

CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: TEORIA SUBSTANTIVA DE CONFLITOS E SOLUÇÕES NOS TRIBUTOS PAGOS INDEVIDAMENTE.

Resumo

O objetivo deste artigo é contribuir para a formulação de uma estrutura para modelar contabilmente as formas de identificar os tributos indevidos, suas prováveis origens, e possíveis soluções que satisfaçam os requisitos de conformidade fiscal e provisões contábeis segundo as normas brasileiras de contabilidade. Esta pesquisa é descritiva que se caracteriza frequentemente como estudos que procuram determinar status, opiniões ou projeções futuras nas respostas obtidas. Dentro dessa perspectiva, utilizou-se a *Grounded Theory* (GT), ou Teoria Fundamentada nos Dados, com base em Strauss e Corbin (2008), para a construção de um *framework* como instrumento para tomada de decisões sobre o objeto da pesquisa. A pesquisa identificou duas categorias-base da teoria substantiva: 1 – Padrão Contábil: 1.1 Ativo Contingente (Contabilização pela Compradora); 1.2 Passivo Contingente (Contabilização pela Vendedora); 2 - Tecnologia (Data Analytics - DA): 2.1 Soluções por Data Analytics; 2.2 Construção de uma experiência; 2.3 Análise de Dados (Data Analytics); 2.4 Estágios relevantes na Data Mining (DM) e 2.5 Fatores para Implantação da DA. A contribuição deste artigo foi o de trazer elementos para discussão do possível aumento do poder explicativo da teoria substantiva e agregar ao campo da Contabilidade Tributária a construção de um quadro referencial (*framework*) para análise, identificação e reconhecimento contábil de tributos pagos indevidamente. Sugerem-se estudos futuros com aplicação da *grounded theory* em planejamentos tributários específicos nas diversas atividades empresariais e negócios.

Palavras-chave: Teoria fundamentada nos dados; data analytics; tributos.

1 - INTRODUÇÃO

1.1 - Problemas e Justificativas

Este tema justifica-se pelo montante apreciável que constitui o universo de empresas brasileiras que precisam lidar com problemas decorrentes de impostos pagos em excesso por razões diversas, tais como: erro, desconhecimento, imperícia, falta de controle ou quaisquer outras razões. Outros problemas têm conexão com o abuso do poder de tributar, onde o legislador tem por objetivo maximizar a arrecadação de tributos e o contribuinte, o de minimizar. Esse conflito determina as principais consequências do relacionamento fisco-contribuinte, além da necessidade de evidenciar contabilmente as informações tributárias.

Segundo Giambiagi e Além (2011), no Brasil pouco se conhece sobre a tributação, principalmente em aspectos de planejamento tributário. Os citados autores mencionam que das empresas de grande porte brasileiras apenas 41% modernizam seus sistemas financeiros e conseguem melhor visualização de suas despesas tributárias. Assim, os 59% que não modernizam seus sistemas financeiros têm grande dificuldade em perceber onde poderia haver uma economia de tributos.

As constantes mudanças na legislação tributária não são acompanhadas por todas as empresas. Um estudo realizado pela FISCOsoft (2012) com 570 empresas de diversos setores, sendo 33% na indústria, 32% no setor de serviços, 25% no comércio, 9% em outros segmentos e 1% na área de finanças, revela que 41,1% das empresas

atuam com seus sistemas desatualizados frente às constantes alterações da lei. Ou seja, os dados apurados não refletem a correta situação das contribuições sociais.

O estudo indicou ainda que, devido à complexidade da legislação, 61,8% das empresas disseram já terem recolhido as contribuições de forma incorreta. Somado a isso, as empresas encontram ainda dificuldade na interpretação da norma legal. Cerca de 65% dos respondentes disseram que deixaram de aproveitar créditos permitidos, por conta da complexidade.

Por outro lado, a carga tributária brasileira em 2010 totalizou R\$1,233 trilhões, comparados com R\$1.000 trilhão arrecadado em menos de 9 meses no ano de 2011, conforme quadro 1, segundo o resultado das pesquisas do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário IBPT (2012) e da Receita Federal do Brasil (2011) sobre os números da carga tributária total no ano de 2010.

Valores em: R\$milhões.

Tributos	Carga tributária Total		Impostômetro (1/13/09/2011)	
	2010	%	2011	%
Federais	862.276	69,90	694.697	69,47
Estaduais	311.197	25,23	257.219	25,72
Municipais	60.018	4,87	48.084	4,81
Total	1.233.491	100,00	1.000.000	100,00

Quadro 1 – Carga tributária Total em 2010 em comparação com o Impostômetro de 2011. Fontes: (1) Carga tributária total: Secretaria da Receita Federal do Brasil (2011); (2) Impostômetro: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT (2012)

O complexo fardo administrativo de cobrança desses tributos (impostos, taxas e contribuições) sobre a totalidade de transações que ocorrem diariamente em todo o território nacional pode resultar em cobrança de impostos indevidos pelas empresas vendedoras (fornecedoras), quer seja pela cobrança de impostos sobre itens isentos ou não sujeitos à tributação, quer por impostos cobrados acima do devido, em razão de erro.

Em um cenário preditivo, considerando-se, por exemplo, que apenas 1% dos tributos em 2010 fossem arrecadados indevidamente, causaria o pagamento de R\$12 bilhões em excesso em razão de erros cometidos pelas empresas fornecedoras de produtos e serviços.

Embora muitas empresas tenham controles e processos para gerir normalmente o pagamento de impostos, o vazamento em forma de impostos pagos erroneamente ainda ocorrem ou podem ocorrer.

