

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Thaís de Almeida Duarte

**ANÁLISE DOS CONTROLES INTERNOS DO SETOR TRIBUTÁRIO DA EMPRESA
IRANI S.A.**

TRABALHO DE CONCLUSÃO

Santa Maria, RS
2017

Thaís de Almeida Duarte

**ANÁLISE DOS CONTROLES INTERNOS DO SETOR TRIBUTÁRIO DA EMPRESA
IRANI S.A.**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

Orientador: Robson Machado da Rosa

Santa Maria, RS.
2017

Thaís de Almeida Duarte

**ANÁLISE DOS CONTROLES INTERNOS DO SETOR TRIBUTÁRIO DA EMPRESA
IRANI S.A.**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

Aprovado em 04 de julho de 2017:

Robson Machado da Rosa, Ms. (UFSM)
(Presidente/Orientador)

Sergio Rossi Madruga, Dr. (UFSM)

Cristiane Krüger, Ms. (UFSM)

Santa Maria, RS.
2017

AGRADECIMENTO

Primeiramente gostaria de agradecer a Deus e à espiritualidade pela possibilidade de estar vencendo mais uma etapa importante da vida.

Agradeço também à minha família por todas as orações feitas, o apoio dado nos momentos mais difíceis e por todo amor.

Aos meus amigos por nunca me deixarem cair, sempre me incentivando e me fazendo acreditar de que era possível.

À todas aquelas pessoas que passaram pela minha vida acadêmica e profissional, ao longo de toda a graduação, pois contribuíram para meu crescimento e amadurecimento, além de serem as grandes figuras as quais me espelho na contabilidade.

Ao meu orientador Robson Machado da Rosa, por não desistir mesmo quando tudo se parecia impossível.

À contadora Vanessa Mendes, sem ti não teria conseguido executar o trabalho, tua presença nesse processo foram fundamentais.

À Sociedade Irani S.A. pela oportunidade de realizar meu trabalho de conclusão de curso.

A todos, meus sinceros agradecimentos.

*“Todas as coisas na Terra passam.
Os dias de dificuldades passarão.
Passarão também os dias de
amargura e solidão.
As dores e as lágrimas passarão.
As frustrações que nos fazem
chorar, um dia passarão.
A saudade do ser querido que se
vai, na mão da morte, passará.
Os dias de glórias e triunfos
mundanos, em que nos julgamos
maiores e melhores que os outros,
igualmente passarão.
A vaidade interna, que nos faz
sentir como o centro do universo,
um dia passará.”*

(Chico Xavier)

RESUMO

ANÁLISE DOS CONTROLES INTERNOS DO SETOR TRIBUTÁRIO DA EMPRESA IRANI S.A.

AUTORA: Thaís de Almeida Duarte
ORIENTADOR: Robson Machado da Rosa

O presente estudo analisa os controles internos do setor tributário da Sociedade Irani S.A, que se localiza na cidade de Joaçaba, estado de Santa Catarina. Para desenvolver o estudo foi realizada uma pesquisa do tipo descritiva, com abordagem qualitativa por meio de um estudo de caso. Os resultados demonstram a análise da efetividade dos controles internos tributários em relação ao risco de apuração incorreta dos tributos, através da descrição de seus procedimentos e dos princípios de controles internos trazidos pela literatura. Conclui-se que a sociedade possui controles que suportam em quase sua totalidade o risco, não obstante melhorias ainda são necessárias.

Palavras-chave: Controle Interno; Risco; Princípios.

ABSTRACT

ANALYSIS OF THE TAX INTERNAL CONTROLS OF THE COMPANY IRANI S.A.

AUTHOR: Thaís de Almeida Duarte
ADVISER: Robson Machado da Rosa

The present study analyzes the internal controls of the tax sector of Irani S.A, located in the city of Joaçaba, state of Santa Catarina. To develop the study, a descriptive research was carried out, with a qualitative approach through a case study. The results demonstrate an analysis of the effectiveness of internal tax controls in relation to the risk of incorrect calculation of taxes, through the description of their procedures and the principles of internal controls available in the literature. It is possible to conclude that the company has efficient controls for almost the entire risk, however improvements are yet necessary.

Keywords: Internal Controls; Risk; Principles.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Princípios e fundamentos do controle interno.....	14
Quadro 2 - Riscos identificados para o setor fiscal	23
Quadro 3 - Controles para o risco de apuração incorreta dos tributos	24
Quadro 4 - Controles para o risco de não cumprimento das obrigações acessórias.....	24
Quadro 5 - Controle para o risco de multa e/ou apreensão da carga no transporte	25
Quadro 6 - Fatores de risco e Controles interno	27
Quadro 7 - Controle versus Custo benefício	29
Quadro 8 - Princípio qualificação adequada e rodízio de funcionários.....	31
Quadro 9 - Princípio delegação de poderes e determinação de responsabilidades	33
Quadro 10 - Princípio segregação de funções	34
Quadro 11 - Princípio instruções devidamente formalizadas.....	35
Quadro 12 - Princípio controle sobre as transações	37
Quadro 13 - Princípio aderência às diretrizes e normas legais.....	38

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Percentual de adesão ao princípio de Relação custo benefício.....	30
Figura 2 - Percentual de adesão ao princípio Qualificação e rodízio de funcionários	32
Figura 3 - Percentual de adesão ao princípio delegação de poderes e determinação de responsabilidades	33
Figura 4 - Percentual de aderência do princípio segregação de funções	35
Figura 5 - Percentual de aderência ao princípio instruções devidamente formalizadas	36
Figura 6 - Percentual de aderência ao princípio controle sobre as transações	37
Figura 7 - Percentual de aderência ao princípio adesão às diretrizes e normas legais	39

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	9
2.1	CONTROLES INTERNOS	9
2.1.1	Classificação e tipos de controles internos	10
2.1.2	Características dos controles internos	10
2.1.3	Princípios dos controles internos	11
2.1.4	Objetivos do controle interno	12
2.1.5	Limitações do controle interno	13
2.1.6	Avaliação do sistema de controle interno e determinação dos procedimentos de auditoria	13
2.2	AUDITORIA INTERNA NOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO	14
2.3	AUDITORIA TRIBUTÁRIA	14
2.3.1	Classificação de auditoria fiscal	15
2.4	GESTÃO DE RISCOS	16
3	METODOLOGIA	18
3.1	METODOLOGIA APLICADA	18
3.2.1	Tipos de pesquisa	18
3.2.2	Métodos de pesquisa	19
3.2.3	Técnicas de pesquisa	19
3.2.4.1	<i>Obtenção dos dados</i>	20
3.2.4.2	<i>Tratamento dos dados</i>	20
3.2.4.3	<i>Resultado</i>	20
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	21
4.1	RISCOS FISCAIS	22
4.1.1	Planos de ação - Controles	23
4.1.2	Avaliação dos controles	25
	REFERÊNCIAS	43
	ANEXO 1 - FUNCIONAMENTO DOS CONTROLES INTERNOS	44

1 INTRODUÇÃO

A auditoria possui diversas áreas da atuação para o profissional da área contábil. Uma delas é a auditoria interna, a qual traz consigo a responsabilidade de cuidar das atividades da empresa como um todo, através da criação de controles.

Para garantir a eficiência dos controles, eles são distribuídos em cada um dos setores da empresa. Um destes setores, objeto de estudo deste trabalho, é o setor tributário, responsável pela organização das demandas governamentais e pelos planejamentos necessários à economia fiscal.

Crepaldi e Crepaldi (2015) trazem que o planejamento tributário, estruturado de modo eficiente, é reconhecido por muitas empresas como inquestionável ferramenta de melhoria dos resultados financeiros e expansão do negócio. No entanto, para que tenham de fato a eficácia esperada, inúmeras variáveis devem ser consideradas, como os controles internos e os meandros legais compreendidos.

Durante o processo tributário de uma empresa, desde sua abertura até sua possível extinção, medidas fiscais são necessárias para atender demandas governamentais. Cada país possui um tipo de tributação e cada sociedade necessita de controles maiores ou menores tendo em vista a complexidade encontrada.

A empresa em estudo, Irani S.A., com sede na cidade de Joaçaba – SC, trabalha no ramo da indústria de celulose, desde o florestamento até a venda do produto final, no caso o papel. Fazem parte de seu planejamento tributário e econômico de um ciclo de produção completo controles internos que atendam a demanda fiscal que surge de variadas operações, algo imprescindível para manter a organização e segurança das informações.

Um dos problemas enfrentados pelas sociedades empresariais é o fato da realidade fiscal brasileira possuir uma das maiores e mais complexas cargas tributárias em relação aos outros países, fato este que demanda cuidados muito pontuais das entidades criadas e das que desejam investir no país, para que não incorram em penalidades fiscais ou para que seu negócio não chegue a falência devido à tributação e/ou fatores econômicos por exemplo.

As constantes alterações da legislação tributária, em âmbito municipal, estadual e federal, corroboram com o exposto no parágrafo anterior, trazendo uma gama de novos controles que precisam ser levados em conta para a continuidade da empresa.

O presente estudo tem como objetivo analisar os controles internos tributários da empresa Irani S.A. Para tanto, estipulou-se objetivos específicos: a) Levantar a bibliografia pertinente ao tema; b) Elencar os controles apontados pela sociedade; c) Identificar a aderência

dos controles utilizados pela empresa aos princípios de controle interno; d) Analisar se os controles são suficientes para suprir os riscos inerentes à atividade através de sua aplicabilidade e funcionalidade; e) Sugerir melhorias para as deficiências encontradas.

