

**COMPREENDENDO OS RISCOS OPERACIONAIS FISCAIS: UMA
ANÁLISE À LUZ DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA**

**UNDERSTANDING FISCAL OPERATIONAL RISKS: AN ANALYSIS
IN THE LIGHT OF THE CONTINGENCY THEORY**

Júlio César Ferreira

Mestre em Contabilidade UNIOESTE, Doutorando em Contabilidade (UNISINOS)
Professor da Universidade Estadual do Oeste do Paraná – Campus Foz do Iguaçu
E-mail: juliocesar300@hotmail.com

Marlla Oliveira Feitosa

Mestre em Administração Universidade - UnP. Doutoranda em Contabilidade (UNISINOS)
Professora da Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará - UNIFESSPA
E-mail: marllacontadora@gmail.com

José Antônio Cescon

Doutor em Ciências Contábeis – Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos)
Professor na Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste) - Campus Foz do Iguaçu
E-mail: cescon@cescon.adm.br

Vinicius Abílio Martins

Doutor em Contabilidade – Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
Professor na Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste) - Campus Foz do Iguaçu
E-mail: vinicius.martins@unioeste.br

Resumo

O risco fiscal, principalmente a partir do advento da inteligência fiscal por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), exerce impacto direto sobre o risco a que estão expostos os contribuintes. No ambiente corporativo, esse risco recai sobre as organizações contábeis. A Teoria da Contingência procura explicar os fatores de mudança nas organizações oriundos de condições externas ocasionadas por uma contingência qualquer, e ainda, a Teoria da Contingência busca definir e explicar o processo de mudança organizacional interno e externo das organizações e suas interdependências com os fatores ambientais, analisando e explicando os elementos que constituem sua causa e que dela decorrem. O presente ensaio teórico tem por objetivo apresentar e discutir os riscos fiscais a que se submetem as organizações contábeis, a partir dos seguintes constructos: risco operacional e risco fiscal, à luz da Teoria da Contingência, cotejando-os entre si. Promoveu-se um debate contemplando os estudos empíricos e teóricos publicados nos últimos cinco anos. Ao final, evidenciou-se que a grande parte das mudanças nos riscos inerentes às organizações contábeis, à luz dos conceitos discutidos neste ensaio podem ser atribuídas aos fatores explicados pelos constructos que foram examinados no presente estudo.

COMPREENDENDO OS RISCOS OPERACIONAIS FISCAIS: UMA ANÁLISE À LUZ DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

UNDERSTANDING FISCAL OPERATIONAL RISKS: AN ANALYSIS IN THE LIGHT OF THE CONTINGENCY THEORY

Palavras-chave: Risco Operacional. Risco Fiscal. Teoria da Contingência.

Abstract

Fiscal risk, mainly from the advent of fiscal intelligence through the Public Digital Bookkeeping System (SPED), has a direct impact on the risk to which taxpayers are exposed. In the corporate environment, this risk falls on accounting organizations. The contingency theory seeks to explain the factors of change in organizations arising from external conditions caused by any contingency, and yet, The Contingency Theory seeks to define and explain the internal and external organizational change process of organizations and their interdependencies with environmental factors, analyzing and explaining the elements that constitute its cause and that derive from it. This theoretical essay aims to present and discuss the fiscal risks to which accounting organizations are submitted, based on the following constructs: operational risk and fiscal risk, in the light of the contingency theory, comparing them with each other. A debate was promoted, contemplating the empirical and theoretical studies published in the last five years. In the end, it was evidenced that the great part of the changes in the risks inherent to the accounting organizations, in the light of the concepts discussed in this essay can be attributed to the factors explained by the constructs that were examined in the present study.

Keywords: Operational Risk. Fiscal risk. Contingency Theory.

Recebido: 07/05/2021 – Aprovado: 23/07/2021

1 INTRODUÇÃO

Para melhor compreensão dos riscos fiscais, seja no Brasil, seja no exterior, regride-se à lei norte-americana conhecida como Lei Sarbanes-Oxley, de 2002, que constitui um importante marco de mudança de paradigma no tocante aos riscos a que os profissionais contábeis assumem em sua atividade diária.

Desde o advento dessa lei, as organizações contábeis mudaram seu foco de o tradicional cumprimento das obrigações fiscais e planejamento para a “gestão do risco fiscal”, dada sua responsabilização perante atos praticados em seu nome pelas entidades.

No Brasil, com a entrada em vigor do Código Civil em 2002, o contador passou a assumir importantes responsabilidades sobre a informação fiscal empresarial prestada. No caso das organizações contábeis, seus profissionais recebem a carga do somatório do risco fiscal sofrido pelos seus clientes (contribuintes), o que pode gerar um grave conflito de capacidade

econômica, dada a disparidade entre o porte dessas entidades e a magnitude do risco sofrido, proporcional às operações (SHIGUNOV & SHIGUNOV, 2003).

O risco fiscal é preexistente em qualquer cenário tributário (NEUBIG; SANGHA, 2004, MULLIGAN; OATS, 2009). Com a implementação, pela administração tributária brasileira, do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), promoveu-se importante alteração no cenário tributário, dando novas diretrizes ao conceito de inteligência fiscal.

A inteligência fiscal trazida pelo SPED exerce um impacto considerável em muitos aspectos da entidade, e o risco fiscal existente no complexo cenário tributário brasileiro é sobremaneira agravado neste novo conceito (FARIA, FINATELLI, GERON & ROMERO, 2011).