Do ponto de vista de um vendedor em relação ao citado cenário, significativas e potenciais considerações práticas de negócios e de gestão surgem com respeito a vendas multi-jurisdicionais. A conformidade com exigências fiscais e auditorias pelas autoridades fiscais, federal, estaduais e municipais, muitas vezes podem resultar em multas, juros e outros custos não reembolsáveis por não recolher e pagar o montante apropriado do imposto devido.

1.2 - Objetivos

O objetivo deste artigo é contribuir para a formulação de uma estrutura para modelar contabilmente as formas de identificar os tributos indevidos, suas prováveis origens, e possíveis soluções que satisfaçam os requisitos de conformidade fiscal e provisões contábeis segundo as normas brasileiras de contabilidade. Admite-se, neste

artigo, que as empresas brasileiras precisam lidar basicamente com dois tipos comuns de problemas: um causado por impostos pagos em excesso por razões diversas, tais como: erro, desconhecimento, imperícia, falta de controle ou quaisquer outras razões; outro ligado ao abuso do poder de tributar, onde o legislador tem por objetivo maximizar a arrecadação de tributos e o contribuinte, o de minimizar. Esse conflito determina as principais consequências do relacionamento fisco-contribuinte, que não é objeto deste artigo, embora faça algumas referências ao mesmo.

1.2 - Metodologia

Esta pesquisa é descritiva que, segundo Kerlinger (1980), se caracteriza frequentemente como estudos que procuram determinar status, opiniões ou projeções futuras nas respostas obtidas. A sua valorização está baseada na premissa que os problemas podem ser resolvidos e as práticas podem ser melhoradas através de descrição e análise de observações objetivas e diretas. As técnicas utilizadas para a obtenção de informações, na presente pesquisa, foram os questionários, as entrevistas e as observações junto a um grupo de auditores de impostos e gestores tributários de empresas, em número de vinte, reunidos em um curso de especialização em gestão tributária, no período de março a setembro de 2011.

Dentro dessa perspectiva, utilizou-se a *Grounded Theory* (GT), ou Teoria Fundamentada nos Dados, com base em Strauss e Corbin (2008), para a construção de um *framework* como instrumento para tomada de decisões sobre o objeto da pesquisa. A GT conceitualmente permite analisar os dados no contexto em que os autores são participantes ativos, comprometidos com o processo de construção colaborativa com os pesquisados.

A principal preocupação da GT, segundo Bandeira-de-Mello e Cunha (2004), é a explicação de como grupos lidam com problemas em situações específicas, em que essa explicação é fornecida por meio de um conjunto de proposições em torno de uma categoria central, que representa um processo social relevante para os envolvidos.

O estudo procurou gerar uma teoria substantiva do processo, construída sobre a temática da Contabilidade Tributária: Teoria Substantiva dos Conflitos e Soluções nos Tributos Pagos Indevidamente. Essa construção implicou em mais do que apresentar um conjunto de resultados. Procurou oferecer explicações adicionais acerca do fenômeno estudado, em um contexto específico, o tributo pago indevidamente, possibilitando a explicação e mesmo a previsão de fatos e diretrizes para a ação.

Nesse sentido, Strauss & Corbin (2008) explicam que a teorização é o ato de construir, a partir dos dados, um esquema explanatório que integre sistematicamente vários conceitos por meio de declarações de relações. Uma teoria tem a capacidade de gerar entendimento e permitir aos usuários explicar e prever fatos, fornecendo, assim, diretrizes para a ação.

2 – Fundamentos do Estudo

As empresas, como contribuintes, objetivam identificar as possibilidades de aproveitamento imediato de créditos fiscais acrescido da correção monetária e juros, seja por lançamento em conta gráfica, ou por compensação judicial. Não raras vezes, até mesmo em decorrência da oscilação da Legislação Tributária Brasileira, as empresas acumulam créditos em suas escritas contábeis.

No processo de identificar créditos favoráveis ao contribuinte, as empresas procuram identificar meios para promover a recuperação de tributos que consiste na obtenção de reembolso de impostos, taxas e contribuições pagos pelo contribuinte, estabelecidos ilegalmente pelo Governo. Existem certos princípios constitucionais que o governo nem sempre observa, como por exemplo, o princípio da anualidade. Um tributo novo só pode entrar em vigor no ano seguinte ao da sua publicação, uma alíquota só

pode ser aumentada por lei e nunca por portaria, e assim por diante. Por esta razão, muitos tributos são estabelecidos ilegalmente pelo governo.

A legislação tributária brasileira é complexa e, via de regra, são os contadores que assessoram as empresas em matéria tributária. Ocorre, porém, que nem sempre as leis tributárias estão de acordo com a Constituição. Em consequência, tais conflitos provocam desequilíbrio, aos empresários e ao próprio Governo que acaba exigindo o recolhimento de tributos que não são devidos. A seguir são relacionados os principais tributos que, quando cobrados indevidamente, podem determinar os processos de recuperação legal desses tributos.

2.1 Tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB)

O contribuinte que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão, mesmo que de espécies diferentes (Lei 10.637/2002, artigo 49). A compensação pode ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados, conforme Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), da Receita Federal.

2.2 Repetição de Indébito

A repetição do indébito, segundo Rezende (2012), constitui-se na cobrança de valores pagos quando estes não eram devidos, portanto a ação de repetição de indébito é a medida processual na qual se pleiteia a devolução de quantia paga indevidamente.

A repetição de indébito pode ser ajuizada, de acordo com Crivelaro (2012) em caso de: a) cobrança de tributo indevido ou devido a maior (por erro de direito ou por erro de fato); b) erro na identificação do sujeito passivo; c) reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão denegatória. Assim, a ação de repetição de indébito é cabível para restituir os valores dos tributos pagos indevidamente, sendo o sujeito ativo da ação o contribuinte e o sujeito passivo da ação a fazenda pública.