Crepaldi e Crepaldi (2015) também trazem que é de suma importância saber se a sociedade empresarial tem realizado de forma eficiente o cálculo de seus tributos sobre eventuais subvenções e incentivos fiscais no patrimônio líquido, conferir se as retenções tributárias tem sido realizadas em conformidade com a legislação, levantar se a empresa tem escriturado a totalidade dos livros e controles exigidos pelo fisco e propor possibilidades de economia tributária e levantar dados para as formulações societárias e planejamentos tributários em geral.

Ao longo do trabalho serão desenvolvidos pontos-chaves para o entendimento dos critérios de avaliação elencados bem como do(s) risco(s) a serem de fato analisados com o intuito de averiguar se os controles internos utilizados são suficientes. Sua estrutura será dada por 5 capítulos: introdução, revisão bibliográfica, metodologia, resultados e discussões e conclusão.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 CONTROLES INTERNOS

Crepaldi (2013), traz o conceito de controle interno dito pelo Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados (AICPA):

O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

Da mesma forma, Crepaldi (2013) afirma que controles são todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.

Pode-se inferir que o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Para Attie (2011), controle tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. Dessa forma, o controle não é algo sem face ou sem forma, mas um dado físico que avalia uma função observável.

Resumindo, pode-se concluir que o controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos. Os meios de controle incluem a forma de organizações, políticas, sistemas, procedimentos, instruções, padrões, comitês, plano de contas, estimativas, orçamentos, inventários, relatórios, registros, métodos, projetos, segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, conciliação, análise, custódia, arquivo, formulários, manuais de procedimentos, treinamento, carta de fiança, etc.

É demonstrada sua importância a partir do momento em que se torna difícil conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto, conforme o que diz Attie (2011). A confiabilidade dos resultados gerados por esse fluxo que transforma simples dados em informações a partir das

quais os empresários, utilizando-se de sua experiência administrativa, tomam decisões com vistas no objetivo comum da empresa, assume vital importância.

2.1.1 Classificação e tipos de controles internos

O controle interno pode abranger várias atividades e campos peculiares tanto à contabilidade quanto à administração. Tais controles podem ser classificados em controles contábeis e controles administrativos.

Os controles contábeis, de acordo com Lima e Castro (2009), compreendem o plano da organização e todos os procedimentos diretamente relacionados com a salvaguarda de ativos e a fidedignidade dos registros financeiros. Attie (2011) complementa que os procedimentos que geralmente compõem os controles são: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores;

Já os controles administrativos, conforme o que traz Lima e Castro (2009), compreendem o plano da organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas, que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. Attie (2011) contribui dizendo que com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

2.1.2 Características dos controles internos

Attie (2011), afirma que os controles internos possuem as seguintes características:

- Plano de organização: a independência estrutural requer uma separação de funções, de tal forma que os registros existentes, fora de cada departamento, sirvam como controles das atividades, dentro do departamento. Embora a independência estrutural requeira a separação, o trabalho de todos os departamentos deve ser integrado e coordenado, a fim de possibilitar fluxo suave de trabalho e eficiência total de operação. Além de apropriada divisão funcional das obrigações, deve ser estabelecida a responsabilidade dentro das seções, de acordo com o que requer o programa da administração. Juntamente com a responsabilidade, deve haver uma delegação de autoridade que faça cumprir tais responsabilidades. A responsabilidade e a

correspondente delegação de autoridade precisam estar claramente definidas e colocadas em organogramas ou manuais.

- Sistema de autorização e procedimentos de escrituração: um sistema satisfatório deve incluir meios de controle das operações e transações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos, registros das operações e transações através de documentos originais e segundo o fluxo normal delas e, para a classificação dos documentos dentro de uma estrutura formal de contas, um plano de contas.
- Práticas salutareas: os procedimentos adotados precisam conter os requisitos necessários para a autorização das transações, seu registro e salvaguarda dos ativos. As práticas salutareas devem prover os meios para assegurar a integridade das autorizações, registros e custódias. Este objetivo é, geralmente, conseguido através da divisão de funções e responsabilidades, de forma que nenhuma pessoa possa manejar completamente uma operação do início ao fim.
- Pessoal qualificado: um sistema de controle interno que funcione corretamente não depende apenas do planejamento efetivo da empresa e da eficiência dos procedimentos e práticas instituídas, mas também da competência de todo o pessoal envolvido, para levar adiante os procedimentos prescritos. Assim todas as pessoas que compõem a empresas precisam receber informações adequadas para a realização de suas tarefas e treinamentos apropriados no âmbito técnico, gerencial e operacional.

2.1.3 Princípios dos controles internos

Os Princípios são definidos como as ideias centrais de um sistema, ao qual dão sentido lógico, harmonioso, racional, permitindo a compreensão de seu modo de se organizar-se. Lima e Castro (2009) trazem os princípios de controles internos:

- Relação custo benefício: o custo do controle não deve exceder os benefícios por ele proporcionados;
- Qualificação adequada, treinamento e rodizio de funcionários: é imprescindível que haja uma política de pessoal que faça seleção e treinamento funcional de forma criteriosa e sistematizada;
- Delegação de poderes e determinação de responsabilidades: deverá ser indicada com precisão a autoridade delegante, a delegada e o objeto da delegação;
- Segregação de funções: deverá haver separação entre as funções de autorização e da aprovação de operações, execução, controle e contabilização;

- Instruções devidamente formalizadas: os procedimentos devem ser disciplinados e formalizados por meio de instrumentos eficazes, de forma clara e objetiva;
- Controle sobre as transações: deverá haver acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, relacionando-os com a finalidade da entidade; e
- Aderência às diretrizes e normas legais: deverá haver sistemas que assegurem a observância às diretrizes, aos planos, às normas e aos procedimentos administrativos internos.

2.1.4 Objetivos do controle interno

Segundo Attie (2011), em regra geral, o controle interno possui quatro objetivos básicos:

- **Salvaguarda dos interesses da empresa:** O objetivo do controle interno relativo à salvaguarda dos interesses refere-se à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades. Os principais meios que podem dar o suporte necessário à salvaguarda dos interesses são segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, determinação de funções e responsabilidades, rotação de funcionários, etc..
- **Precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais:** O objetivo de controle interno relativo à precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais compreende a geração de informações adequadas e oportunas, necessárias gerencialmente para administrar e compreender os eventos realizados na empresa. Uma empresa necessita constituir, para si, sistemas que lhe garantam conhecer os atos e eventos ocorridos em cada um dos seus segmentos.
- **Estímulo à eficiência operacional:** O objetivo do controle interno relativo ao estímulo à eficiência operacional determina prover os meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme. As inúmeras tarefas praticadas pelos diversos setores de uma empresa necessitam de uma linha mestra de raciocínio e de conduta. Cada um dos segmentos tem suas particularidades e cada indivíduo precisa conhecer sua tarefa, para que a totalidade mova a empresa como um todo.
- **Aderência às políticas existentes:** O objetivo do controle interno, relativo à aderência às políticas existentes, é assegurar que os desejos da administração, definidos através de suas políticas e indicados por meio de seus procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelo pessoal. A empresa tem seu objetivo maior assegurado pelo fato de poder continuar operando indefinidamente, gerando resultados favoráveis que possibilitem sua permanência e expansão

de suas atividades. Os principais meios que visam dar embasamento para a aderência às políticas existentes são a supervisão, sistema de revisão e aprovação e auditoria interna.

2.1.5 Limitações do controle interno

Crepaldi (2013) e Almeida (2012) concordam ao dizer que as limitações do controle interno são o conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa, a instrução inadequada dos funcionários com relação às normas internas e a negligência dos mesmos na execução de suas tarefas diárias.

Não obstante a empresa tenha um excelente sistema de controle interno, o auditor externo deve sempre executar procedimentos mínimos de auditoria.

2.1.6 Avaliação do sistema de controle interno e determinação dos procedimentos de auditoria

A avaliação dos controles internos tem como escopo principal determinar a natureza, a profundidade e a extensão dos exames finais de balanço e, como escopo secundário, sugerir aprimoramento em relatório específico. Tendo isto em vista, de acordo com Crepaldi (2013) e Almeida (2012), a avaliação do sistema de controle interno compreende:

- Determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer;
- Verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades;
- Analisar as fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades, a fim de determinar a natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- Emitir relatório dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa.

Conforme Lunkes (2010), existem dois passos fundamentais a serem considerados pelos gestores na avaliação dos controles internos. Primeiro, os gestores devem identificar as atividades principais, riscos e exposições em cada componente operacional da organização e definir os objetivos de controle relacionados a essas atividades. Segundo, eles devem descrever, talvez por meio de fluxograma, e entender os vários sistemas de processamento das operações, proteção de ativos e preparação dos relatórios. Através desta descrição é avaliado o sistema com o intuito de identificar suas possíveis deficiências e por consequência se as finalidades de controle podem ser alcançadas.

2.2 AUDITORIA INTERNA NOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO

Sempre que é implantado ou já consta um sistema de controle interno em determinada empresa, conforme Crepaldi (2013), há a necessidade de verificar periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias. Para tanto, os objetivos da auditoria interna trazem a solução para essas necessidades:

- Verificar se as normas internas estão sendo seguidas;
- Avaliar a necessidade de novas normas internas ou de notificação das já existentes.