A ocorrência de fatos externos às empresas, como a responsabilização tributária, dentre outros, também impactam seu resultado. Uma vez que afete (ou que tenha potencial de afetar) seu resultado, as companhias automaticamente passam a dedicar maior atenção à sua ocorrência, buscando controlar suas variáveis passíveis de controle, o que demanda informações sobre o fenômeno para permitir tal acompanhamento.

De acordo com (Faria, Finatelli, Geron & Romero, 2010), o risco tributário a que as entidades estão expostas, em especial após o SPED, constitui uma relevante contingência, que passou a demandar das organizações especial atenção na sua mitigação.

Nesse sentido, a Teoria da Contingência busca definir e explicar o processo de mudança organizacional interno e externo das organizações e suas interdependências com os fatores ambientais, analisando e explicando os elementos que constituem sua causa e que dela decorrem. De certa forma, essa teoria fornece argumentos que possibilitam uma melhor compreensão de fatores que levaram determinada organização reagir ao ambiente (BRANDT, 2010).

Observando esse cenário, o presente ensaio teórico tem por objetivo, apresentar e discutir os riscos fiscais a que se submetem as organizações contábeis, a partir da análise da Teoria da Contingência.

Considerando que o SPED, instrumento de inteligência fiscal que exerce maior vigilância e aumenta o risco das organizações no tocante à seara tributária, este ensaio teórico busca responder à seguinte questão: “qual a contribuição do SPED para possível agravamento do risco tributário que as organizações contábeis estão expostas no desenvolvimento de suas atividades?”

COMPREENDENDO OS RISCOS OPERACIONAIS FISCAIS: UMA ANÁLISE À LUZ DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

UNDERSTANDING FISCAL OPERATIONAL RISKS: AN ANALYSIS IN THE LIGHT OF THE CONTINGENCY THEORY

Este estudo reconhece nas organizações contábeis como principal beneficiário, pretendendo apontar e trazer o conhecimento sobre os riscos operacionais, a qual essas organizações são submetidas, buscando contribuir para auxiliar mitigação dos riscos.

A partir da literatura pesquisada não foram identificados trabalhos que tratam sobre o risco específico sofrido pelas organizações contábeis sob a égide da Teoria da Contingência, ou ainda sobre medidas de mitigação, uso prático ou propostas de ação, dessa forma o presente ensaio visa a contribuir com o preenchimento dessa lacuna, tratando do tema com abordagem específica no risco fiscal que afeta as organizações contábeis, conectando sob a ótica da Teoria da Contingência.

O ensaio está estruturado da seguinte forma: após a introdução, o capítulo 2 apresenta a revisão de literatura, contendo um levantamento das produções científicas sobre o tema, seguido por uma discussão no capítulo 3, que tem como propósito analisar o tema à luz da literatura encontrada e apontando possibilidades futuras de pesquisa. O capítulo 4 conclui a discussão, apontando as principais contribuições encontradas e indicando limitações do ensaio.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esse capítulo apresenta uma revisão de literatura sobre o tema do ensaio, complementada por breves quadros apresentando os trabalhos que contribuíram para o estado da arte de pesquisas envolvendo o campo.

2.1 Risco Operacional

Entende-se por riscos as situações futuras previsíveis, indesejadas ou desfavoráveis, que podem ser determinadas ou previstas com certa margem de segurança. Os riscos podem ser categorizados em quatro tipos: estratégicos, operacionais, econômicos ou gerais (ANDERSEN & SCHRODER, 2010).

Quanto aos tipos de risco que as empresas enfrentam, são encontrados na literatura classificações de tipos de riscos, sob os enfoques distintos, dado que um dos componentes do risco é a sua percepção. Entre esses enfoques, o que interessa para o desenvolvimento deste ensaio é o risco operacional.

Por vezes o conceito de risco operacional também é tratado e associado a eventos que abordam crises financeiras das organizações, cuja relação tem sido reconhecida em diversos

trabalhos (ANDERSEN, HÄGER, MABERG, NAESS & TUNGLAND, 2012; JONGH et al, 2013).

Os riscos operacionais podem ser de natureza interna ou de natureza externa. Entendem-se por riscos de natureza interna as deficiências nos controles internos decorrentes de falhas pessoais, tecnológicas ou de processos; e, de natureza externa, os riscos associados a eventos não controláveis pelos gestores, entretanto, que podem ser gerenciáveis (CROUHY, GALAI, & MARK, 2001).

Segundo Vanca e Cocurullo (2002), os Riscos operacionais estão associados com a capacidade da organização em gerir os seus processos, considerando os aspectos de controle que são fundamentais para atingir os objetivos estratégicos da organização. O foco é integridade e consistência dos processos, passando por aspectos financeiros e de tecnologia da informação, de conformidade, entre outros.

Existem algumas considerações sobre o risco operacional, das quais presume sua definição mais razoável aquela que o trata como o potencial de flutuações adversas no demonstrativo de resultados ou no fluxo de caixa de uma empresa, devido a efeitos atribuíveis a clientes, controles inadequadamente definidos e eventos incontroláveis (MARSHALL, 2002).

Para mitigação dos riscos operacionais, segundo a Deloitte (2003), é fundamental que a organização adote uma prática de controle interno baseada em um modelo reconhecido internacionalmente. O modelo adotado pela maioria das empresas é aquele estabelecido pelo COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, baseado em eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros, cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis, estabelecendo-se a partir de cinco componentes: monitoramento, informação e comunicação, atividade de controle, avaliação de riscos e ambiente de controle.