O pedido deve constar a confirmação do pagamento indevido e exigir daquele que recebeu a devolução da importância paga. É classificada como uma ação de conhecimento de natureza condenatória.

2.3 Prazo de prescrição para compensação de valores recolhidos indevidamente

Morais (2011) em seu comentário sobre a definição do Supremo Tribunal Federal, quanto à recuperação de tributos pagos indevidamente nos últimos dez anos, lembra que a Primeira Seção re consolidou a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) acerca da cognominada tese dos cinco mais cinco para a definição do prazo prescricional das ações de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos a título de tributo sujeito a lançamento por homologação, desde que ajuizadas até 09 de junho de 2005 (EREsp n.º 327.043/DF, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 27/04/2005).

Portanto, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ), utilizando-se de suas atribuições constitucionais, impossibilitou as pretensões do Poder Executivo em desrespeitar direitos adquiridos pelos contribuintes. A decisão plenária do STF firma jurisprudência definitiva: o Plenário do STF manteve a decisão que garante 10 anos para pedir restituição de tributo sujeito a homologação, confirmando o entendimento expresso pelo Supremo Tribunal de Justiça no julgado acima referido.

O direito de ajuizar a ação de repetição de indébito extingue-se em 5 anos, contados da data da extinção do crédito tributário ou da data da decisão irreformável ou transitada em julgado em face de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão

condenatória. Quando o tributo estiver sujeito ao lançamento por homologação, o prazo prescricional e único será de 5 anos contados da data do pagamento indevido e não da data da homologação (Lei Complementar 118/2005).

2.4 Jurisprudência

Apresenta-se a seguir alguns casos de julgados do Supremo Tribunal Federal (STF) de tributos considerados inconstitucionais, relatados pelo Grupo Apolo (2012):

PIS Receita Bruta - Período: 1988 a 1995 (96 meses) STF julgou inconstitucional a cobrança do PIS sobre a receita bruta. Restou a incidência somente sobre o faturamento, excluindo-se os excessos, tais como receitas financeiras etc. Receita financeira média mensal de US\$ 100.000 – recupera US\$ 70.000;

PIS Repique - Período: 1988 a 1995 (96 meses) STF julgou inconstitucional a cobrança do PIS sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviço, restando a incidência de 5% sobre o imposto de renda (PIS Repique). Faturamento médio mensal de US\$ 100.000, com lucro real de 10% – recupera US\$ 85.000;

FINSOCIAL - Período: 1989 a 1992 (39 meses) STF julgou inconstitucional a majoração das alíquotas de 0,5 % para 2%, podendo o excesso ser recuperado. Faturamento médio mensal de US\$ 100.000, recupera US\$ 60.000;

INSS sobre Pró-Labore e Pagamento a Autônomos - Período: 1989 a 1995 (84 meses) STF julgou inconstitucional a cobrança de 20% sobre retiradas dos sócios e pagamento a autônomos. Pagamento médio de PRÓ-LABORE mensal de US\$ 10.000, recupera US\$ 150.000;

Salário Educação - Período: Maio de 1988 até Março de 1997 - STF julgou inconstitucional a alíquota DE 2,5 % inclusa na guia de recolhimento do INSS. Uma empresa com folha de pagamento mensal de US\$ 100.000, recupera US\$ 500.000;

Energia Elétrica - Período: 1986 a 1997 (130 meses) STF julgou inconstitucional a majoração da tarifa em 20%, ocorrida em março de 1996, cujos efeitos se refletem até hoje. Uma empresa com pagamento mensal de US\$ 100.000, recupera US\$ 1.300.000;

Empréstimo Compulsório Eletrobrás - (1964 A 1994) - Só para indústrias multas e juros capitalizados sobre parcelamentos de tributos: A Constituição Federal e legislação vigente proíbem a cumulatividade de multas e a capitalização de juros, inclusive nos parcelamentos de tributos. STJ entende que os parcelamentos não podem ser acrescidos de multa moratória de 20 ou 30% sobre o valor atrasado, pois a hipótese se equipara aquela de denúncia espontânea, prevista no artigo 138, do CTN. A recuperação desses excessos é, portanto, um direito do contribuinte;

Contribuição Social sobre o Lucro - STF julgou inconstitucional a CSSL de 1989, que, àquela época, foi paga por milhares de empresas;

SAT – Seguro por Acidente do Trabalho - STF julgou inconstitucional o aumento da alíquota de contribuição para o SAT, de 1% para 3%, determinada pelo INSS, através de Portaria, com efeitos desde novembro de 1991, para Entidades Públicas (Prefeituras, Estados, etc). O volume da recuperação deste tributo é dos maiores, tendo em vista o seu longo período de ilegalidade.

2.5 Definição de local para recolher o ISS

Apesar de a lei que rege o Imposto sobre Serviços (ISS) estipular o local de recolhimento do tributo, muitos contribuintes têm sido alvo de bitributação ao serem cobrados tanto pelo município da sede da empresa quanto pelo local onde a atividade foi realizada.

De acordo com uma pesquisa realizada pela consultoria FISCOsoft (2012), 51% das 424 empresas entrevistadas já pagaram o mesmo ISS em dois municípios diferentes

para evitar autuações e multas do Fisco. Além disso, 33% dos empreendimentos afirmaram já ter recolhido o ISS ao município da matriz e não no local da filial, onde a atividade foi efetivamente desenvolvida.