Os princípios e fundamentos do controle interno podem ser expostos da seguinte maneira (Quadro 1):

Quadro 1 - Princípios e fundamentos do controle interno

CONTROLE INTERNO A SER ADOTADO	MOTIVO
Devem ser fixadas responsabilidades	Se não existir delimitação extra, o controle será deficiente.
A contabilidade e as operações devem estar separadas	Um empregado não deve ocupar um posto em que tenha controle da contabilidade e, ao mesmo tempo, controle das operações que ocasionam lançamentos.
Controles cruzados. Por exemplo, as vendas diárias devem ser acumuladas e confrontadas ao final do período com a soma das etiquetas das mercadorias entregues.	Devem ser utilizadas todas as provas disponíveis para se comprovar a exatidão, visando assegurar que as operações foram registradas corretamente na contabilidade.
Nenhuma pessoa individualmente deve ter completamente a seu cargo uma transação comercial.	Qualquer pessoa, deliberadamente ou inadvertidamente, cometerá erros; entretanto, é provável que se descubram os erros se o manejo de uma transação está dividido entre duas ou mais pessoas.
Deve-se escolher e treinar cuidadosamente os empregados.	Um treinamento cuidadoso oferece como resultados: melhor rendimento, custos reduzidos e empregados mais atentos e ativos.
Se for possível: deve haver rotatividade entre os empregados destinados a cada trabalho; deve ser imposta a obrigação de usufruto de férias para todas as pessoas que ocupam postos de confiança.	Isso reduz as oportunidades de fraude e indica a adaptabilidade do empregado.
As instruções de operação para cada cargo devem ser sempre fornecidas por escrito.	Os manuais de procedimentos fomentam a eficiência e evitam erros ou interpretações erradas.

Fonte: Crepaldi (2013).

2.3 AUDITORIA TRIBUTÁRIA

O objetivo da auditoria tributária, de acordo com Crepaldi e Crepaldi (2015), é examinar e avaliar o planejamento tributário e a eficiência e eficácia dos procedimentos e controles

adotados para a operação e quaisquer outros ônus de natureza fisco-tributária que incidam em operações, bens e documentos da empresa. A auditoria fiscal, que abrange o exame de legalidade dos fatos patrimoniais em face das obrigações tributárias, trabalhistas e sociais, pode ser feita pela própria empresa, por profissionais da contabilidade especializados ou pelo poder público, na defesa dos interesses da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de qualquer natureza.

O planejamento tributário estruturado de modo eficiente é reconhecido como indispensável para a melhoria de resultados financeiros e expansão do negócio. No entanto, para que este tenha de fato a eficácia esperada, inúmeras variáveis devem ser consideradas, e os meandros legais, compreendidos.

Ainda conforme Crepaldi e Crepaldi (2015, p. 30),

A auditoria fiscal é aquela voltada para a análise do correto cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, e a função de auditor fiscal é exercer a fiscalização e a análise do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, inclusive os relativos ao controle aduaneiro e à apreensão de mercadorias, documentos e assemelhados; ele é a autoridade administrativa incumbida de verificar o correto funcionamento do sistema tributário. A auditoria tributária, por sua vez, visa a fiscalização eficiente e eficaz de pagamentos e recuperação de impostos, taxas e quaisquer ônus de natureza fisco-tributária que incida sobre operações, bens e documentos do contribuinte, só podendo ser realizada por servidor público empregado no ente tributante.

2.3.1 Classificação de auditoria fiscal

Com o intuito de entender sobre a auditoria fiscal, suas divisões e funcionalidades, se faz necessário, no contexto deste estudo, analisar a sua classificação. Crepaldi e Crepaldi (2015) dividem auditoria fiscal em preventiva, corretiva e operacional.

- Preventiva: o objetivo é revisar os últimos cinco anos das obrigações principais e acessórias, visando à adequação dos procedimentos fiscais de acordo com a legislação vigente;
- Corretiva: o objetivo é revisar mensalmente as obrigações principais e acessórias com base em apurações realizadas e documentações apresentadas pela empresa, ou referentes a determinado período solicitado;
- Operacional: o objetivo é apurar mensalmente as obrigações principais, confeccionar guias de recolhimento, elaborar e enviar declarações acessórias, recuperar e atualizar créditos tributários, fazer o levantamento e a revisão das contingências fiscais.

2.4 GESTÃO DE RISCOS

Para analisar, mapear e, principalmente, tomar decisões em termos de priorização e alocação de recursos para monitoramento e avaliação de riscos, é recomendável que haja uma forte integração das áreas de Auditoria Interna, Controle Interno e Gestão de Riscos, pois são parte integrante do gerenciamento corporativo e asseguram os processos definidos pela alta administração.

De acordo com Lunkes (2010), o controle de risco envolve a identificação de riscos potenciais para a organização e modos de minimizar ou gerenciá-los. Todas as organizações enfrentam riscos, eles podem advir de fontes internas ou externas.

Ainda segundo o mesmo autor, os sistemas de controle são soluções sistematizadas, com o propósito de gerenciar o risco, relacionadas às diferentes atividades da organização. O gerenciamento de riscos corporativos é constituído de oito componentes inter-relacionados, que os gestores da organização devem integrar ao processo de gestão:

- **Ambiente Interno** – o ambiente interno compreende a filosofia da organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive gerenciamento de riscos, a propensão a risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estão inseridos.
- **Fixação de Objetivos** – as medidas de referência devem existir antes que a gestão possa identificar os eventos em potencial que podem afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que os gestores disponham de um processo para estabelecer as medidas que propiciem suporte e sejam compatíveis com a sua propensão a riscos.
- **Identificação de Eventos** – os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento das medidas da organização devem ser identificados e classificados entre ameaças e oportunidades. Essas oportunidades identificadas são direcionadas para os processos de formulação das estratégias ou das medidas de referência.
- **Avaliação de Riscos** – os riscos são analisados, considerando-se a sua probabilidade e o impacto como base para determinar o modo pelo qual devem ser gerenciados.
- **Resposta a Risco** – os gestores escolhem os planos com a finalidade de evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar os riscos, desenvolvendo um conjunto de medidas para alinhar os riscos à tolerância e sua proposição.
- **Atividades de Controle** – são políticas e procedimentos estabelecidos e implementados para assegurar que os riscos sejam eliminados ou minimizados.

- **Informações e Comunicações** – as informações relevantes são identificadas, registradas e comunicadas de forma e no prazo que permitam que cumpram suas finalidades.
- **Monitoramento** – a integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada e são feitas as adaptações e modificações necessárias. O monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas.

3 METODOLOGIA

Conforme Rodrigues (2006), a palavra Metodologia vem do grego *metá*, que significa “na direção de”, *hodós*, que significa “caminho”, e *logos*, que significa estudo.

Metodologia consiste em estudar e avaliar os vários métodos e verificar suas limitações e as implicações de sua utilização. Examina e avalia técnicas de pesquisa e gera e verifica novos métodos que possa conduzir à captação e ao processamento de informações, objetivando a resolução de problemas de investigação.

3.1 METODOLOGIA APLICADA

A metodologia de pesquisa aplicada é um instrumento de classificação de um determinado estudo quanto a sua abordagem, objetivos e procedimentos, norteando o desenvolvimento do mesmo para o alcance dos resultados almejados.

3.2.1 Tipos de pesquisa

Quanto à abordagem a pesquisa classifica-se como qualitativa, pois, para Richardson (1999 apud MARCONI; LAKATOS, 2003), é a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pela sociedade pesquisada, quando a produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos não alcança sua complexidade.

Já em relação à sua natureza, a pesquisa classifica-se aplicada, pois, conforme lembrado por Pereira (2012), tem como objetivo gerar conhecimentos para aplicação prática e dirigidos à solução de problemas específicos, envolvendo verdades e interesses locais para setor tributário da empresa estudada.

No que tange os seus objetivos a pesquisa é classificada como descritiva quando Rodrigues (2006) ressalta que a pesquisa descritiva pretende observar, registrar, analisar e interpretar os fenômenos por meio de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Quanto aos procedimentos utilizados a pesquisa é classificada como estudo de caso, onde de acordo com Yin (2001) é a investigação de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, quando deliberadamente quer-se lidar com condições contextuais, acreditando que elas poderiam ser altamente pertinentes ao seu fenômeno de estudo.

3.2.2 Métodos de pesquisa

Conforme Rodrigues (2006), no que tange ao método de abordagem, este estudo é classificado como indutivo pois é aquele pelo qual uma lei geral é estabelecida a partir de observação e da repetição de regularidades em casos particulares, isto é, por meio de controles particulares, chega-se a afirmação de um princípio geral.

Quanto aos métodos de procedimento, a pesquisa pode ser classificada como monográfica ou estudo de caso, visto que, no que traz Andrade (2010), busca analisar o setor tributário da empresa pesquisada e criar generalizações quanto à adequação ou não destes controles à demanda atual.

3.2.3 Técnicas de pesquisa

Tendo em vista que toda ciência utiliza inúmeras técnicas na obtenção de seus propósitos, para este estudo não será diferente. Primeiramente será utilizada a técnica da observação, com o fim de identificar melhor os pontos a serem estudados e o ambiente da empresa, em linha com o que traz Marconi e Lakatos (2003) de que a observação é uma técnica de coleta de dados para conseguir informações e utiliza os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade. Não consiste apenas em ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar.

Como segundo ponto, foi aplicado formulário, um instrumento utilizado para a coleta de dados, com questões pontuais à atividade da sociedade, e entrevista, uma conversa orientada com o entrevistado que deve atender a um objetivo determinado, que possam contribuir para as análises dos controles internos tributários efetuados pela empresa, ambas de acordo com os conceitos trazidos por Rodrigues (2006).

3.2.4 Dados

Os dados são a parte fundamental para a realização do trabalho. Através de seu manejo surgem as informações necessárias para as análises pretendidas e obtenção do trabalho como um todo.

3.2.4.1 Obtenção dos dados

Para a obtenção dos dados necessários para a análise proposta por este trabalho, será aplicado questionário (Anexo 1) e entrevista ao responsável do setor tributário da empresa. A aplicação será realizada no segundo trimestre de 2017.

3.2.4.2 Tratamento dos dados

Os dados obtidos através do formulário serão confrontados com a doutrina que versa sobre os controles internos. Após isso, foram analisados se a empresa possui ou não todos os controles necessários para que se possa atender à demanda fiscal do país.