Nas organizações contábeis podem ocorrer riscos operacionais por erros ou fraudes nos registros das informações financeiras (ALVES & MATIAS, 2014). Corroborando com tais afirmações apresenta-se, na tabela 1, um resumo das causas e condições relacionadas aos riscos operacionais.

Tabela1 - Fator, causas e condições dos riscos operacionais

FATOR	CAUSAS	CONDIÇÕES
Humano	Falha humana	Esquecimento, descuido, negligência e falta de atenção, motivação, habilidade ou conhecimento (REASON, 2016).
Técnico	O humano e a falha de sistema	Falta de habilidade técnica para lidar e testar as tecnologias empregadas (REASON, 2016).

COMPREENDENDO OS RISCOS OPERACIONAIS FISCAIS: UMA ANÁLISE À LUZ DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

UNDERSTANDING FISCAL OPERATIONAL RISKS: AN ANALYSIS IN THE LIGHT OF THE CONTINGENCY THEORY

Organização	Falha de processo	Processos inadequados, conflitos de interesses e falta de investimentos em capacitações (REASON, 2016).
Tecnológico	Falha de sistema	Falta de inovação tecnológica, emprego de tecnologias ultrapassadas ou que não tem suporte adequado e apropriado (LALLY, 2002).

Fonte: Adaptado (MEDEIROS & PINTO, 2009).

Pode-se afirmar que a falta de controle, a complexidade operacional, a falta de flexibilidade e o pouco tempo para executar e corrigir as atividades, bem como compreensão limitada dos processos e falta de mecanismos de controle e segurança, também podem ser condições que causam riscos operacionais (MEDEIROS & PINTO, 2009).

Notadamente é amplo o universo de trabalhos que tratam do risco operacional, principalmente após a Lei Sarbanes-Oxley. O risco fiscal, ou tributário, que é considerado um dos tipos de risco operacional, será abordado na sessão seguinte. Para este ensaio será adotado o termo risco fiscal.

2.2 Risco Fiscal

Pode-se compreender por risco fiscal como sendo um risco puro, ou seja, aquele no qual só existe a chance de perda (VAUGHAN & VAUGHAN, 2007). O risco fiscal como componente do risco operacional se refere à possibilidade de perda ocasionada pelo não cumprimento das normas, não por sonegação, mas sim por interpretação indevida da legislação tributária, provenientes de processos jurídicos decorrentes de controvérsia fiscal, ou mesmo por erros ou falhas de sistemas e controles, o que pode ser considerado aceitável em um cenário complexo (MARSHALL, 2002, p. 431; NEUBIG & SANGHA, 2004).

A atual relevância e importância da gestão do risco fiscal são demonstradas pelo número de iniciativas atuais que ocorrem em todo o mundo, partindo de autoridades fiscais e comerciais. As organizações começaram a abordar o risco fiscal como um elemento discreto do gerenciamento de risco. Em junho de 2003, o *Australian Taxation Office* (ATO) emitiu o *Large Business and Tax Compliance* para lançar uma campanha com objetivo de elevar a governança fiscal à diretoria. Desde então, a ATO ampliou sua iniciativa original examinando os procedimentos de gerenciamento de risco fiscal das empresas como parte de seu processo de auditoria e análise de riscos e publicou a versão de 2006 do *Large Business and Tax Compliance*, que aborda sistematicamente os conceitos de risco tributário (WUNDER, 2009).

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

No Brasil, a inteligência fiscal fica à cargo do SPED. Esse sistema consiste em um abrangente encadeamento de informações que interliga contribuintes e administração tributária em seus vários subsistemas e em todas as esferas administrativas. Isso ocorre com objetivo de monitorar o cumprimento das obrigações principais e acessórias, fiscalização e cruzamento de informações fiscais. O sistema apresenta abrangência cada vez maior, englobando gradualmente contribuintes e atividades, em um plano de longo prazo (GRECCO, GRECCO & ANTUNES, 2016).

Segundo Lima, Galeale, Arima e Cortês (2016), o Decreto nº 6.022 instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital, objetivando a modernização do cumprimento das obrigações acessórias, com a certificação digital de documentos eletrônicos. O SPED é um ambiente virtual, a partir do qual os contribuintes apresentam suas diversas obrigações acessórias, às administrações públicas. A mudança representou para os contribuintes, a necessidade de reestruturação de como emitir documento fiscal. Antes desta Lei os contribuintes solicitavam ao administrador público ‘licença para impressão de documentos fiscais’, em gráfica autorizada, os blocos de documentos fiscais.

A implantação do SPED teve também uma série de benefícios, abrangendo aspectos econômicos e ambientais, entre outros, como: redução de custos de emissão e armazenamento de documentos em papel; menor derrubada de árvores com a eliminação do papel; redução da ocorrência de fraudes e erros; maior rapidez no acesso às informações; informações mais qualificadas; redução do ‘custo Brasil’, entre outros aspectos, conforme CAMPOS (2012, p.55).

Em razão da abrangência e complexidade do sistema tributário e do volume de obrigações acessórias a serem cumpridas, as empresas dispõem recursos consideráveis para atender às suas exigências, os quais são definidos como custos de conformidade tributária, acarretando risco fiscal (MIYOSHI & NAKAO, 2012).