Na dúvida, o contribuinte recolhe o imposto duas vezes sobre o mesmo fato gerador com receio da fiscalização, mesmo sabendo que isso não seria legal, afirma a FISCOsoft (2012), responsável pelo levantamento realizado com os setores da indústria, comércio, serviços e instituições financeiras.

Em outros casos, o Judiciário é acionado para definir o município competente pelo recolhimento do tributo. Em uma decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) confirmou que o imposto deve ser pago no local do onde está localizada a empresa prestadora de serviço.

Em maio de 2011, o ministro Humberto Martins rejeitou um recurso do município de Juiz de Fora (MG) que pleiteava o pagamento do ISS devido por uma empresa que presta serviços de gerenciamento e consultoria odontológica. No processo, o ministro decidiu que o tributo deveria ser recolhido em Belo Horizonte, onde a atividade-fim era realizada. A filial da empresa no município de Juiz de Fora, no caso, era responsável apenas pela atividade-meio, não emitindo notas fiscais.

A decisão foi baseada em seis recursos julgados pela Corte nos últimos três anos e que seguiram o mesmo entendimento.

De acordo com a jurisprudência, houve uma mudança de postura recente do STJ ao analisar o assunto, o que pode justificar a confusão sobre o local de recolhimento do ISS. Com base no Decreto-lei nº 406, de 1968, o tribunal considerava que o município competente para cobrar o ISS seria aquele onde o serviço fosse efetivamente prestado, ainda que não o mesmo da sede da empresa prestadora de serviços.

Considerava-se como regra o local da prestação do serviços a sede do empresa. O decreto-lei já era claro. Mas a interpretação diversa do STJ gerava confusão. Com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 116, de 2003, que regulamenta o ISS ficou estabelecido que o tributo deve ser pago no endereço do estabelecimento ou do domicílio do prestador do serviço, mesmo que a sede ou filial da empresa esteja localizada em outro município. Mas há exceções. O setor da construção civil, por exemplo, deve recolher o tributo para o município onde a obra é realizada.

Atualmente existem 5.564 leis diferentes sobre o ISS, uma para cada município do país. Na avaliação da FISCOsoft (2012), a variedade de leis sobre o imposto gera confusão também quanto às alíquotas a serem recolhidas. Segundo a pesquisa, 47,1% das empresas já recolheram ISS com base no percentual máximo de 5%, por não saber qual a alíquota correta de sua atividade em determinado município.

2.6 - Incidência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ e Contribuição Soical sobre Lucro Líquido (CSLL) na recuperação de tributos pagos indevidamente ou a maior que o devido

O presente problema trata da incidência de IRPJ e CSLL na recuperação de tributos pagos indevidamente ou a maior que o devido. Segundo Chagas (2008), trata-se de questão controvertida envolvendo a possibilidade de que a Administração Fiscal Federal possa tributar os valores recuperados a título de créditos tributários recolhidos de forma indevida ou a maior que o devido. Ressalta-se, a princípio, a existência de poucas disposições legais a respeito do tema, sendo o art. 53 da Lei nº 9.430/96 a principal delas.

O artigo 53, da lei 9430/96, estabelece que os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no

qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

A restituição de tributos pagos indevidamente – gênero do qual são espécies a compensação e a própria restituição strictu sensu – traz consigo, conforme o disposto no artigo 156 do Código Tributário Nacional (CTN), a idéia de devolução de prestação pecuniária recolhida às margens da legalidade. Em outras palavras, a restituição tributária revela-se na prática como um instrumento de recuperação de ativos para as empresas.

Nesse sentido, não há como escapar da noção corrente de que, se o tributo não deveria ter sido recolhido aos cofres públicos, certamente tal quantia estaria incluída nas receitas da empresa, úteis para a compra de mercadorias, realização de investimentos em bens de capital, em aplicações financeiras ou mesmo para acúmulo em reservas de capital.

Assim, certamente, essa parte do capital que foi indevidamente revertida para o pagamento de tributos, em caso de permanência nos cofres da empresa, certamente integraria sua receita e, conseqüentemente, seu lucro líquido para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.

Portanto, quando da recuperação de tributos pagos indevidamente por meio de decisão judicial transitada em julgado ou administrativa final, tais entradas representam verdadeiro reajuste de lucro para as empresas e submetem-se ao pagamento do IRPJ e CSLL. Isto é decorrência natural do conceito de lucro real ou lucro líquido ajustado, pois se a despesa foi deduzida por competência, a receita decorrente da restituição do tributo deve ser normalmente tributada.

Esse é o sentido do disposto no Ato Declaratório Interpretativo nº 25/03 que, em seu art. 2º, para surpresa dos contribuintes, estabelece a não-incidência de PIS/COFINS sobre esses valores recuperados e, no art. 3º, determina a incidência das quatro exações (PIS/COFINS, IRPJ e CSLL) sobre os juros decorrentes do pagamento indevido, pois estes, considerados isoladamente, representam receita nova para a empresa:

O artigo 1º, da lei 9430/96, fixa que os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

O artigo 2º, da mesma lei. Afirma que não há incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente. Na mesma lei, o artigo 3º. Afirma que os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incidem o IRPJ, a CSLL, a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep.

Pelo regime de competência, o indébito passa a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído.

3 – Estudos que aplicaram a metodologia Grounded Theory (GT)

Segundo Parker e Roffey (1997, p. 212), apud Frezatti; Nascimento; Junqueira e Relvas (2011) os primeiros estudos com uso dessa metodologia foram desenvolvidos por Covaleski e Dirsmith (1983, 1986, 1988), cuja abordagem utilizada foi a de Glaser e Strauss (1967).

