



GESTÃO DE TRIBUTOS E GOVERNANÇA CORPORATIVA NO SETOR DE PETRÓLEO: O CASO DA PETROBRAS

TAXES MANAGEMENT AND CORPORATE GOVERNANCE AT THE OIL SECTOR: THE CASE OF PETROBRAS

GESTIÓN DE IMPUESTOS E GOBERNANCIA CORPORATIVA EN EL SECTOR PETROLERO: EL CASO DE PETROBRAS

Hélder Uzeda, MSc.

Universidade Salvador/Brazil

helderuzeda@gmail.com

Augusto de Oliveira Monteiro, Dr.

Universidade Salvador/Brazil

augusto.monteiro@unifacs.br

RESUMO

O objetivo desta pesquisa é analisar um bem sucedido processo de modernização da administração tributária, amparado nos conceitos da governança corporativa e da gestão de processos. Para tanto, é realizado um estudo de caso da estruturação da administração tributária da Petrobras, sendo essa empresa escolhida por se tratar da maior contribuinte de tributos do Brasil. A realização desta pesquisa compreendeu a análise documental de relatórios e balanços da companhia estudada, a observação direta *in loco* e a realização de entrevistas com dirigentes e colaboradores da empresa. A pesquisa permitiu constatar o êxito e os ganhos de eficiência do processo de modernização da gestão tributária, assim como a sua crescente articulação à governança corporativa da companhia.

Palavras-chave: Gestão de tributos; Governança corporativa; Processos; Petrobras.

ABSTRACT

The purpose of this research is to analyze a successful improvement of tax administration, supported by corporate governance and processes management. In order to do so, a case study of the structuring of the tax administration of Petrobras has been performed. This company was chosen because it is the largest payer of taxes in Brazil. This research included analysis of documentary reports and balance sheets of the company, direct observation and interviews with its managers and employees. Results achieved showed efficiency gains and management improvement, as well as a growing alignment to its corporate governance.

Keywords: Tax management; Corporate governance; Processes; Petrobras.

RESUMEN

El objetivo de esta investigación es analizar el éxito del proceso de modernización de la administración de impuestos, con el apoyo de los conceptos de gobernanza corporativa y gestión de procesos. Con este fin, se lleva a cabo un estudio de caso de la estructuración de la administración de impuestos por parte de Petrobras, empresa elegida porque es el mayor contribuyente de impuestos en Brasil. Esta investigación comprendió un examen teórico de los informes y las declaraciones de la empresa estudiada, la observación directa y entrevistas con directores y empleados de la empresa. La investigación permitió observar los éxitos y las mejoras de eficiencia del proceso de modernización de la administración de impuestos, así como su creciente vinculación con la gobernanza corporativa de la empresa.

Palabras clave: Gestión de impuestos; Gobernanza corporativa; Procesos; Petrobras.

1 INTRODUÇÃO

A governança corporativa (GC) surgiu para resolver conflitos de interesses entre propriedade e gestão nas organizações, estabelecendo práticas que visavam proteger o direito dos acionistas, principalmente os minoritários, de abusos dos executivos, preponderantemente nas decisões estratégicas que ditavam os modelos, os métodos e os rumos dos negócios. Baseia-se em quatro princípios básicos fundamentais, que são: a transparência (*disclosure*), a equidade (*fairness*), a prestação de contas (*accountability*) e o respeito ao cumprimento das leis (*compliance*). Sua implantação contribuiu para um desenvolvimento econômico sustentável, proporcionando melhorias no desempenho das empresas e acelerando resultados, além de facilitar o acesso a fontes externas de recursos.

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

Sobre a atividade tributária, sabe-se que a realidade brasileira é peculiar, considerando o volume de tributos e obrigações exigidos no país. Mesmo assim, toda empresa possui a obrigação legal de pagar e administrar os tributos previstos na legislação de forma a preservar sua capacidade de reinvestimento e os interesses de seus acionistas, da sociedade e do próprio país. O tributo é a forma do Estado ser financiado pelo contribuinte, através de uma imposição legal que provém de uma relação jurídico-tributária, tendo por premissa uma hipótese de incidência descrita na lei.

Nos últimos anos, a quantidade das informações exigidas pela legislação tem aumentado consideravelmente junto com a modernização dos sistemas de padronização e fiscalização tributária, a exemplo do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA) e do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), provocando, com isso, grandes mudanças na forma como são administrados os tributos nas empresas. As práticas de gestão e operação das organizações precisaram adotar um conjunto de ações integradas com a administração desses tributos para atender às exigências legais e reduzir os riscos decorrentes de inconsistências, divergências ou, simplesmente, erros nas informações exigidas, na forma de obrigações acessórias transmitidas regularmente ao fisco. Nesse contexto, a gestão tributária das organizações se modernizou, evoluindo para uma governança corporativa com viés de tributação, contando com o apoio de estruturas organizacionais, políticas, diretrizes e processos específicos para o gerenciamento das obrigações acessórias, maximizando os resultados, através da redução dos riscos fiscais, e propiciando um controle mais efetivo das informações transmitidas regularmente ao fisco.