O risco fiscal a partir dos custos de conformidade tributária representam todos aqueles custos incorridos por contribuintes, ou terceiros, em satisfazer todos os requisitos e obrigações impostas por um sistema tributário (SANDFORD; GODWIN & HARDWICK, 1989). A preocupação com a mitigação destes riscos pode ser evidenciada na tabela, que apresenta os estudos empíricos que abordam o tema.

Tabela 2 – Trabalhos relacionados com custos de conformidade tributária

COMPREENDENDO OS RISCOS OPERACIONAIS FISCAIS: UMA ANÁLISE À LUZ DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

UNDERSTANDING FISCAL OPERATIONAL RISKS: AN ANALYSIS IN THE LIGHT OF THE CONTINGENCY THEORY

AUTORES	RESUMOS DOS TRABALHOS
Slemrod e Blumenthal (1996)	Conduziram estudos com aproximadamente 1.300 grandes empresas americanas em 1992 e detectaram que os maiores custos atribuídos a questões tributárias estaduais são consequência da não uniformidade dos sistemas tributários estaduais, e que a reforma tributária levada a efeito em 1986 aumentou os custos de conformidade.
Kaplow (1996)	O governo possui à sua disposição diversas ferramentas para a conformidade: declarações de informações econômico-fiscais, auditoria, penalidades; complexos sistemas tributários impõem altos custos de conformidade.
Bertolucci e Nascimento (2006)	Pesquisa de custos de conformidade tributária realizada em companhias de capital aberto. Na média, tais custos representaram 0,32% do faturamento anual. Constatou-se a forte regressividade dos custos, e que os recursos internos representam aproximadamente 80%; as atividades de controladoria, jurídico e informática representam 33,8% do custo total.
Slemrod e Venkatesh (2002)	Conduziram estudos de conformidade tributária em média e grandes empresas, cujo relatório foi apresentado ao <i>IRS LMSB Division</i> . Os resultados foram a regressividade dos custos em relação ao tamanho da empresa. A comparação foi realizada em função do valor dos ativos, e não do faturamento auferido.
Evans e Tran-Nam (2002)	Pesquisa realizada na Austrália constatou que, para as grandes empresas, o maior componente dos custos serão os custos internos, pois deverá haver dispêndio em relação a cursos de treinamento, o maior tempo despendido pelo pessoal para a preparação das declarações e a ocorrência de possíveis incidentes até familiarizarem-se com a nova metodologia; para as pequenas e médias empresas, o maior componente dos custos será da contratação de consultores externos com o conhecimento desta nova metodologia.
Kopezuk (2006)	A complexidade de uma legislação tributária aumenta a probabilidade da ocorrência de erros no cálculo dos tributos e, conseqüentemente, os custos da tributação.
Das-Gupta (2006)	Levantamento realizado na Índia, relativamente ao biênio 2000-2001, em relação ao imposto de renda, constatou-se que: o custo de conformidade tributária é da ordem de 0,21% das receitas; 70% das empresas pesquisadas utilizam-se de consultor tributário externo devido à complexidade do sistema tributário e da alta frequência de sua alteração.

Fonte: Adaptado (MIYOSHI & NAKAO, 2012)

Diante do panorama apresentado pelos estudos, é reportado pela literatura que o fenômeno tributário expõe às entidades a diversos riscos. Fatores como ambiente social e empresarial constituem fatores indutores de processos de mudança dessas organizações, mudanças estas que geram custos para sua implantação. Com isso, as organizações contábeis são induzidas a implementar processos profundos de mudanças na sua forma de atuação, no seu modelo de gestão de negócios, nos seus instrumentos gerenciais e, portanto, na contabilidade,

impulsionadas pela premente necessidade de ajustar seu *business* ao risco que o ambiente tributário lhe impõe. Nesse contexto, a abordagem da Teoria da Contingência surge sob forte influência (BRANDT, 2010), eis que o risco tributário constitui uma grande contingência dessas organizações, que devem lidar com ela, de modo a evitar a ocorrência de custos com autuações fiscais, e todos os demais consectários deles decorrentes.

Nesse sentido, na próxima sessão serão discutidos os principais conceitos relativos à Teoria da Contingência, com vistas dar apoio e elucidar a compreensão dos fatores proeminentes ao risco fiscal que são submetidas as organizações contábeis.

2.3 Teoria da Contingência

No final da década de 1950 e no início da década de 1960, a Teoria da Contingência surgiu contrariando algumas teorias universalistas, que preconizavam uma forma única de organizar uma empresa, que podia ser aplicada universalmente (Donaldson, 2001). Para a Teoria da Contingência, nada é absoluto e imutável, principalmente pelo fato de as organizações estarem vulneráveis a inúmeros fatores capazes de impulsionar mudanças no comportamento organizacional (GORLA & LAVARDA, 2012).

A Teoria da Contingência está alicerçada em alguns princípios norteadores, que subsidiam sua visão organizacional. Seu surgimento deu-se em virtude da reflexão sobre fatores contingenciais, que são direcionadores da tomada de decisão em certas situações, sendo seus pensadores influenciados por fundamentos de teorias anteriores, principalmente a teoria sistêmica (ESPEJO, 2009).

A consolidação e o desenvolvimento da Teoria da Contingência, só foi possível devido às contribuições de vários outros estudiosos, conforme demonstra a tabela 3.