3.2.4.3 Resultado

Os resultados obtidos na fase anterior do trabalho, levantamento de dados, serão tratados através da relevância de cada risco/controle para o Risco de apuração incorreta de tributos. Para isso, foram confrontados os fatores de risco com os prováveis controles e os controles com os princípios elencados na doutrina de forma individual e depois de forma global.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A Companhia Irani SA foi fundada em 1941, tendo matriz na cidade de Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul, com o objetivo da implantação de uma fábrica de papel no município de Joaçaba, no Estado de Santa Catarina, atualmente município de Vargem Bonita, região oeste do Estado de Santa Catarina.

Em 1977, a Companhia obteve o registro de companhia aberta, quando suas ações passaram a ser listadas na BM&FBovespa. Em 1994 a Companhia passou por um processo de reestruturação societária com a aquisição de seu controle pelo Grupo Habitasul.

Em 1997, adquiriu os ativos de uma fábrica de chapas e caixas de papelão ondulado situada em Santana de Parnaíba, no Estado de São Paulo. Esta aquisição representou o seu ingresso no mercado de papelão ondulado e o marco inicial do processo de sua verticalização, integrando a cadeia produtiva a partir do cultivo da semente da árvore até a embalagem.

Nos anos de 2000 e 2001, foram efetuados investimentos relevantes nos segmentos de papel para embalagens e embalagem papelão ondulado sendo implantada simultaneamente uma nova máquina de papel a base de reciclados (Máquina de Papel V), e uma nova unidade de fabricação de chapas e caixas de papelão ondulado, ambas na unidade industrial localizada no município de Vargem Bonita, no Estado de Santa Catarina.

Em março de 2004, a Companhia inaugurou a usina de cogeração de energia na fábrica de papel para embalagens de Vargem Bonita. Esta usina proporcionou à Companhia a garantia no fornecimento de energia e vapor, além de proporcionar redução significativa no custo de fabricação de seus produtos por meio da substituição de sua matriz energética de combustíveis fósseis para biomassa renovável. Este foi o projeto que tornou a Companhia a primeira empresa do setor de papel e embalagem do Brasil a gerar créditos de carbono nos termos do Protocolo de Kyoto.

Em 2006, a Companhia inaugurou o seu sistema de recuperação de produtos químicos, proporcionando aumento na produção de celulose, na geração de vapor e, principalmente, na preservação do meio-ambiente. Nos anos de 2007 e 2008, foram realizados os maiores investimentos da história da Companhia. Denominado Projeto SuperAção, o seu plano de investimentos foi implementado com sucesso, englobando todos os ramos de atividade da Companhia e significou R\$ 160.800 mil em investimentos.

Em 2011, a Companhia constituiu a Iraflor Comércio de Madeiras Ltda, que realiza operações de administração e comercialização de madeiras para a Companhia e também para o mercado.

O ano de 2013 foi marcado pela expansão da atuação geográfica da Companhia com o início das operações da planta industrial de produção de papel para embalagens em Santa Luzia – MG em 01 de março de 2013, arrendada pela Indústria de Papel e Papelão São Roberto S.A. para a Companhia.

A Assembleia Geral Extraordinária de 16 de outubro 2013 aprovou um aumento de capital realizado pela controladora Irani Participações S.A. mediante a contribuição de 100% das ações da empresa Wave Participações S.A., até então detentora de 100% da Indústria de Papel e Papelão São Roberto S.A. O aumento de capital teve como objetivo a integração dos negócios de Papel para Embalagens e Embalagem de Papelão Ondulado da holding Irani Participações S.A. na Celulose Irani S.A. com o objetivo de capturar sinergias e otimizar os resultados das companhias. Desta forma, a Celulose Irani, com as operações da São Roberto, agora uma subsidiária integral da Companhia, se consolida como uma das líderes do setor de Papelão Ondulado no país.

No ano de 2015 as principais atividades operacionais da Companhia se mantiveram, e em relação a investimentos os mesmos foram basicamente direcionados para manutenção e melhorias da máquinas e equipamentos e na melhoria das estruturas físicas. O principal investimento realizado foi a conclusão da atualização tecnológica de equipamentos na saída da máquina Onduladeira na unidade Embalagem SP Vila Maria, com objetivo de aumento de produção e melhoria de qualidade.

A sociedade afirmou que a avaliação dos controles internos como um todo é realizada todos os anos. Os controles são desenvolvidos com base nos riscos que são identificados pelos responsáveis de cada setor, juntamente com os diretores da empresa e sua auditoria interna. Foram solicitados, através de entrevista, quais seriam os controles internos existentes atualmente para o setor fiscal e quais riscos originaram eles. No item 4.1 estarão elencados com suas respectivas análises.

4.1 RISCOS FISCAIS

O controle de risco envolve a identificação de riscos potenciais para a organização e modos de minimizar ou gerenciá-los. Para tanto, a sociedade em estudo desenvolveu um panorama de possíveis riscos atrelados ao setor fiscal de sua atividade, demonstrados no Quadro 2:

Quadro 2 - Riscos identificados para o setor fiscal

	Fatores de risco
• Risco 1: apuração incorreta dos tributos	a) Utilização incorreta de despesas;
	b) Desconhecimento ou má interpretação da legislação;
	c) Classificação incorretas da natureza das operações fiscais;
	d) Má constituição e/ou utilização de créditos tributários.
• Risco 2: não cumprimento das obrigações acessórias	a) Desconhecimento da legislação e dos prazos legais;
	b) Parametrização incorreta no sistema de dados tributários;
	c) Não envio das obrigações acessórias no prazo legal.
• Risco 3: multa e/ou apreensão de carga no transporte	a) Transporte de carga com excesso de peso;
	b) Transporte de carga sem nota fiscal ou com divergências;
	c) Falha no recolhimento de taxas e impostos de transporte

Fonte: Autor

4.1.1 Planos de ação - Controles

Conforme Attie (2011), o objetivo do controle interno é a proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades. Lunkes (2010) traz que é necessário que os gestores integrem ao processo de gestão as atividades que controle que nada mais são do que políticas e procedimentos estabelecidos e implementados para assegurar que os riscos sejam eliminados e/ou minimizados. Para tanto, é necessário desenhar um plano de ação, tal que precisa ser suficiente para abarcar todas as possibilidades de interferência de determinado risco no negócio.

4.1.1.1 Risco de apuração incorreta dos tributos

Para prevenir, mitigar ou eliminar o risco de apuração incorreta dos tributos, a sociedade elencou os seguintes itens no plano de ação conforme o Quadro 3:

Quadro 3 - Controles para o risco de apuração incorreta dos tributos

Itens	Controles
1	Procedimento referente as atividades de conciliação revisada e publicada
2	Concessão treinamento periódicos de atualização para a equipe
3	Relacionar as contas contábeis não tributáveis com a respectiva descrição
4	Relacionamento com consultoria externa ou interna para fins de interpretação da legislação
5	Realização revisões periódicas dos parâmetros do sistema
6	Revisão após classificação das notas fiscais
7	Apoio externo para a realização de análise de oportunidade de aproveitamento de crédito
8	Aprovação dos pareceres emitidos para aproveitamento de créditos
9	Realização das conciliações automáticas antes do encerramento do período pelo SAP
10	Revisão das conciliações por auditoria externa

De todos os itens, foram verificados que três deles (números 1, 3 e 9) não estão sendo executados, porém a sociedade informou que existem planos de ação para sua realização.

4.1.1.2 Risco de não cumprimento das obrigações acessórias

Para o prevenir, mitigar ou eliminar o risco de não cumprimento das obrigações acessórias, a sociedade elencou os seguintes itens no plano de ação (Quadro 4):

Quadro 4 - Controles para o risco de não cumprimento das obrigações acessórias

Itens	Controles
1	Procedimento referente as atividades de conciliação revisada e publicada
2	Apoio externo para identificação de atualizações e mudanças legais
3	Realização revisões periódicas dos parâmetros do sistema
4	Disposição de (gestão à vista) calendário mensal das obrigações acessórias
5	Realização de conciliação/conferência dos tributos com as informações das obrigações acessórias geradas no sistema
6	Realização de revisão periódica e cruzamento das informações contidas nas diferentes obrigações acessórias
7	Realização revisão das obrigações acessórias por auditoria externa

De todos os itens foram verificados que três deles, (números 1, 4 e 6) não estão sendo executados, porém a sociedade informou que existem planos de ação para sua realização.

4.1.1.3 Risco de multa e/ou apreensão da carga no transporte

Para o prevenir, mitigar ou eliminar o risco de multa e/ou apreensão da carga no transporte, a sociedade elencou os seguintes itens no plano de ação demonstrados no Quadro 5:

Quadro 5 - Controle para o risco de multa e/ou apreensão da carga no transporte

Itens	Controles
1	Procedimento referente as atividades de faturamento e liberação da carga revisada e publicada
2	Registro do peso do produto acabado na emissão da nota fiscal é realizado de forma automatizada
3	Realização de checklist para avaliar toda a documentação para transporte nacional e internacional
4	Registro do número da nota fiscal no romaneio para conferência
5	Realização do registro da conferência do romaneio no faturamento

De todos os itens foram verificados que dois deles, (números 2 e 5) não estão sendo executados, porém a sociedade informou que existem planos de ação para sua realização.

4.1.2 Avaliação dos controles

Tendo em vista a extensão de cada risco e a proporção da avaliação foi delimitado o risco número 1, apuração incorreta dos tributos, para análise, devido este ser de maior extensão.

Para avaliar os controles foi questionado à sociedade a funcionalidade de cada um, com o objetivo de entender e averiguar como se realizam, quais as áreas envolvidas e quais seus objetivos esperados.