Gurd (2008, p. 122) apud Frezatti; Nascimento; Junqueira e Relvas (2011), utilizou a teoria fundamentada nos dados (grounded theory) em pesquisas contábeis e identificou 23 artigos de 1983, com a publicação do primeiro trabalho de Covaleski e

Dirsmith, até 2006. Recentemente, três artigos suportados por esse método foram publicados nos periódicos *Management Accounting Research* e *Accounting, Organizations and Society* (TILLMANN; GODDARD, 2008; AHRENS; MOLLONA, 2007; EFFERIN; HOPPER, 2007).

No Brasil, apud Frezatti; Nascimento; Junqueira e Relvas (2011), estudos qualitativos de natureza indutiva têm sido realizados na área de paradoxos organizacionais (VASCONCELOS; MASCARENHAS; VASCONCELOS, 2006), visão compartilhada na gestão estratégica de pequenas e médias empresas (LIMA, 2007), identidade no trabalho, mudanças e resistência organizacional (VASCONCELOS; VASCONCELOS, 2001), adaptação estratégica (BANDEIRA-DE-MELLO; CUNHA, 2007) e aprendizagem organizacional (RUAS, 2001).

3 – Discussão de Resultados

A pesquisa implicou na revisão da legislação tributária, dos julgados do STF e STJ, juntamente com as respostas e discussões levadas a efeito com um grupo de especialistas na área tributária empresarial. Procurou-se idealizar ou formular uma estrutura para modelar contabilmente as formas de identificar os tributos indevidos, suas prováveis origens, e possíveis soluções que satisfaçam os requisitos de conformidade fiscal e provisões contábeis segundo as normas brasileiras de contabilidade.

Teoria Substantiva

A pesquisa de campo, após elaborada as conceituações e contextualização do fenômeno e objeto de estudo, sob diferentes aspectos, conduziu a um processo de construção teórica que resultou em duas categorias-base e respectivas subcategorias:

1 – Padrão Contábil

- 1.1 Ativo Contingente (Contabilização pela Compradora)
- 1.2 Passivo Contingente (Contabilização pela Vendedora)

2 - Tecnologia (Data Analytics - DA)

- 2.1 Soluções por Data Analytics;
- 2.2 Construção de uma experiência;
- 2.3 Análise de Dados (Data Analytics);
- 2.4 Estágios relevantes na Data Mining (DM) e
- 2.5 Fatores para Implantação da DA.

As principais considerações finais evidenciam a relevância do estudo, ainda que as conclusões não sejam generalizáveis mas podem fornecer *insights* para a análise em diferentes organizações, bem como o fato de que uma teoria substantiva permanece aberta a novos esforços e aperfeiçoamentos, sendo apenas uma representação da realidade.

Essas categorias, considerando suas propriedades e conexões, representam os conceitos centrais do trabalho. A parte conceitual levantada teve por escopo verificar a aderência da proposta indutiva, obtida a partir dos dados empíricos, com a utilização da *grounded theory*, levando em conta alguns construtos disponíveis.

Categoria 1 - Padrão Contábil

Quando a empresa vendedora cobra impostos em excesso ao normal, o evento, se identificado e comunicado por qualquer das partes da transação, determina à Vendedora a necessidade de reconhecer tempestivamente a existência de um Passivo Contingente. A Compradora, a de reconhecer um Ativo Contingente. O assunto é fundamentado pelo Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Assim, reconhece-se nesta categoria duas subcategorias, como se evidencia a seguir.

1.1 Ativo Contingente(Contabilização pela Compradora)

A empresa compradora precisa reconhecer um ativo contingente. O CPC 25, em relação ao ativo contingente, afirma que os ativos contingentes surgem normalmente de evento não planejado ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de entrada de benefícios econômicos para a entidade.

Geralmente, os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode se tratar de resultado que nunca venha a ser realizado. Porém, quando a realização do ganho é praticamente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado. O ativo contingente deve ser divulgado quando for provável a entrada de benefícios econômicos.

Os ativos contingentes são avaliados periodicamente para garantir que os desenvolvimentos sejam apropriadamente refletidos nas demonstrações contábeis. Se for praticamente certo que ocorrerá uma entrada de benefícios econômicos, o ativo e o correspondente ganho são reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança de estimativa. Se a entrada de benefícios econômicos se tornar provável, a entidade divulga o ativo contingente.

Em muitas empresas, esta informação reside profundamente dentro de sistemas de informação que suportam diferentes compras, vendas, e as decisões relevantes à tributação de transações. Torna-se muito difícil reunir dados múltiplos conjuntos de criar uma visão consolidada das operações tributáveis

1.2 Passivo Contingente (Contabilização pela Vendedora)

A empresa vendedora (fornecedor) precisa reconhecer um passivo contingente. O CPC 25, em relação ao passivo contingente, estabelece que quando a entidade for conjunta e solidariamente responsável por obrigação, a parte da obrigação que se espera que as outras partes liquidem é tratada como passivo contingente.

A entidade reconhece a provisão para a parte da obrigação para a qual é provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos, exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita.

Os passivos contingentes podem desenvolver-se de maneira não inicialmente esperada. Por isso, são periodicamente avaliados para determinar se uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos se tornou provável.

Se for provável que uma saída de benefícios econômicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como passivo contingente, a provisão deve ser reconhecida nas demonstrações contábeis do período no qual ocorre a mudança na estimativa da probabilidade (exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita).

Categoria 2 – Tecnologia (Data Analytics – DA)

A categoria 2 compreende cinco sub-categorias: 1 Soluções por Data Analytics; 2 Construção de uma experiência; 3 Análise de Dados (Data Analytics); 4 Estágios relevantes na Data Mining (DM) e 5 Fatores para Implantação da DA. Apresenta-se a seguir a descrição de cada uma das citadas sub-categorias.