Tabela 3 Autores e contribuições para o desenvolvimento da Teoria da Contingência

AUTORES	CONTRIBUIÇÃO
Burn e Stalker (1961)	Segregaram o sistema de gestão em dois: mecanicista e orgânico. No mecanicista, as condições ambientais são estáveis, as relações são verticalizadas e hierarquizadas, o oposto do orgânico onde a segregação de função e a formalidade são menores, assim como a interação é vertical e horizontal.
Chandler Jr (1962)	A estrutura de uma organização é guiada pelas decisões estratégicas. As mudanças ambientais são um dos principais fatores para a escolha de uma estrutura apropriada.
Lawrence e Lorsch (1967)	Destacam a diferenciação e a integração. A diferenciação relaciona-se com as orientações emocionais e cognitivas dos gestores e entre os gestores. Já a integração diz respeito ao grau de coordenação e cooperação entre diferentes departamentos interdependentes. Adotam o termo Teoria Contingencial.

COMPREENDENDO OS RISCOS OPERACIONAIS FISCAIS: UMA ANÁLISE À LUZ DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

UNDERSTANDING FISCAL OPERATIONAL RISKS: AN ANALYSIS IN THE LIGHT OF THE CONTINGENCY THEORY

Perrow (1967)	Organização complexa é conceituada em termo de suas tecnologias. A estrutura das tarefas varia de acordo com a tecnologia utilizada que é classificada em rotineira e não rotineira.
Thompson (1967)	Fundamentado na noção de sistemas abertos, focaliza a relação da empresa com seu ambiente. Impacto da tecnologia na organização.
Khandwalla (1972)	A sofisticação do Sistema de Controle Gerencial é influenciada pelo ambiente.
Miles e Snow (1978)	Classificaram as organizações em quatro tipos estratégicos, de acordo com a velocidade que mudam seus produtos, processos e domínio do mercado, a saber: <i>defenders, analyzers, prospectors, and reactors</i> .
Waterhouse e Tiessen (1978)	A natureza do controle organizacional é dependente do tipo de estrutura organizacional que, por sua vez, depende de tecnologia e do meio ambiente. A implicação é que o Sistema de Contabilidade Gerencial terá de atender as especificações das unidades organizacionais.

Fonte: Adaptado (MARQUES, SOUZA & SILVA, 2015).

Portanto, a ênfase desta teoria é estudar como determinada contingência, por exemplo, a tecnologia ou o ambiente, afetam o funcionamento e o desenvolvimento da organização (MOLINARI, & GUERREIRO, 2004; MORÁS, MARASSI, GUSE, DA ROSA, & SOARES, 2015), inclusive sua formalização, especialização, diferenciação e burocratização (COVALESKI, DIRSMITH, & SAMUEL, 1996).

O escopo da Teoria da Contingência é encontrar a combinação entre o desenvolvimento dos sistemas das organizações e das contingências específicas. Tal combinação é capaz de auxiliar o gestor a atingir os objetivos da empresa e os melhores resultados dentro dos cenários possíveis (HALDMA & LAATS, 2002). Portanto, não existe uma estratégia administrativa geral, aplicável em todas as organizações e em todas as circunstâncias, pois os sistemas contábeis são desenvolvidos com base em uma combinação de fatores externos e características internas das empresas (MOLINARI & GUERREIRO, 2004).

Para a Teoria da Contingência não existe uma única maneira de se organizar uma entidade (DONALDSON, 2001; FAGUNDES, PETRI, LAVARDA, RODRIGUES, LAVARDA & SOLLER, 2010). Assim, torna-se importante as empresas estarem sistematicamente ajustadas às condições na qual estão inseridas (DONALDSON, 2001).

Entende-se por condições, os fatores contingências que influenciam a estrutura da organização, que podem ser internos ou externos (MARQUES, SOUZA, & SILVA, 2015). Os

fatores internos podem ser controláveis pelos gestores, enquanto os externos não podem ser controlados.

Sucintamente, a Teoria da Contingência enuncia que a empresa precisa estar apta a promover alterações em sua estrutura organizacional para se adaptar as condições até então inexistentes. O atual panorama do risco fiscal constitui, portanto, uma contingência, visto que o surgimento do SPED demandou importantes mudanças nas empresas, de forma a mitigar riscos e evitar prejuízos de ordem tributária. Neste sentido, qual a contribuição da Teoria da Contingência para a melhor compreensão deste fenômeno? É o que a seção seguinte se propõe a discutir.

3 PERSPECTIVA DOS CONCEITOS DE RISCO OPERACIONAL E RISCO FISCAL À LUZ DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

As organizações contábeis, quando analisadas sob a luz da Teoria da Contingência, são percebidas como um sistema desenvolvido para atender às contingências específicas, vivenciadas pelas organizações a partir de seu estágio evolutivo e do contexto ambiental em que estão inseridas. Nesse sentido, para teoria a contingencial, como não há uma maneira única de gestão, conseqüentemente não há uma única estrutura contábil. Desse modo, deduz-se que as mudanças no processo operacional das organizações contábeis, face ao risco fiscal, quando requeridas pelas organizações, o são em razão de fatores contingenciais que, por sua vez, ao serem ajustados, geram novas contingências (ZANIEVICZ, SCARPIN, ROCHA & DI DOMENICO, 2014).