O primeiro controle informado é o procedimento referente as atividades de conciliação revisada e publicada. São procedimentos de formalização de recebimento das conciliações efetuadas, desempenhados pela área fiscal com o objetivo de obter organização dos controles de padrão e segurança da informação. Tal controle ainda não está sendo efetuado pela sociedade devido ao fato de a metodologia de risco ser algo recente para a entidade em análise. Existe um desenho de controle em andamento, no qual o coordenador tributário irá ser o executor e o gerente de contabilidade o revisor. Não há data de previsão para a constituição de tal plano de ação.

O segundo controle é concessão de treinamento periódico e de atualização de equipe. Este controle se refere à treinamentos de atualização das legislações, envolvendo toda a equipe do setor fiscal, sobre diversos assuntos tributários, com a meta de estar sempre em *compliance* com as normas fiscais. Não há uma periodicidade definida e busca-se treinamentos internos ou

externos conforme oferta de consultorias. Não há uma pessoa específica na empresa para os treinamentos internos, sendo realizados a partir da aptidão de profissionais internos para determinados temas.

O terceiro controle é a relação das contas contábeis não tributáveis com a respectiva descrição. Segundo a sociedade, é realizada a segregação de contas específicas com controle de tributação, envolvendo o departamento de contabilidade e áreas afins, para obter facilidade de controle nas apurações. Tal controle ainda não está sendo efetuado pela sociedade devido ao fato de a metodologia de risco ser algo recente para a entidade em análise e por isso não foi avaliado quanto aos princípios de controle interno. Ainda não há um desenho para tal e nem prazo para execução, contudo está sendo estudado, pois averiguou-se que não irá ser possível eliminar todo o risco com este controle, apenas mitigar o problema.

O quarto controle é o relacionamento com consultoria externa ou interna para fins de interpretação da legislação. Este item trata-se de apoio de consultoria externa ou interna toda vez que surge dúvida na interpretação de alguma legislação. A área envolvida é a Fiscal e tem por objetivo aplicação correta da legislação vigente. O contato com a consultoria é feito somente quando há dúvida e não tem uma periodicidade. Possuem assinatura com consultorias externas e não há setor interno de atualização legal.

Revisões periódicas dos parâmetros do sistema é o quinto controle. Refere-se a revisão dos parâmetros base de tributação do sistema. Sua aplicação dá-se através da verificação individualizada dos parâmetros, pelo departamento de contabilidade e áreas envolvidas, buscando a aplicação correta das legislações vigentes. Não possui divisão por tributos e só é realizado por necessidade das alterações de legislação ou por ocorrência de novas operações. Cada unidade possui uma pessoa que faz a análise e faz as alterações, caso não tenham o conhecimento recorrem ao corporativo para apoiar.

O sexto controle aplicado é a revisão após classificação das notas fiscais. Nada mais é do que a conferência após implantação de documentos no sistema, através da emissão de relatório e conferência individualizada, pela área fiscal, para uma implantação correta. Os colaboradores realizam tal revisão ao final de cada dia, listando todas as entradas e saídas, em cada unidade. Não há revisão de superiores, como no caso da sociedade em análise, da coordenação e gerência tributária.

O apoio externo para a realização de análise de oportunidade de aproveitamento de crédito é o sétimo controle apresentado. Funciona através das consultorias de apoio externo para planejamento tributário, realizando revisões periódicas à base tributária da área fiscal para a aplicação correta da legislação vigente. Tal apoio é as vezes solicitado, mas na maioria das

vezes ofertado e dependendo da relevância é levado para autorização da diretoria. É feita a análise se vale ou não levar pra frente pela diretoria.

O oitavo controle é a aprovação dos pareceres emitidos para aproveitamento de créditos. É realizada a aprovação formal de pareceres em relação a base de creditamento fiscal, pela diretoria para o departamento de contabilidade, com o fim de manter organização e controle.

O penúltimo controle são as conciliações automáticas antes do encerramento do período. Tais conciliações dão-se através de cruzamentos sistêmicos que permitam identificar erros cometidos, realizadas pela área fiscal com objetivo de eliminar tais distorções. Tal controle ainda não está sendo efetuado pela sociedade devido ao fato de a metodologia de risco ser algo recente para a entidade em análise e não possui um desenho para sua realização. Não possui uma data para inicia-lo porque ainda está sendo aprovado a migração para o sistema SAP, que é o *software* que possui a ferramenta de conciliação automática.

O último controle apresentado pela entidade é a revisão das conciliações por auditoria externa. É realizado através de revisões de auditoria externa, envolvendo o departamento de contabilidade, para garantir qualidade das apurações fiscais. Não há rotatividade das pessoas que atendem a auditoria externa.

4.1.2.1 Avaliação dos Fatores de risco *versus* Controles

Como dito anteriormente, a análise está delimitada ao risco de apuração incorreta dos tributos. Para isso, primeiramente são elencados no Quadro 6 os controles que mitigam e/ou eliminam os fatores de risco.

Quadro 6 - Fatores de risco e Controles interno

(continua)

Risco de apuração incorreta dos tributos Controles interno/Fatores de risco	Utilização incorreta de despesas	Desconhecimento ou má interpretação da legislação	Parametrização incorreta de dados tributários	Classificação incorretas da natureza das operações fiscais	Má constituição e/ou utilização de créditos tributários
Procedimento referente as atividades de conciliação revisada e publicada					
Concessão treinamento periódicos de atualização para a equipe		X			

Quadro 6 - Fatores de risco e Controles interno

(conclusão)

<u>Risco de apuração incorreta dos tributos</u> Controles interno/Fatores de risco	Utilização incorreta de despesas	Desconhecimento ou má interpretação da legislação	Parametrização incorreta de dados tributários	Classificação incorretas da natureza das operações fiscais	Má constituição e/ou utilização de créditos tributários
Relacionar de contas contábeis não tributáveis com a respectiva descrição					
Relacionamento com consultoria externa ou interna para fins de interpretação da legislação		X			
Realização revisões periódicas dos parâmetros do sistema			X		
Revisão após classificação das notas fiscais				X	
Apoio externo para a realização de análise de oportunidade de aproveitamento de crédito					X
Aprovação dos pareceres emitidos para aproveitamento de créditos					X
Realização das conciliações automáticas antes do encerramento do período pelo SAP					
Revisão das conciliações por auditoria externa				X	

Fonte: autor

Verificou-se, ademais, que os controles internos solicitados atendem aos fatores de risco indicados no item 4.1, com exceção do fator de risco utilização incorreta de despesas. Em questionamento à sociedade sobre a existência ou não de um controle para este fator foi informado que não existe controle/requisito específico. Neste caso os controles requisitos para este risco estão intrínsecos naqueles todos relacionados ao acima.

4.1.2.2 Controles que não estão em execução

Em análise dos controles citados no item 4.1.2.1, o primeiro, terceiro e nono controle não estão atualmente em prática. Porém a sociedade informou que existem planos de ação para serem colocados em prática. Os planos de ação contemplam o desenvolvimento de procedimentos formalizados de conciliação das apurações dos tributos para o controle número 1 e implantar conciliações automáticas das conciliações disponíveis no sistema SAP para os controles números 3 e 9.

Vale ressaltar que os controles citados no Quadro 3 desempenham uma grande importância na correta apuração dos tributos e que sua não realização pode incorrer em equívoco no cálculo dos tributos, o que pode gerar tributos a pagar a maior ou a menor. Em ambos os casos há risco de questionamento perante as autoridades fiscais.

4.1.2.3 Avaliação dos controles versus princípios

Os princípios são definidos como as ideias centrais de um sistema, ao qual dão sentido lógico, harmonioso, racional, permitindo a compreensão de seu modo de se organizar-se. A avaliação proposta traz os princípios ditos por Lima e Castro (2009).

Para validar através da literatura existente sobre o tema, foi verificado, por meio de questionário, se a sociedade entende que os controles internos apresentados estão em conformidade com os princípios dos controles internos (mesmo os controles que ainda não estão em prática).

Para tanto, foi agregado um valor percentual para a aderência ou não aos princípios. No questionário enviado ao cliente, foi solicitado que para cada controle interno fosse indicado “sim” ou “não” para a aderência ou não aderência, respectivamente, de cada princípio de controle interno. Através das respostas obtidas, pode-se dividir a quantidade de “sim” e a quantidade de “não” pela totalidade de controles, sendo este o quociente da equação. Ao fim, os resultados encontrados foram transformados em percentuais para a formação dos gráficos analisados a seguir. Os controles apresentados com a cor cinza não estão sendo efetuados.

a. Princípio Relação custo benefício:

O princípio de relação custo benefício traz que o custo do controle não deve exceder os benefícios por ele proporcionados. Nesse caso, a sociedade demonstrou a seguinte situação conforme o Quadro 7:

Quadro 7 - Controle versus Custo benefício

(continua)

Controles Internos/Princípios controle interno	Existe Relação custo benefício?
Procedimento referente as atividades de conciliação revisada e publicada	Não

Quadro 7 - Controle versus Custo benefício

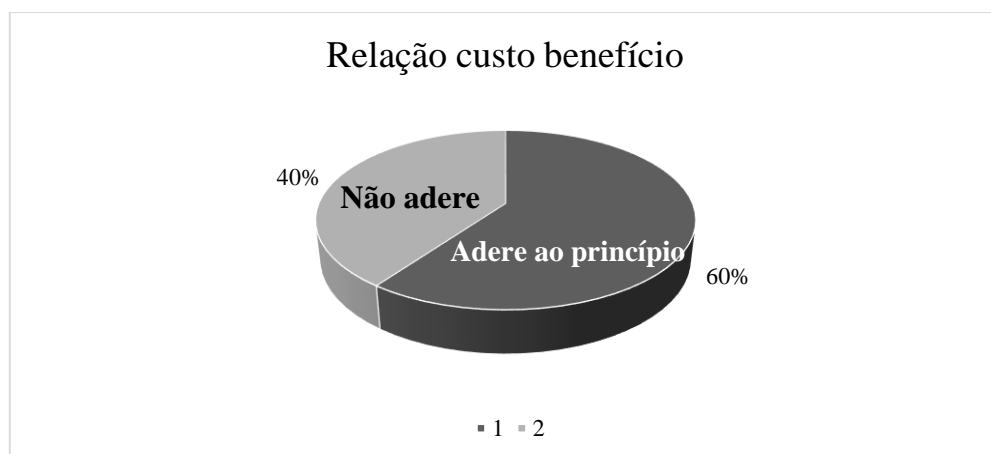
(conclusão)

Controles Internos/Princípios controle interno	Existe Relação custo benefício?
Concessão treinamento periódicos de atualização para a equipe	Sim
Relacionar de contas contábeis não tributáveis com a respectiva descrição	Não
Relacionamento com consultoria externa ou interna para fins de interpretação da legislação	Não
Realização revisões periódicas dos parâmetros do sistema	Sim
Revisão após classificação das notas fiscais	Sim
Apoio externo para a realização de análise de oportunidade de aproveitamento de crédito	Sim
Aprovação dos pareceres emitidos para aproveitamento de créditos	Sim
Realização das conciliações automáticas antes do encerramento do período pelo SAP	Não
Revisão das conciliações por auditoria externa	Sim

Fonte: Autor.