O objetivo desta pesquisa foi identificar o papel e a importância da governança corporativa e da gestão de processos na modernização da administração tributária, a partir de um estudo de caso acerca da estruturação desse tipo de administração de uma empresa de grande porte. Para tanto, escolheu-se estudar a Petrobras, a maior contribuinte do Brasil e que, até 1999, não dispunha de uma área corporativa que reunisse em si a atividade tributária. Esta se encontrava pulverizada em outras áreas da empresa, dificultando, sobremaneira, a administração dos assuntos tributários, além de impedir uma gestão eficiente com foco em resultados sustentáveis e segurança para os investidores. Entretanto, sabe-se que esse processo foi desafiador, pois se trata

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

Para tanto, busca-se responder a seguinte questão: qual é o papel e a importância da governança corporativa e da gestão de processos na modernização da administração tributária?

Adotou-se, nesta pesquisa, o ponto de vista de três áreas teóricas que figuraram aqui, em situação de complementaridade, a Governança Corporativa, observando-se a estrutura organizacional e os instrumentos de controle; a gestão de processos, através dos estudos da reengenharia de processos e da organização, sistema e métodos; e a gestão de tributos.

2 GOVERNANÇA CORPORATIVA

Para George Albin Andrade e Alexandre Andrade (2012), a GC aparece como um conjunto de princípios e práticas que tentam minimizar os potenciais conflitos de interesse entre acionistas majoritários controladores e minoritários não controladores, bem como entre os demais *stakeholders*¹, com o objetivo de maximizar o valor da empresa e, conseqüentemente, aumentar o retorno para seus investidores.

Uma das mudanças que mais influenciaram o surgimento da GC foi a dispersão do capital de controle das companhias. Isso ocorreu devido à constituição das grandes empresas na forma de sociedade anônima². O sistema desse tipo de sociedade foi uma importante forma de captação de recursos para as dimensões do capitalismo ocidental. Possibilitou o expansionismo e o considerável aumento das corporações, bem como a concentração do poder econômico das maiores empresas das economias nacionais. Mas, também se manifestou em seu interior um importante movimento, oposto ao da concentração, o da dispersão do número de acionistas e a despersonalização da propriedade.

Os conflitos de interesse entre acionistas e administradores, resultado da separação entre o controle e a gestão das grandes empresas contemporâneas, foi justamente uma das principais razões da origem da GC. Essa alteração de interesses é também intitulada de “problema de agência” ou problema de agente-principal (*agency*). Este surge quando o bem-estar de uma parte empresarial (a tida como *principal*) depende das decisões tomadas pela outra (a denominada de *agente*). Embora o agente deva deliberar sempre em benefício do primeiro, muitas vezes acontece que os interesses dessas duas partes são conflitantes, dando margem a um comportamento inoportuno³ por parte do agente. Isso ocorre num cenário empresarial com a existência de um acionista majoritário o qual detém o controle da empresa e escolhe quem a irá administrar. Berle e Means (1932 apud SERAFIM; QUELLAS; ALLEDI, 2010), no início do século XX, já chamaram a atenção para este problema de dispersão do capital das empresas e para a separação entre propriedade e gestão.

A consolidação da GC no ambiente internacional e o filtro básico desse processo corresponde à elaboração da Lei Sarbanes-Oxley. Segundo Borgerth (2008, p. 19), essa Lei estabelece sanções com o objetivo de intimidar a realização de procedimentos não éticos ou em desacordo com as boas práticas de governança corporativa por parte das empresas que atuam no mercado.

A Lei Sarbanes-Oxley é também um dos pilares da GC e foi instituída pelos Estados Unidos em resposta a fraudes fiscais. Esta determinou que os relatórios financeiros das empresas com ações em bolsas norte-americanas devam conter uma declaração do presidente e do diretor financeiro se responsabilizando pelas informações e procedimentos de divulgação, de forma que possam responder por eventuais fraudes.

Ainda pensando-se num pouco de história da GC, André Carvalhal da Silva (2005, p. 15) destaca que, em 1992, foi elaborado o primeiro *Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa*. Neste e em outros códigos desse tipo, os principais objetivos e princípios básicos verbalizados são:

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

Para se estabelecer modelos de GC, faz-se necessário entender o que constitui um sistema de GC. Segundo Leal e Camuri (2008, p. 64), este é estabelecido por instituições, convenções culturais e regulamentos. Esse conjunto abrange as relações entre as administrações das empresas e os acionistas, ou seja, entre gestão e propriedade, ou até mesmo, outros grupos ou agentes, às quais as administrações, de acordo com o tipo de modelo adotado, devem prestar contas de suas práticas e resultados.