Nesse sentido, Mulligan e Oats (2009) afirmam que a necessidade da gestão de risco fiscal decorre, em parte, da existência de uma legislação fiscal que gera dúvida interpretação. A insegurança jurídica gera risco a ser avaliado, mensurado e gerenciado, o que leva a atitudes de agressividade ou de conservadorismo perante as regras fiscais. Essa afirmação leva em consideração dois componentes principais do risco, que são a incerteza e a percepção que os indivíduos têm do cenário.

Esse risco fica evidente quando se fala em planejamento tributário, que pode resultar em diminuição de despesas e custos dos produtos, portanto, se torna prática importante na busca da vantagem competitiva. Porém, a administração tributária não enxerga positivamente o planejamento tributário, uma vez que tem nas empresas sua maior fonte de arrecadação de impostos. Quando uma empresa ganha com o planejamento, ela reduz o fluxo de recursos para o governo. O Fisco, no intuito de aumentar a arrecadação e perseguir as empresas que abusam da prática do planejamento, intensifica as exigências e o monitoramento das atividades em que

COMPREENDENDO OS RISCOS OPERACIONAIS FISCAIS: UMA ANÁLISE À LUZ DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

UNDERSTANDING FISCAL OPERATIONAL RISKS: AN ANALYSIS IN THE LIGHT OF THE CONTINGENCY THEORY

se identificam maiores margens de manobra fiscal. O resultado desse conflito de interesses é o aumento significativo do risco fiscal para todos os contribuintes. As regras fiscais podem não ser totalmente claras e a busca da solução pode exigir julgamento, e conseqüente divergência de entendimento, gerando assim o risco (GONÇALVES PEREIRA, 2009).

No entanto, se por um lado a legislação é dúbia e comporta, no mínimo, duplas interpretações no complexo ambiente tributário brasileiro, por outro o fisco mantém, historicamente, uma postura rígida de interpretação da norma tributária, no mais das vezes, pró-Estado. Ora, é (ou deveria ser) cediço no Direito brasileiro que, *in dubio*, pró-contribuinte. Se a legislação tributária comporta múltiplos entendimentos, fato inclusive reconhecido nos tribunais em diversas espécies de ações, por qual razão a Administração Tributária não comporta relaxamento na interpretação da norma tributária em favor do contribuinte? Esse fato notadamente expõe o sujeito passivo da relação tributária a extensos riscos fiscais, dado que, no mais das vezes, qualquer interpretação que realize, por mais simples que seja, pode contrapor o entendimento do fisco, gerando exposição excessiva ao risco fiscal, a fiscalizações, autuações e sanções decorrentes do fator tributário.

Considerando o ambiente de forte regulação e amplo monitoramento exercido pela administração tributária, é de se esperar que o contribuinte brasileiro adote uma postura conservadora em relação ao risco fiscal. Uma pesquisa global, feita pela Ernest & Young com 474 executivos em 14 países, aponta que os brasileiros são os que, de fato, têm maior aversão a esse risco (GRECCO, GRECCO & ANTUNES, 2016).

Na esfera corporativa, o risco fiscal, é absorvido no ofício do assessor tributário, o *tax advisor*, que é o profissional responsável por atividades relacionadas ao atendimento do Fisco, seja ele funcionário da entidade ou de um terceiro (*outsourcing*). No Brasil, a profissão de contador é a que mais se aproxima dessa função fiscal, tanto pelo conjunto de suas prerrogativas profissionais, estabelecidas na regulamentação da classe, quanto pelos usos e costumes (CARDOSO, RICCIO & ALBUQUERQUE, 2009).

Com a implantação e o funcionamento do SPED, a teia fiscalizatória do Estado ganhou força e foi fortemente ampliada. Considerando o cenário tributário brasileiro, composto por legislações fiscais dúbias, mas uma aplicação engessada da norma pelas autoridades

fazendárias, existe o cenário perfeito para a exposição excessiva das entidades contábeis ao risco fiscal, que constitui uma importante contingência a ser sanada pelas organizações.

Como reagir a essa contingência? Nesse ponto, a literatura não é clara, mas dá algumas pistas. Conforme Eichfelder et al. (2012), o investimento em capacitação, a contratação de assessores jurídico-tributários, auditores e consultores fiscais parece ser um caminho sem volta para um melhor gerenciamento de riscos fiscais pelas organizações. No entanto, tudo isso gera custos, necessários para combater uma nova contingência advinda com o SPED. Ou seja, ao sanar uma contingência, novas são geradas, em um processo sem fim.

Portanto, o impacto do SPED para a profissão contábil é, ainda, incalculável. Das inúmeras maneiras de lidar com esta contingência, a capacitação é, talvez, a mais imediata. Profissionais que não se atualizam serão, muito provavelmente, excluídos da atividade por inaptidão (RUSCHEL, FREZZA & UTZIG, 2011).

4. CONCLUSÃO

Este ensaio teórico buscou apresentar e discutir os riscos fiscais a que se submetem as organizações contábeis, tendo enfoque no risco que as organizações contábeis acumulam por sua responsabilidade legal, diante do risco fiscal preexistente, face ao avanço da inteligência fiscal.

De forma geral, a discussão evidenciou que Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, foi o grande responsável por ampliar o conceito de inteligência fiscal no Brasil, trazendo profunda revolução no gerenciamento das informações fiscais e uma gama de novas obrigações, o que potencializa o risco sofrido pelos contribuintes. A atribuição da corresponsabilidade do contador imputada pelo Código Civil de 2002, conjuntamente com as práticas contratuais e outros dispositivos legais, faz com que as organizações contábeis acumulem parte considerável dos crescentes riscos fiscais.

Diante desta nova contingência, visando supri-la, muito provavelmente outros custos serão gerados nas organizações, como assessorias, consultorias e, em especial, gastos com capacitação.

Desta forma, e respondendo ao problema da pesquisa, o SPED constitui, no Brasil, um importante elemento de agravamento do risco fiscal a que estão sujeitas as organizações contábeis, visto que, dada sua corresponsabilidade com os devedores principais, estão igualmente suscetíveis de responderem por danos fiscais causados por seus clientes no bojo da informação contábil tributária prestada ao fisco, seja nos casos culposos, seja nos casos dolosos.

COMPREENDENDO OS RISCOS OPERACIONAIS FISCAIS: UMA ANÁLISE À LUZ DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

UNDERSTANDING FISCAL OPERATIONAL RISKS: AN ANALYSIS IN THE LIGHT OF THE CONTINGENCY THEORY

Para mitigar estes riscos, novos custos serão demandados, o que pode resultar em um processo sem fim de contenção de contingências. Entender o risco fiscal como uma contingência e propor que as organizações contábeis dediquem esforços e recursos para mitigá-lo é um primeiro passo essencial para lidar com a questão.

À luz da Teoria da Contingência, um fator de risco não é tratado de maneira uniforme em todas as entidades. Portanto, entender a extensão a que o risco fiscal expõe a organização contábil também é importante no enfrentamento da questão. Cada organização, dependendo do seu porte, da sua estrutura, da sua cultura, dos tipos de clientes que atendem, do quão suscetíveis são seus clientes ao risco tributário, dentre outros fatores, adotará uma ou outra estratégia no enfrentamento deste importante risco fiscal que o SPED gerou. No entanto, o que é certo é que o SPED constitui, de fato, uma importante contingência, que merece a devida atenção das organizações contábeis, sob pena de gerar consequências nocivas às organizações, como multas, autuações e sanções de natureza tributária.

Como sugestão de futuras pesquisas ligadas ao tema, sugere-se a realização de estudo visando identificar, no Brasil e em outros países, de forma comparativa, qual o apetite ao risco a que estão sujeitos, por meio da análise das proxies de agressividade tributária.

Ainda, em âmbito nacional, poder-se-ia analisar se a agressividade tributária das empresas brasileiras se modificou no período pré-pós implantação do SPED. Tais pesquisas poderiam reportar resultados interessantíssimos, que certamente agregariam à discussão realizada neste ensaio.

5. REFERÊNCIAS

- Andersen, L. B., Häger, D., Maberg, S., Naess, M. B., & Tunglund, M. (2012). The financial crisis in an operational risk management context. review of causes and influencing factors. *Reliability Engineering & System Safety*, 105, 3-12.
- Andersen, T. J., & Schroder, P. W. (2010). *Strategic risk management practice: how to deal effectively with major corporate exposures*. United Kingdom: Cambridge University Press.
- Bertolucci, A. V., & Nascimento, D. T. D. (2006). The cost of federal taxation. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17(SPE), 36-50.
- Brandt, V. A. (2010). A contabilidade gerencial e sua relação com a teoria institucional e da Teoria da Contingência. *Ciências sociais em perspectiva*, 9(17).
- Campos, S. J. B. Competências Necessárias à Implementação Eficaz do SPED – Percepção dos Operadores da Contabilidade no RN. Dissertação de Mestrado Programa MultiInstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Natal, RN 2012.
- Cardoso, R. L., Riccio, E. L., & Albuquerque, L. D. (2009). Competências do contador: um estudo sobre a existência de uma estrutura de interdependência. *RAUSP [online]*, 44(4), 365-379.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Samuel, S. (1996). Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8(1).
- Crouhy, M.; Galai, D.; & Mark, R. (2001). *Risk Management*. New York: McGrawHill.
- Das-Gupta, A. (2006). Income Tax Compliance Cost of Corporations in India, 2000–01. *Vikalpa*, 31(4), 9-30.
- Deloitte. Lei Sarbanes-Oxley – Guia para melhorar a Governança Corporativa através de eficazes controles internos. São Paulo, 2003.
- Donaldson, L. (2001). Teoria da Contingência estrutural. In Clegg, S.; Hardy, C.; Nord, W. (Orgs.). *Handbook de estudos organizacionais: modelos de análises e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, 58-76.
- Eichfelder, S., Hechtner, F., Massarrat, N., & Sielaff, C. (2012). The demand for tax preparation services: evidence from German non-business taxpayers/Die Nachfrage nach Steuerberatungsleistungen: evidenz für deutsche nichtunternehmerische Steuerpflichtige. *Die Betriebswirtschaft*, 72(6), 525.
- Espejo, M. M. D. S. B. (2009). Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa: a contribuição de abordagens organizacionais. *Revista Contabilidade e Organizações*, 3(5), 25-43.

COMPREENENDO OS RISCOS OPERACIONAIS FISCAIS: UMA ANÁLISE À LUZ DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

UNDERSTANDING FISCAL OPERATIONAL RISKS: AN ANALYSIS IN THE LIGHT OF THE CONTINGENCY THEORY

- Evans, C., Tran-Nam, B., & Jordan, B. (2002). Assessing the potential compliance costs/benefits of the tax value method. In *Australian Tax Forum* (Vol. 17, No. 1, pp. 33-58).
- Faria, A. C., Finatelli, J. R., Geron, C. M. S., & Do Carmo Romeiro, M. (2011). SPED–Sistema Público de Escrituração Digital: percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 5(2), 44-67.
- Gonçalves Pereira, C. A. (2009). Parágrafo único do artigo 116 do CTN e a norma antielisão. *Planejamento fiscal–Aspectos teóricos e práticos*.
- Gorla, M. C., & Lavarda, C. E. F. (2012). Teoria da Contingência e pesquisa contábil. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 3(2).
- Grecco, G. B., Grecco, M. C. P., & Antunes, M. T. P. (2016). Risco Fiscal sob Responsabilidade das Organizações Contábeis Brasileiras: Uma Proposta para Mitigação. TAC, Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, art. 2, pp. 76-94, Jul./Dez.
- Haldma, T., & Laas, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management accounting research*, 13(4), 379-400.
- Hutchens, M., & Rego, S. (2013). Tax risk and the cost of equity capital. *Available at SSRN*.
- Jongh, E., De Jongh, D., De Jongh, R., & Van Vuuren, G. (2013). A review of operational risk in banks and its role in the financial crisis. *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 16(4), 364-382.
- Kaplow, L. (1995). *How tax complexity and enforcement affect the equity and efficiency of the income tax* (No. w5391). National Bureau of Economic Research.
- Kopezuk, W. (2006). Tax simplification and tax compliance: An economic perspective. *Bridging the Tax Gap. Washington DC: Economic Policy Institute Book*.
- Lally, L. (2002). Complexity, coupling, control and change: An IT based extension to normal accident theory. In *Proceedings of the International Information Resources Management Conference*, 1089-1095.
- Lima, E.S., Galeale, N. V., Arima, C. H., Cortês, P. L. Contribuição à Análise da Redução nos Custos de Conformidade Tributária e os Investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no BRASIL. JISTEM - Journal of Information Systems and Technology Management Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação Vol. 13, No. 1, Jan/Abr., 2016 pp.101-130
- Marques, K. C. M., Souza, R. P., & Silva, M. Z. (2015). Análise SWOT da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(25), 117-136.

- Marshall, C. L. (2002) *Medindo e Gerenciando Riscos Operacionais em Instituições Financeiras*. Rio de Janeiro: Qualitymark.
- Masselli, J. J.; Ricketts, R. C.; Arnold, V. & 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.
- Medeiros, J. J., & Pinto, W. (2009). Organizações de Alta Confiabilidade e Administração de Risco Operacional. *BBR-Brazilian Business Review*, 6(2), 174-190.
- 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.
- Molinari, S. K., & Guerreiro, R. (2004). Teoria da Contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil. In *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade* (Vol. 4, p. 2004).
- Morás, V. R., Marassi, R. B., Guse, J. C., Da Rosa, F. S., & Soares, F. R. (2015). Mudanças ocasionadas pelos sistemas de informações contábeis em escritórios de contabilidade. *Revista Eletrônica de Administração e Turismo-ReAT*, 6(3), 610-626.
- Mulligan, E., & Oats, L. (2009). Tax risk management: evidence from the US. *British Tax Review*, Vol. 1, Issue 6, p. 680, 703
- Neubig, T., & Sangha, B. (2004). Tax risk and strong corporate governance. *Tax Executive*, p. 114, 119.
- Pwc. Pesquisa Overall ranking and underlying data. (2016) Disponível em < <http://https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2019.html>>, acessado em 20/12/2018.
- Reason, J. (2016). *Managing the risks of organizational accidents*. Routledge.
- Ruschel, M. E., Frezza, R., & Utzig, M. J. S. (2011). O impacto do SPED na Contabilidade desafios e perspectivas do profissional contábil-DOI: [http://dx. doi. org/10.16930/2237-7662/rccc.v10n29p9-26](http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v10n29p9-26). *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 10(29), 09-26.
- Sandford, C. T., Godwin, M., & Hardwick, P. (1989). *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal publ.
- Shigunov, T. R. Z; Shigunov, A. R. A qualidade dos serviços contábeis como ferramenta de gestão para os escritórios de contabilidade. *Revista Eletrônica de Ciência Administrativa (RECADM)*, v. 2, n. 1, maio/2003.
- Slemrod, J. B., & Blumenthal, M. (1996). The income tax compliance cost of big business. *Public finance quarterly*, 24(4), 411-438.
- Slemrod, J. B., & Venkatesh, V. (2002). The income tax compliance cost of large and mid-size businesses.
- Vanca, P. M. & Cocurullo, A. A importância da gestão de riscos nos processos de auditoria. PriceWaterhouseCoopers. São Paulo, 2002.

**COMPREENDENDO OS RISCOS OPERACIONAIS FISCAIS: UMA ANÁLISE À
LUZ DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA**

**UNDERSTANDING FISCAL OPERATIONAL RISKS: AN ANALYSIS IN THE
LIGHT OF THE CONTINGENCY THEORY**

Vaughan, E. J., & Vaughan, T. (2007). *Fundamentals of risk and insurance*. John Wiley & Sons.

Wunder, H. F. (2009). Tax risk management and the multinational enterprise. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18(1), 14-28.

Zanievicz Da Silva, M., Scarpin, J. E., Rocha, W., & Di Domenico, D. (2014). Fatores contingenciais que contribuem para a decisão de modificação do sistema de custeio: estudo de caso em uma indústria moageira. *Revista de Administração-RAUSP*, 49(2).