A relação custo benefício de um controle é fundamental para a mensuração e se vale a pena ou não colocá-lo em prática. Na Figura 1, estão demonstrados os resultados obtidos através do Quadro 3.

Figura 1 - Percentual de adesão ao princípio de Relação custo benefício



Fonte: Autor.

Este gráfico demonstra que 60% dos controles para o risco de Apuração incorreta dos tributos possuem relação custo benefício, ou seja, o custo necessário para aplicar esses controles não excedem os benefícios gerados. Entretanto ainda constam 40% de controles que não seguem este princípio, os quais, em questionamento à sociedade, não foi avaliado a aplicabilidade do princípio.

b. Princípio qualificação adequada e rodízio de funcionários

A qualificação e rodízio de funcionários é um dos princípios de controle interno muito recorrente devido à probabilidade de equívoco humano. Em questionamento à sociedade, obteve-se a seguinte situação (Quadro 8):

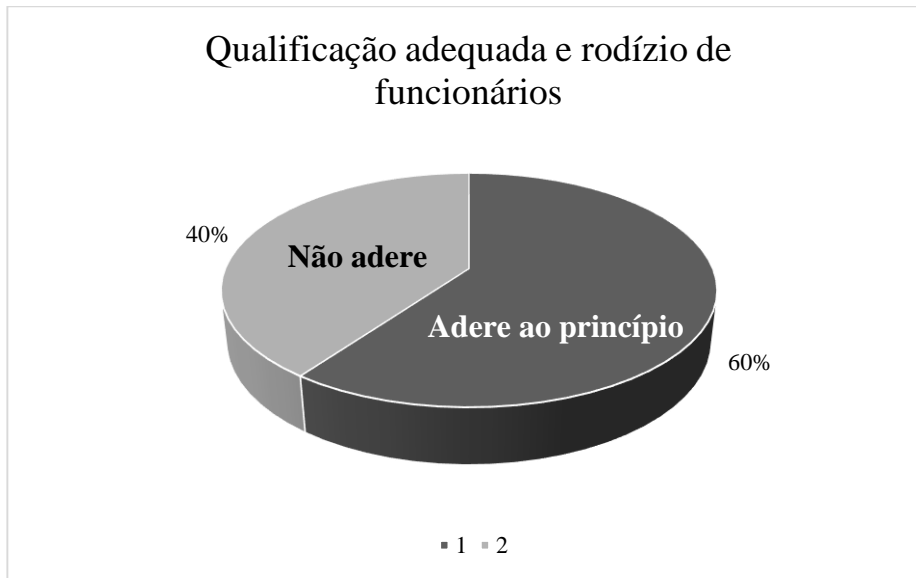
Quadro 8 - Princípio qualificação adequada e rodízio de funcionários

Controles Internos/Princípios controle interno	Há qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários?
Procedimento referente as atividades de conciliação revisada e publicada	Sim
Concessão treinamento periódicos de atualização para a equipe	Sim
Relacionar de contas contábeis não tributáveis com a respectiva descrição	Sim
Relacionamento com consultoria externa ou interna para fins de interpretação da legislação	Não
Realização revisões periódicas dos parâmetros do sistema	Sim
Revisão após classificação das notas fiscais	Sim
Apoio externo para a realização de análise de oportunidade de aproveitamento de crédito	Não
Aprovação dos pareceres emitidos para aproveitamento de créditos	Não
Realização das conciliações automáticas antes do encerramento do período pelo SAP	Não
Revisão das conciliações por auditoria externa	Sim

Fonte: Autor.

Este princípio traz que é imprescindível haver política de pessoal que faça seleção e treinamento funcional de forma criteriosa e sistematizada. A Companhia em análise demonstrou o seguinte resultado (Figura 2):

Figura 2 - Percentual de adesão ao princípio Qualificação e rodízio de funcionários



Fonte: Autor.

A figura acima demonstra que a sociedade está 60% em consonância com o princípio qualificação adequada e rodízio de funcionários. Isso demonstra que em grande parte dos controles há treinamento e capacitação de pessoal, não obstante ainda haver 40% que demandam atenção para que o controle atinja a totalidade de seu potencial, fato devido ao entendimento da sociedade de não aplicabilidade de tais princípios aos controles do Quadro 7.

c. Princípio delegação de poderes e determinação de responsabilidades:

Tal princípio significa que deverá ser indicada com precisão a autoridade delegante, a delegada e o objeto da delegação para a execução dos controles. Em questionamento, a sociedade informou que a aderência ao princípio se dá da seguinte forma (Quadro 9):

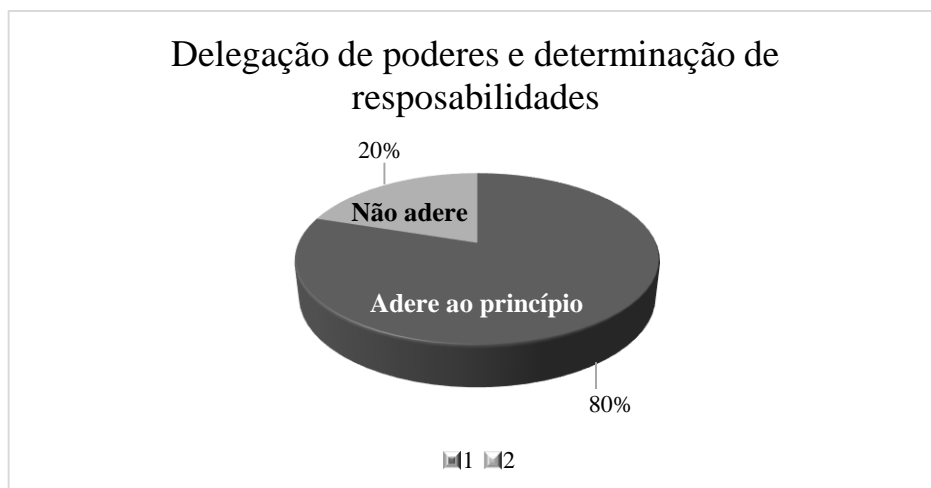
Quadro 9 - Princípio delegação de poderes e determinação de responsabilidades

Controles Internos/Princípios controle interno	Há delegação de poderes e determinação de responsabilidades?
Procedimento referente as atividades de conciliação revisada e publicada	Sim
Concessão treinamento periódicos de atualização para a equipe	Sim
Relacionar de contas contábeis não tributáveis com a respectiva descrição	Não
Relacionamento com consultoria externa ou interna para fins de interpretação da legislação	Sim
Realização revisões periódicas dos parâmetros do sistema	Sim
Revisão após classificação das notas fiscais	Sim
Apoio externo para a realização de análise de oportunidade de aproveitamento de crédito	Sim
Aprovação dos pareceres emitidos para aproveitamento de créditos	Sim
Realização das conciliações automáticas antes do encerramento do período pelo SAP	Não
Revisão das conciliações por auditoria externa	Sim

Fonte: Autor.

Neste controle, a determinação de poderes e responsabilidades é fundamental para a estrutura e efetividade de cada controle elencado. Conforme a Figura 3, os percentuais de cada controle *versus* o princípio em questão foi:

Figura 3 - Percentual de adesão ao princípio delegação de poderes e determinação de responsabilidades



Fonte: Autor.

Pode-se verificar que este princípio está em quase a totalidade dos controles, de acordo com a entidade, com uma representatividade de 80%. Ainda assim existem 20% dos controles que não estão de acordo com o princípio em questão, pelo fato de que o princípio em questão não possui sua aplicabilidade, de acordo com a Irani S.A.

d. Princípio segregação de funções

Este controle nada mais é do que a separação de funções, como quem poderá autorizar, aprovar, executar, controlar, etc. A sociedade, através do Quadro 10, forneceu as seguinte situação para o controle em questão:

Quadro 10 - Princípio segregação de funções

Controles Internos/Princípios controle interno	Há segregação de funções?
Procedimento referente as atividades de conciliação revisada e publicada	Sim
Concessão treinamento periódicos de atualização para a equipe	Sim
Relacionar de contas contábeis não tributáveis com a respectiva descrição	Não
Relacionamento com consultoria externa ou interna para fins de interpretação da legislação	Sim
Realização revisões periódicas dos parâmetros do sistema	Sim
Revisão após classificação das notas fiscais	Sim
Apoio externo para a realização de análise de oportunidade de aproveitamento de crédito	Sim
Aprovação dos pareceres emitidos para aproveitamento de créditos	Sim
Realização das conciliações automáticas antes do encerramento do período pelo SAP	Não
Revisão das conciliações por auditoria externa	Sim

Fonte: Autor.

Em termos numéricos, a resposta obtida pela sociedade pode ser obtida através dos percentuais demonstrados conforme o gráfico da Figura 4:

Figura 4 - Percentual de aderência do princípio segregação de funções



Fonte: Autor.

Os controles da sociedade respondem a 80% ao princípio segregação de funções. Os 20% que não possuem segregação de função são dois princípios que não estão em execução atualmente e tampouco possuem um desenho para tal.

e. Instruções para os controles devidamente formalizadas

Para este princípio, os procedimentos devem ser disciplinados e formalizados por meio de instrumentos eficazes, de forma clara e objetiva. A entidade informou através do questionário demonstrado no Quadro 11 a situação dos seus controles em relação ao princípio em comento:

Quadro 11 - Princípio instruções devidamente formalizadas

(continua)

Controles Internos/Princípios controle interno	As instruções devidamente formalizadas?
Procedimento referente as atividades de conciliação revisada e publicada	Sim
Concessão treinamento periódicos de atualização para a equipe	Sim
Relacionar de contas contábeis não tributáveis com a respectiva descrição	Não
Relacionamento com consultoria externa ou interna para fins de interpretação da legislação	Não

Quadro 11 - Princípio instruções devidamente formalizadas

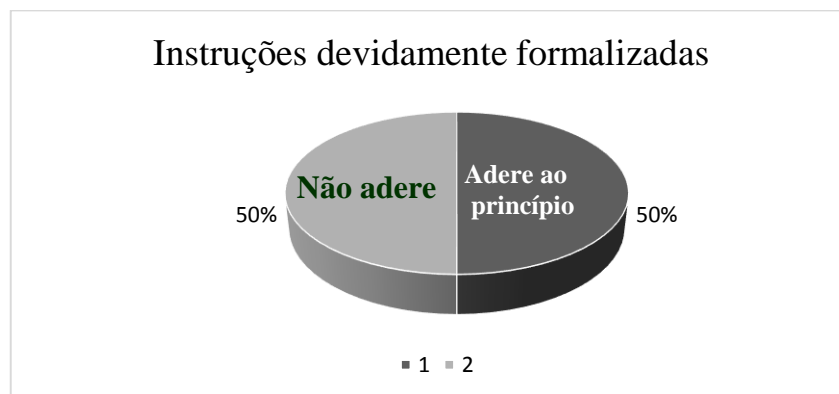
(conclusão)

Controles Internos/Princípios controle interno	As instruções devidamente formalizadas?
Realização revisões periódicas dos parâmetros do sistema	Não
Revisão após classificação das notas fiscais	Sim
Apoio externo para a realização de análise de oportunidade de aproveitamento de crédito	Sim
Aprovação dos pareceres emitidos para aproveitamento de créditos	Não
Realização das conciliações automáticas antes do encerramento do período pelo SAP	Não
Revisão das conciliações por auditoria externa	Sim

Fonte: Autor.

A Figura 5 traz os gráfico que expressa de modo quantitativo o quadro acima:

Figura 5 - Percentual de aderência ao princípio instruções devidamente formalizadas



Fonte: Autor

Através da figura acima é notório que a sociedade possui apenas 50% de aderência ao princípio. Conforme entrevista, foi explicado que tal princípio, de acordo com o entendimento do colaborador, não se aplica aos controles listados, onde dois deles não estão em execução e tampouco possuem um desenho para aplicação.

f. Princípio controle sobre as transações

Neste princípio deve haver acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, relacionando-os com a finalidade da entidade. Sobre a relação deste princípio com os controles, o Quadro 12 demonstra conforme informado pela sociedade:

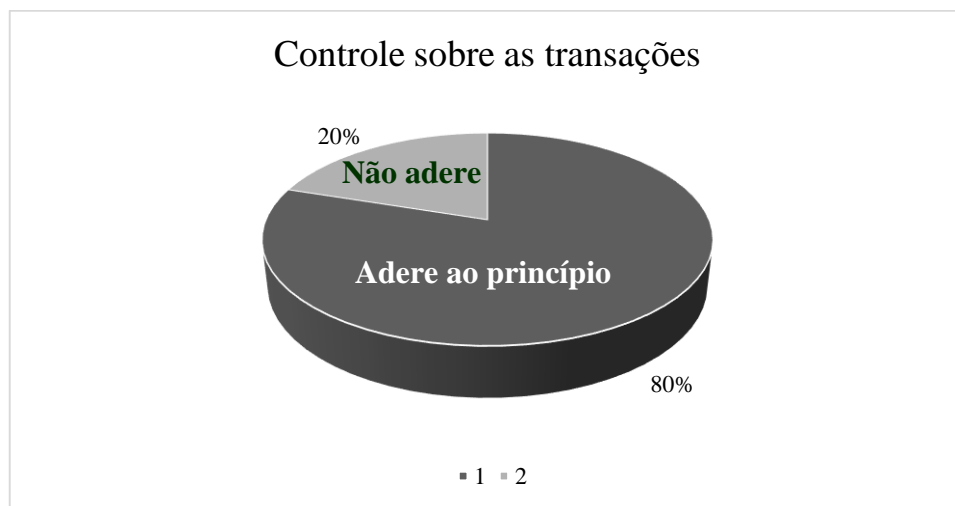
Quadro 12 - Princípio controle sobre as transações

Controles Internos/Princípios controle interno	Existem controle sobre as transações?
Procedimento referente as atividades de conciliação revisada e publicada	Sim
Concessão treinamento periódicos de atualização para a equipe	Sim
Relacionar de contas contábeis não tributáveis com a respectiva descrição	Não
Relacionamento com consultoria externa ou interna para fins de interpretação da legislação	Sim
Realização revisões periódicas dos parâmetros do sistema	Sim
Revisão após classificação das notas fiscais	Sim
Apoio externo para a realização de análise de oportunidade de aproveitamento de crédito	Sim
Aprovação dos pareceres emitidos para aproveitamento de créditos	Sim
Realização das conciliações automáticas antes do encerramento do período pelo SAP	Não
Revisão das conciliações por auditoria externa	Sim

Fonte: Autor.

O gráfico (Figura 6) demonstra através de percentual a adesão da empresa ao princípio deste tópico:

Figura 6 - Percentual de aderência ao princípio controle sobre as transações



Fonte: Autor.

Os controles da sociedade respondem a 80% ao princípio controle sobre as transações. Os 20% não aderentes referem-se a dois princípios que não estão em execução atualmente e tampouco possuem um desenho para tal.

g. Princípio de aderência às diretrizes e normas legais

É necessário a existência de sistemas que assegurem a observância às diretrizes, aos planos, às normas e aos procedimentos administrativos internos. O colaborador responsável informou, conforme o Quadro 13, se os controles possuem ou não este princípio.

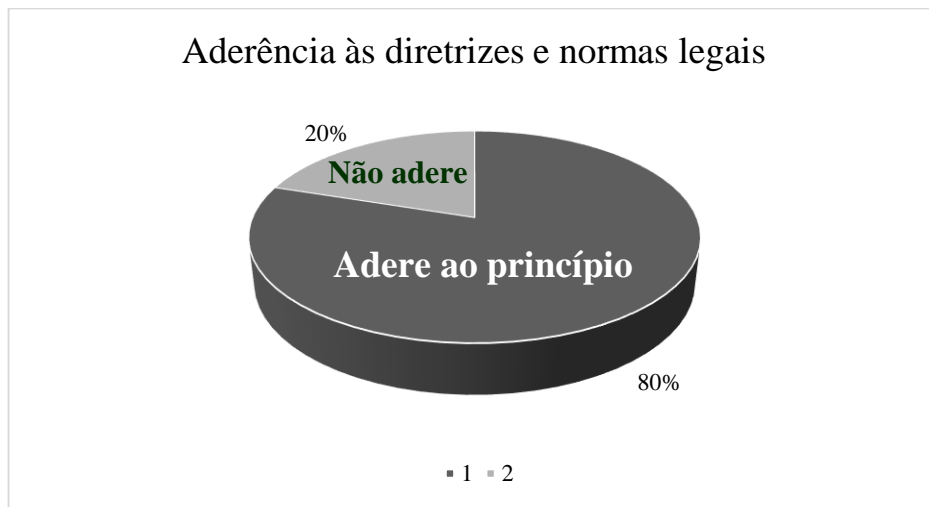
Quadro 13 - Princípio aderência às diretrizes e normas legais

Controles Internos/Princípios controle interno	Tem aderência às diretrizes e normas legais?
Procedimento referente as atividades de conciliação revisada e publicada	Sim
Concessão treinamento periódicos de atualização para a equipe	Sim
Relacionar de contas contábeis não tributáveis com a respectiva descrição	Não
Relacionamento com consultoria externa ou interna para fins de interpretação da legislação	Sim
Realização revisões periódicas dos parâmetros do sistema	Sim
Revisão após classificação das notas fiscais	Sim
Apoio externo para a realização de análise de oportunidade de aproveitamento de crédito	Sim
Aprovação dos pareceres emitidos para aproveitamento de créditos	Sim
Realização das conciliações automáticas antes do encerramento do período pelo SAP	Não
Revisão das conciliações por auditoria externa	Sim

Fonte: Autor.

As respostas acima foram positivas para todos os princípios que estão em execução atualmente. A Figura 7 demonstra graficamente os resultados obtidos:

Figura 7 - Percentual de aderência ao princípio adesão às diretrizes e normas legais



Fonte: Autor.

Os controles da sociedade aderem em 80% ao princípio de aderências às diretrizes e norma legais. Os 20% não aderentes referem-se a dois princípios que não estão em execução atualmente e tampouco possuem um desenho para tal.