Maria José Leal e Walter Camuri (2008) identificaram cinco modelos clássicos de GC. Todavia, este artigo só focará em três desses, que são: 1) o Modelo Alemão: cujo papel exercido pelas instituições bancárias é forte, uma vez que as companhias necessitam fundamentalmente de financiamento (crédito bancário de longo prazo), que dividem o controle com os grandes acionistas, o mercado de capitais tem menor expressão, a estrutura patrimonial é concentrada, mas a gestão é compartilhada e aberta a múltiplos interesses, os conselhos de grandes empresas possuem duas camadas, a de gestão e a de supervisão, esta última é constituída por representantes dos empregados, sindicatos e bancos; 2) o Modelo Europeu: nele, não é tão bem definida a fonte predominante de financiamento, a propriedade é concentrada e é expressivo o número de grandes corporações familiares ou controladas por grupos consorciados, os conflitos de agenciamento ocorrem por fraca proteção a minoritários, as forças externas de controle são menos atuantes, com baixo *enforcement*⁴, geralmente, as presidências do CA e da Diretoria Executiva são justapostas, mas é crescente e alta a presença de *outsiders* independentes no órgão colegiado, pelas pressões ativistas que vem sofrendo nos últimos anos, o modelo tende a abrir-se mais a interesses múltiplos; e, por fim, o 5) Modelo Latino-Americano: fortemente influenciado pelas seguintes características históricas do ambiente empresarial: (1) concentração patrimonial; (2) existência de

grandes grupos privados familiares; (3) baixa pressão exercida pelo mercado de capitais; (4) tradição jurídica do Código Civil Francês, com baixo *enforcement*, a estas origens somaram-se mais duas fortes influências, ocasionadas pelos programas políticos dos últimos anos: (1) privatizações e (2) abertura dos mercados, predomina a alavancagem⁵; os mercados de capitais são pouco expressivos; a propriedade das grandes corporações é concentrada; a gestão é exercida por acionistas majoritários; os conflitos acontecem entre as forças polarizadas dos acionistas, constantemente desencadeados pelos minoritários, que possuem fraca proteção, e ainda há o ambiente regulatório ainda em transição, é um modelo que está ainda em fase embrionária, mas evoluindo com rapidez, prevalecendo os interesses dos acionistas, porém se percebem movimentos na direção para o atendimento a múltiplos interesses.

3 GESTÃO DE PROCESSOS

A Administração Científica, no final do século XIX e no princípio do século XX, baseava-se no pressuposto de que o comportamento no trabalho podia ser objeto de engenharia, projetado de acordo com os princípios de racionalidade e eficiência.

Para Davenport (1994), a Administração Científica de Taylor pode ser considerada como sendo a primeira onda⁶ da gestão de processos. Muitos dos conceitos deste teórico servem como base para os princípios de modelagem de processos e, quase um século depois, continuam sendo usados como pressupostos nas organizações. A segunda veio com a Reengenharia dos americanos Michael Hammer e James Champy (1994), a qual está embasada na ideia de que era possível melhorar muito o desempenho das empresas por meio de mudanças extremas nas operações. A popularização desse conceito disseminou-se durante a década de 1990, assim como outras técnicas de melhorias de processos e *workflows*⁷ centrados em documentos. De acordo com Rui Branco (2008, p. 123), ao contrário do que tinha acontecido com muitas das metodologias de Gestão da Qualidade, os primeiros exemplos da sua aplicação são oriundos dos Estados Unidos da América e não do Japão.

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

O modelo de Centro de Serviços Compartilhado busca consolidar atividades transacionais⁸ das unidades de negócio numa estrutura central, visando reduções de custos em decorrência da eliminação de duplicidade de funções, da padronização dos processos e dos ganhos de escala. Dessa forma, uma estrutura de CSC opera processos com pouca variabilidade comuns a várias unidades de negócio e que podem ser padronizados. No entanto, pretende-se demonstrar, neste trabalho, que algumas áreas da Petrobras são mais aderentes a uma estrutura voltada para o compartilhamento de atividades, como é o caso da área Financeira, principalmente, a Tributária. Este campo empresarial, em específico, preconiza atividades que requerem um elevado nível de alinhamento dos entendimentos legais, assim como de conformidade dos processos de execução que atendem às demandas tributárias reguladas e impostas pelo fisco. Por isso, a importância estratégica em concentrar a

coordenação de todos os recursos desta área, respeitando um modelo de governança da companhia e compreendendo processos bem definidos.

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

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

Quando bem implementados e executados corretamente, os serviços compartilhados impulsionam as operações de uma empresa. Permitem que cada unidade de negócio mantenham o foco nas atividades estratégicas da sua operação, enquanto cortam processos desnecessários, ou não estratégicos, e os enviam para o Centro de Serviços Compartilhados.

4 GESTÃO DE TRIBUTOS

Inicialmente cabe entender o que seria “tributo”, segundo o Código Tributário Nacional⁹, através do Art. 3º, o tributo é toda prestação pecuniária obrigatória a todas as pessoas, físicas ou jurídicas, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. O Art. 4º expressa que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador ou ação da respectiva obrigação. Já o Art. 5º descreve, objetivamente, os tributos como: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

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

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

De acordo com Tôrres (2003, p. 175), entende-se por planejamento tributário a técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, visando a uma economia de tributos permitida ou possibilitada pela lei. