que não se aprova uma reforma tributária no Brasil. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.
- Kayo, E. K.; Securato, J. R.. (1997) Método Delphi: fundamentos, críticas e vieses. Cadernos de pesquisa em administração, v. 1, n. 4, p. 51-61.
- Lonardon, M. & Cortez, M. C. O. (2008) A Responsabilidade Civil do Contador: aspectos legais dos atos e omissões praticados no exercício da profissão. Doi: 10.4025/enfoque.v25i1.3514. Enfoque: Reflexão Contábil, v. 25, n. 1, p. 48-61.
- Maroco, J. (2010) Análise Estatística – Com Utilização do SPSS, 3ª ed. 2ª impr. Lisboa: Edições Silabo Lda.
- Marshall, C. L. (2002) Medindo e Gerenciando Riscos Operacionais em Instituições Financeiras. Rio de Janeiro: Qualitymark.
- Masselli, J. J.; Ricketts, R. C.; Arnold, V.; e Sutton, S. G. (2002) The Impact of Embedded Intelligent Agents on Tax-Reporting Decisions, Journal of the American Taxation Association, Vol. 24, No.2, pp. 60-78.

- Miyoshi, R. K.; Nakao, S. H. (2012) Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no estado de São Paulo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(14), 46-76.
- Mulligan, E. & Oats, L. Tax risk management: evidence from the US. (2009) *British Tax Review*, Vol. 1, Issue 6, pp. 680 - 703.
- Neubig, T.; Sangha, B. Tax Risk and Strong Corporate Governance. (2004) *The Tax Executive*, Vol. 56, Issue 2, pp. 114-119.
- Oliveira, M. L. G. D., Silva, W. A. C., Araújo, E. A. T., & Souza e Silva, M. (2014). Aderência entre a estrutura funcional de empresas de contabilidade e o ciclo de vida organizacional e longevidade na perspectiva de Miller e Friesen. *Tourism & Management Studies*, 10(especial), 58-68. Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo da Universidade do Algarve, Portugal.
- Paes, N. L. Carga Tributária Brasileira: Uma Análise Comparativa. Instituto Justiça Fiscal. (2010). Disponível em <<http://justicafiscal.files.wordpress.com/2010/10/carga-tributaria-brasileira.pdf>>, acessado em 26/05/2013.
- Paulo, W. L.; Fernandes, F. C.; Rodrigues, L. G. B.; Eidt, J. (2007) Riscos e controles internos: uma metodologia de mensuração dos níveis de controle de riscos empresarias. *Revista Contabilidade & Finanças*. São Paulo: n. 43, p. 49 - 60.
- Peleias, I. R., Castro JR. F. H. F, Cunha, M. L. & Segreti, J. B. (2011) Planejamento Estratégico em Organizações Contábeis na Cidade de São Paulo. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, v. 5, n. 1, p. 73-98.
- Pereira, C. A. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. (2007) In: CATELLI, A. (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*, 2ª ed. 6ª reimpr. São Paulo: Atlas.
- PWC. Pesquisa Overall ranking and underlying data. (2016) Disponível em <<http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/paying-taxes-2016/overall-ranking-and-data-tables.html>>, acessado em 13/02/2016.
- Shigunov, T. R. Z & Shigunov, A. R. (2003) A qualidade dos serviços contábeis como ferramenta de gestão para os escritórios de contabilidade. *Revista Eletrônica de Ciência Administrativa (RECADM)*, v. 2, n. 1.
- Silva, A. F., Passos, G., Gallo, M. F. & Pereira, C. (2012) SPED - Public Digital Bookkeeping System: Increasing The Tax Base Declared by Brazilians' Companies. In: *European Accounting Association – 35th Annual Congress*. Ljubljana, Eslovênia.
- Sitkin, S. B. & Pablo, A. L. (1992) Reconceptualising the Determinants of Risk Behaviour. *Academy of Management Review*, Vol. 17, No. 1, pp.9-38.
- Theodoro Júnior, H. (2006) A onda reformista do direito positivo e suas implicações com o princípio da segurança jurídica. *Revista IOB de Direito Civil e Processual Civil*, (40), p. 25-53, Porto Alegre.