5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES

Este trabalho teve como objetivo a análise dos controles internos tributários da empresa Irani S.A. Através das análises constantes no capítulo 4, bem como a tabulação de dados e descrição dos controles aderidos pela empresa para eliminar e/ou mitigar riscos da atividade fiscal.

A entidade informou que para o setor fiscal constam três riscos elencados pela diretoria e áreas responsáveis. Não obstante, com fins de avaliar mais profundamente, delimitou-se apenas o primeiro risco: apuração incorreta de tributos.

Para este risco, os fatores de risco que o compõe possuem controles internos desenhados para que sejam suficientes no que tange à continuidade da entidade. Cada controle designado pela empresa em análise foram descritos no capítulo 4. Durante todo o trabalho foi notório que a realização de gestão de riscos é importante para a sociedade Irani e por isso realizam o desenvolvimento de controles internos anualmente.

Os princípios de controles internos são muito importantes, pois ajudam a avaliar se os controles escolhidos são suficientes para mitigar, prevenir ou eliminar um risco. A maioria dos princípios estavam dentro dos controles em 80%, o que corrobora com o empenho da sociedade em manter controles de qualidade.

Não obstante, existem questões que os controles não abarcam, por não estarem em execução, pela não aplicabilidade e/ou mensuração dos princípios, etc. É necessário haver periodicidade nos controles, formalização e revisão de sua realização, maior treinamento e determinação de colaboradores específicos para cada tarefa.

Para o primeiro controle, procedimento referente as atividades de conciliação revisada e publicada, sugere-se que a sociedade avalie a possibilidade de sua aplicação, bem como análise deste com o princípio de relação custo e benefício, visto que a formalização da revisão das conciliações é de suma importância para a segurança e organização das informações geradas.

O controle de concessão de treinamento periódicos de atualização para a equipe, de acordo com a sociedade, possui cem por cento de adesão aos princípios, entretanto, não possui periodicidade de aplicação e tampouco definição e capacitação de colaboradores internos para a realização. Sugere-se que a entidade avalie a possibilidade de realizar treinamentos periódicos e a delimitação de funcionários como referências nas equipes de treinamento e atualização.

O terceiro controle, relacionar de contas contábeis não tributáveis com a respectiva descrição, não está em execução, tampouco possui um desenho para futura aplicação e por isso

não foi avaliado quanto aos princípios. A sociedade informou que está sendo discutido como dar-se-á sua aplicabilidade e que uma das questões é que não será possível relacionar todas as contas tributárias, como as subcontas, que afetam o setor tributário. Torna-se válido, sugerir que a sociedade avalie a possibilidade de implantar tal controle, mesmo que seja apenas para mitigar a possibilidade de questionamento por parte das entidades fiscais.

Alguns controles elencados, de fato, não possuem aplicabilidade através de certos princípios, como no caso do controle relacionamento com consultoria externa ou interna para fins de interpretação da legislação. Contudo, tal controle não possui periodicidade de ocorrência devido ao fato de somente ocorrer quando existem dúvidas sobre determinada legislação. Faz-se interessante que a sociedade examine a ideia de implantar um sistema mais frequente de consultas à consultoria e não apenas quando surgem dificuldades de interpretação da legislação.

Para o controle realização revisões periódicas dos parâmetros do sistema, está em quase sua totalidade em conformidade com os princípios, entretanto ainda não possui instruções devidamente formalizadas para os setores envolvidos. Faz-se interessante que a Sociedade Irani avalie a possibilidade segregar as revisões por tributos, para que seja atendida as suas especificidades, aumentar a periodicidade das revisões, para que não haja problema de equívocos causados pelo sistema e designar apenas algumas pessoas autorizadas para realizar as alterações de sistema, de preferência funcionários da mesma unidade.

Conforme a empresa em análise, o controle revisão após classificação das notas fiscais atende em sua plenitude os princípios. Porém, é válido que esta revisão passe por um processo de formalização por parte dos cargos responsáveis de coordenação e/ou gerência tributária, com o fim de manter a organização e segurança do procedimento.

Os controles apoio externo para a realização de análise de oportunidade de aproveitamento de crédito e aprovação dos pareceres emitidos para aproveitamento de créditos estão quase cem por cento adequados aos princípios e aos seus propósitos, apenas não estão alinhados com o princípio de qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários devido a sua não aplicabilidade.

A realização das conciliações automáticas antes do encerramento do período pelo SAP é o penúltimo controle em análise. Como o primeiro e o terceiro controle, este não está em execução e tampouco possui um desenho para aplicabilidade. Sugere-se a avaliação da possibilidade de implantação deste controle, pois além de ser uma ferramenta automática, demanda menos mão de obra e agilidade no processo.

O último controle, mas não menos importante, é a revisão das conciliações por auditoria externa. Está em conformidade, de acordo com a sociedade, em cem por cento com os princípios

de controles internos. A única análise de melhoria é a sugestão de rotatividade de pessoas que atendem a auditoria externa, com tal de sempre haver fidedignidade nas informações transmitidas e com o mínimo de influência da subjetividade humana.

Ao final da análise, como sugestão de controle extra aos já citados, está a implantação de um setor ou designação de colaboradores da empresa para o acompanhamento da legislação federal, estadual e municipal, através do diário oficial e outros meios, para analisar os impactos e o período ao qual se refere determinada mudança e implementar as alterações no sistema, seguindo os princípios dos controles internos e assim obter sua eficiência e eficácia.

Por fim, é de extrema relevância que existam controles internos em uma entidade para prevenir, mitigar e/ou eliminar os fatores de risco existentes que de alguma forma possam afetar a continuidade do negócio. Caso a sociedade não efetue da melhor forma seus controles corre o risco de utilizar de forma incorreta as despesas, má interpretação da legislação, má parametrização das tributação no sistema e por consequência a apuração de débito ou crédito tributário, levando à perda de uma oportunidade ou a questionamento por parte das autoridades fiscais.

Através das análises deste trabalho, conclui-se que a Irani S.A. possui controles que suportam em quase sua totalidade o risco de apuração incorreta dos tributos. Como sugestão de futuros estudos, é interessante a realização da mesma pesquisa para os outros dois riscos informados pela empresa, como o não cumprimento das obrigações acessórias e multa e/ou apreensão de carga no transporte.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA; Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ANDRADE; Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ATTIE; William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- CREPALDI; Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- CREPALDI, S.; CREPALDI, G. **Auditoria fiscal e tributária**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- LIMA, D.; CASTRO, R. **Fundamentos da auditoria fundamental e empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- LUNKES, João. **Controle de gestão: estratégico, tático, operacional, interno e de risco**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARCONI, M.; LAKATOS E. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- PEREIRA; Jose Matias. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- RODRIGUES; Auro de Jesus. **Metodologia científica**. 1. ed. São Paulo: Avercamp, 2006.
- YIN, Robert K. **Estudo de caso: Planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ANEXO 2 - FUNCIONAMENTO DOS CONTROLES INTERNOS

Descrição dos controles internos para o risco apuração incorreta dos tributos				
Respondido por Evandro Zabott - Gerente de contabilidade				
Requisitos	Descrição (O que são)	Como Aplica	Envolvidos	Objetivos Esperados
Procedimento referente as atividades de conciliação revisada e publicada	Procedimentos Formalizados. Sem data para aplicação.	Ainda não está em execução. Metodologia recente.	Área Fiscal. Desenho em andamento.	Organização dos padrões de controle e segurança.
Concessão treinamento periódicos de atualização para a equipe	Treinamentos de atualização das legislações	Envolvendo equipes em treinamentos diversos	Área Fiscal	Melhorar conhecimento
Relacionar de contas contábeis não tributáveis com a respectiva descrição	Segregação de contas específicas com controle de tributação. Não elimina, apenas mitiga.	Segregação de contas específicas com controle de tributação. Metodologia recente.	Departamento de Contabilidade e áreas envolvidas. Ainda não possui desenho.	Facilidade de controle nas apurações
Relacionamento com consultoria externa ou interna para fins de interpretação da legislação	Consultorias de apoio externo. Não tem periodicidade.	Através de pesquisa em caso de dúvida e interpretação	Área Fiscal. Assinatura com consultoria externa.	Aplicação correta das legislações vigentes
Realização revisões periódicas dos parâmetros do sistema	Revisão dos parâmetros base de tributação do sistema sem divisão por tributo.	Através da verificação individualizada dos parâmetros. Só quando há necessidade.	Departamento de Contabilidade e áreas envolvidas	Aplicação correta das legislações vigentes
Revisão após classificação das notas fiscais	Conferência após implantação de documentos no sistema	Emissão de relatório e conferência individualizada	Área Fiscal. Sem revisão de superiores.	Implantação correta
Apoio externo para a realização de análise de oportunidade de aproveitamento de crédito	Consultorias de apoio externo para planejamento tributário	Através de revisões periódicas à base tributária ao final de cada dia. Às vezes é solicitado e outras ofertado.	Área Fiscal.	Aplicação correta das legislações vigentes
Aprovação dos pareceres emitidos para aproveitamento de créditos	Aprovação formal de pareceres em relação a base de creditamento fiscal.	Aprovação em Diretoria	Departamento de contabilidade	Manter organização e controle.
Realização das conciliações automáticas antes do encerramento do período pelo SAP	Cruzamentos sistêmicos que permitam identificar erros. Não está em execução e não possui desenho.	Cruzamentos sistêmicos que permitam identificar erros. Metodologia recente.	Área Fiscal	Eliminar erros. Não possui data para aplicação devido a migração do SAP
Revisão das conciliações por auditoria externa	Revisão de auditoria	Revisões de controle de auditoria externa. Não há rotatividade.	Departamento de contabilidade	Garantir qualidade das apurações fiscais.