2.1 Análise de Dados (Data Analytics)

As soluções que podem ser satisfatórias encontram-se na tecnologia de softwares, como o Data Analytics e Data Mining, além de auditorias especializadas em tributos e aperfeiçoamento dos recursos humanos empregados na contabilidade tributária das organizações. Os tributos indevidos precisam ser reconhecidos contabilmente como ativos ou passivos contingentes, de acordo com as normas brasileiras de contabilidade.

A definição de data mining aceita por diversos pesquisadores de DM foi elaborada por Fayyad, Piatetsky-Shapiro, & Smyth (1996) como sendo: “Extração de

Conhecimento de Base de Dados é o processo de identificação de padrões válidos, novos, potencialmente úteis e compreensíveis embutidos nos dados”.

2.2 Construção de uma experiência

Um grande desafio na construção de um caso para recuperar pagamentos indevidos de impostos de transações envolve extrair e organizar a informação fiscal adequada a partir do grande volume de dados que a maioria das empresas recolhem e fazem sua manutenção.

Em muitas empresas, esta informação reside nos sistemas de informação que suportam diferentes compras, vendas, e as decisões relevantes à tributação de transações. Torna-se muito difícil reunir dados múltiplos e conjuntos e, assim, criar uma visão consolidada das operações tributáveis e não tributáveis, a fim de produzir informações significativas.

Além disso, a infra-estrutura de Tecnologia de Informação descentralizada que é comum em muitas organizações pode contribuir para quebras de processos e questões de integração de sistemas que podem causar vazamento, resultando em pagamentos indevidos de impostos.

As empresas investem quantias significativas de tempo para elaborar análises críticas de recuperação fiscal na identificação de pagamentos indevidos e preparar pedidos de reembolso apropriados. A complexidade deste processo é agravado pela necessidade de compilar e organizar a documentação a fim de apoiar as reivindicações com fatos relevantes e números.

O conceito de análise preditiva permite aos contribuintes lidar com este desafio de forma eficiente. Identificar padrões de imposto anteriores de recuperação de opiniões pode reduzir substancialmente o esforço necessário.

O processo de reconhecer os fornecedores, categorias de fornecedores, e tipos de compras que são propensas a pagamentos indevidos de impostos ajuda a efetivamente a diminuir a população sujeita à recuperação em potencial.

Indústria e jurisdição, isenções específicas, juntamente com as tendências em linhas relevantes de negócios, proporciona uma melhor visibilidade sobre a situação e a transação potencial do processo de recuperação fiscal. Isto pode ajudar os contribuintes a prever, com maior precisão, a ocorrência de pagamentos indevidos de impostos.

2.3 Análise de Dados (Data Analytics)

A Data Analytics (DA) ou Análise de Dados é a ciência da análise de dados brutos com a finalidade de tirar conclusões sobre essa informação. A DA possibilita às empresas e entidades tomar melhores decisões de negócios. Nas ciências permite verificar ou refutar os modelos existentes ou teorias. A DA distingue-se da Mineração de Dados (Data Mining) pelo escopo, propósito e foco da análise. A mineração de dados seleciona por meio de um grande conjunto de dados com auxílio de um software sofisticado para identificar padrões desconhecidos e estabelecer relações ocultas. Os dados de análise centram-se na inferência, o processo de derivar uma conclusão baseada apenas no que já é conhecido pelo pesquisador.

A DA aplica a tecnologia da informação (TI) para trabalhar com *terabytes* de dados transacionais na identificação de padrões e tendências que as organizações podem usar para entender melhor as informações sobre sua organização - do comportamento do cliente para os padrões de gastos, a métodos forenses utilizados para fraude, desperdício e abuso.

Essa tecnologia pode ser usada para ajudar uma organização a se tornar melhor informada e equipada a respeito dos detalhes de suas transações comerciais relevantes. A DA também permite às empresas redirecionar dados requisitados e abordar vários

critérios - por exemplo, a duplicação de pagamentos, pagamentos indevidos, e de impostos sobre operações que podem ter sido pagos em excesso.

Aplicando a DA para a revisão dos impostos sobre transações pagos em excesso expande a análise tradicional além de revisões manuais de um conjunto de dados de contas a pagar.

Por exemplo, considere uma situação onde os custos de projeto histórico de capital são capturados em sistemas diferentes e não necessariamente no sistema de contas a pagar.

Determinar se o imposto foi pago nessas compras ou posteriormente acumulado poderia ser muito difícil, senão impossível.

No entanto, a aplicação de uma ampla plataforma de DA para esse cenário poderia proporcionar visibilidade em todo o espectro da transação.

Este processo envolveria a produção de dados do sistema para projeto de trabalho, vinculando-se a faturas de origem, e ainda identificar as tendências e "soft links" para ser capaz de se conectar a faturas e legalidade do uso de provisão contábil de impostos.

O resultado final é a identificação adicional se os tributos foram provisionados sobre as mesmas transações.

2.4 Estágios relevantes na Data Mininig (DM)

Os tributos sobre as transações são executadas em nível operacional da empresa, de tal sorte a dificultar a determinação do valor do imposto apropriado para uma empresa de âmbito nacional. Essa determinação ou identificação envolvem uma grande massa de impostos, taxas e contribuições em um complexo de tipos de transações com características diferentes que afetam a tributação. Tal fato pode ainda contribuir para pagamentos a maior em potencial.

Os Fornecedores têm o ônus de recolher o montante adequado de imposto no ponto de venda, e podem, inadvertidamente, cobrar além do devido e deixar aos seus clientes a tarefa de tentar recuperar pagamentos indevidos relevantes.

Os métodos tradicionais têm envolvido a criação de uma metodologia de amostragem que os auditores fiscais estaduais aceitam, procurando por meio de arquivos de registros armazenados encontrar faturas antigas e assim documentar os pagamentos indevidos, porém ao preço de milhares de horas gastas para a construir o caso.

Esses esforços são, possivelmente, multiplicados por milhares de jurisdições federais, estaduais e municipais em todo o território nacional que impõem tributos sobre as transações. Assim, essa situação, sugere a busca de uma maneira mais eficaz para identificar e recuperar os tributos pagos indevidamente.

Na atualidade é possível afirmar-se que há meio de aplicação de técnicas, práticas e ferramentas de tecnologia para realizar análises de mineração de dados (data mining) e dados transacionais (data analytics), o processo de identificação e recuperação de impostos pagos erroneamente para os estados e municípios podem ser muito mais eficaz do que os métodos tradicionais. Além disso, o processo de recuperação pode ser aproveitado para melhorias dos sistemas e processos que podem reduzir a ocorrência de futuros pagamentos indevidos.

As empresas que tenham impostos de transação pagos em excesso podem alavancar técnicas avançadas de DA para:

- Identificar e buscar a recuperação dos pagamentos indevidos de impostos;
- Abordar o potencial para prever excessos de pagamentos em transações;
- Melhorar a visibilidade dos processos de impostos sobre transações e os impostos pagos aos fornecedores.

Os estágios relevantes na mineração de dados (data mining) para a recuperação fiscal incluem coleta de dados, validação de dados, análise de dados e resultados. A seguir, a sequência do processo de recuperação fiscal:

1 – Coleta de dados:

1.1 Coletar dados de transações internas através de formulários padrão de solicitação de dados;

1.2 Enriquecer os dados internos com alíquotas de imposto e outros dados externos;

1.3 Seguir as normas de privacidade de dados para proteger as informações de identificação pessoal.

2 – Validação de Dados:

2.1 Determinar a integridade dos conjuntos de dados;

2.2 Confirmar se os elementos adequados de dados estão incluídos;

2.3 Analisar a qualidade dos dados e a integridade dos conjuntos de dados.

3 – Análises de dados:

3.1 Começar com uma análise preliminar para identificar imposto de recuperação de potencial;

3.2 Examinar uma percentagem relativamente elevada de dados transacionais, e não apenas uma amostra;

3.3 Observar os padrões de pagamento pelos fornecedores, empregados e outras variáveis. Entende-se que o resultado é mais rápido que os tradicionais métodos de trabalho intensivo.

4 – Resultados:

4.1 Integrar as análises de dados ou método semelhante em processos e sistemas;

4.2 Criar perfis específicos para pagamentos indevidos de impostos históricos para alertar a gestão de pagamentos indevidos de impostos potenciais antes que eles possam voltar a ocorrerem em semelhantes transações futuras.

2.5 Fatores para Implantação da DA

Uma gestão contábil prudente exige que as empresas paguem o montante devido de impostos, incluindo impostos estaduais e municipais as operações, devido em relação às suas operações e atividades.

Apesar da complexidade administrativa e prática, as empresas não são obrigadas a pagar imposto sobre as compras, transações ou serviços que não são tributáveis ou que são isentos de tributos.

Assim, as responsabilidades corporativa e de gestão para os acionistas sugerem que pode ser apropriado, dependendo de fatos e circunstâncias relevantes, elaborar uma revisão de tributos sobre transações para endereçar a conformidade nessa área.

Com o emprego da DA para identificar e analisar os registros transacionais para pagamentos indevidos de impostos de transação, os acionistas da empresa podem ganhar a visibilidade necessária no complexo volume de dados transacionais para identificar o vazamento fiscal, procurar a recuperação de tributos pagos a maior, apropriadamente cumpra as obrigações fiscais e, potencialmente, reduzir os custos.

Fatores a serem considerados e processo a seguir ao implantar DA para revisão de impostos sobre transações:

a. Acesso e capacidade para analisar uma percentagem substancial de relevantes dados transacionais (não apenas uma amostra) em diferentes sistemas e locais;

b. Manutenção de privacidade de dados e padrões de segurança na manipulação de dados;

- c. Navegação de complexos desafios de extração de dados, com protocolos estabelecidos seguras de transferência de dados, a partir de uma variedade de sistemas e fontes - Oracle, SAP, JD Edwards, PeopleSoft e sistemas personalizados;
- d. Focalização da correta população de dados para aumento da recuperação de impostos e conformidade;
- e. Avaliação da acuracidade dos dados utilizados para análise;
- f. Consideração de dados suplementares de terceiros para a análise;
- g. Customização da DA para específicos cenários de negócios;
- h. Alavancagem da industria e jurisdições fiscais com conhecimento específico;
- i. Aplicação de tendências históricas para prever possíveis futuros pagamentos indevidos de impostos;

4 – Conclusão

Verificou-se que a teoria fundamentada nos dados (GT) tem por objetivo a geração de teorias substantivas. A teoria substantiva desenvolvida neste trabalho dá indícios mas não soluções definitivas sobre a construção de um quadro referencial (*framework*) para análise, identificação e reconhecimento contábil de tributos pagos indevidamente. processo de construção teórica que a pesquisa identificou duas categorias-base da teoria substantiva: 1 – Padrão Contábil: 1.1 Ativo Contingente (Contabilização pela Compradora); 1.2 Passivo Contingente (Contabilização pela Vendedora); 2 - Tecnologia (Data Analytics - DA): 2.1 Soluções por Data Analytics; 2.2 Construção de uma experiência; 2.3 Análise de Dados (Data Analytics); 2.4 Estágios relevantes na Data Mining (DM) e 2.5 Fatores para Implantação da DA.

A categoria Padrão Contábil identificou o pronunciamento técnico CPC 25, da Comissão de Procedimentos Contábeis Brasileira, que trata das provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Esse padrão permite identificar, mensurar e comunicar os eventos relativos aos tributos pagos indevidamente, em termos de suas qualificações em ativos e passivos, realizáveis ou contingente.

A categoria 2, tecnologia (Data Analytics) mostra, por meio de suas cinco subcategorias, a utilização de um software (DA) combinada com as soluções desenvolvidas na teoria substantiva.

A contribuição deste artigo foi o de trazer elementos para discussão do possível aumento do poder explicativo da teoria substantiva e agregar ao campo da Contabilidade Tributária a possibilidade de modelar um *framework* de análise de tributos pagos indevidamente.

Sugerem-se estudos futuros com aplicação da grounded theory em planejamentos tributários específicos nas diversas atividades empresariais e negócios.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz; et al. 1988. Quantidade de normas editadas no Brasil: 18 anos e Constituição Federal de 1988 IBPT. Disponível em: http://www.ibpt.com.br/estudos/estudos.viw.php?estudo_id=9a1158154dfa42caddbd0694a4e9bdc8, acesso em: 28/04/2011

AMARAL, Gilberto Luiz & OLENIKE, João Eloi - 2006. Carga tributária Brasileira (revisada). IBPT. Disponível em [http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/2006_-_C_T_B_\(REVISADA\).pdf](http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/2006_-_C_T_B_(REVISADA).pdf), acesso em: 20/04/2011.

BANDEIRA-DE-MELLO, R.; CUNHA, C. Grounded Theory. In: GODOI, C.; São Paulo: Ed. Saraiva, 2004.

BERTOLUCCI, A. V. Quanto custa pagar tributos. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2010, setembro 2011. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>.

Acesso em: 23/02/2012.

BRASIL RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.180/09. Aprova a NBC T 19.7 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. IAS 37 do IASB, aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes;

CERVO, Amado L. e BERVIAN, Pedro A. (1983) Metodologia Científica : para uso dos estudantes universitários. 3.ed. São Paulo : McGraw-Hill do Brasil.

CHAGAS, Matheus de Abreu (2008). Incidência de IRPJ e CSLL na recuperação de tributos pagos indevidamente ou a maior que o devido. Disponível em:

<http://jus.com.br/revista/texto/11468/incidencia-de-irpj-e-csll-na-recuperacao-de-tributos-pagos-indevidamente-ou-a-maior-que-o-devido> . Acesso em: 11/02/2012.

DATA ANALYTICS (DA). Disponível em:

<http://searchdatamanagement.techtarget.com/definition/data-analytics> . Acesso em:

20/02/2012.

CRIVELARO, Lucia. Processo Judicial Tributário. Disponível em:

http://www.faccamp.br/apoio/luciacrivelaro/apostila-processo_judicial_tributario.doc.

Acesso em: 28/02/2012.

FAYYAD, U., G. PIATETSKY-SHAPIRO, & P. SMYTH (1996). From data mining to knowledge discovery: an overview. Em *Advances in Knowledge Discovery & Data Mining*, pp. 1-34.

FISCOSOFT. Mais de 40% das empresas não acompanham mudanças na lei tributária. Disponível em: http://www.escopo.com.br/noticias_ler.php?codigo=2102 . Acesso em: 18/02/2012.

FREZATTI, Fábio; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel Junqueira; RELVAS, Tânia Regina Sordi. REVISTA O&S - Salvador, v.18 - n.58, p. 445-466 - Julho/Setembro – 2011. Processo Orçamentário: uma aplicação da análise substantiva com utilização da grounded theory. Disponível em: www.revistaoes.ufba.br. Acesso em: 24/02/2012.

GIAMBIAGI, Fabio. ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. Finanças Públicas, 4ª edição. Rio de Janeiro: ed. Campus, 2011.

GRUPO APOLO. Recuperação de tributos. Disponível em:

<http://www.grupoapolo.com.br/juridico/recuperacao-de-tributos>. Acesso em: 10/02/2012.

KERLINGER, Fred N. (1980) Metodologia da pesquisa em ciências sociais; um tratamento conceitual. São Paulo : EPU/EDUSP.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MORAIS, Roberto Rodrigues de. STF Define Recuperação de Tributos Pagos Indevidamente nos últimos 10 anos. Disponível em: <http://www.noticiasfiscais.com.br/2011/08/07/stf-define-recuperacao-de-tributos-pagos-indevidamente-nos-ultimos-10-anos>. Acesso em: 07/08/2011.

OLIVEIRA, L.M.; et AL. 2003. Manual de Contabilidade Tributária. 2^a ed. São Paulo: Atlas.

RALCONTABILIDADE. Definição de local para recolher o ISS ainda gera dúvida. Disponível em: <http://ralcontabilidade.com.br/Noticias.aspx?id=805>. Acesso em: 18/02/2012.

REZENDE, Luciano. Repetição de Indébito. Disponível em: http://www.abcapixaba.net/index_arquivos/direito7.htm. Acesso em: 28/02/2012.

SANDFORD, C.; Godwin, M.; Hardwick P. Administrative and Compliance CosTaxation. Bath: Fiscal Publications, 1989.

SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975. p. 92

STRAUS, A. & CORBIN, J. (2008). Basics of qualitative research (3rd Ed.). Los Angeles, CA: Sage.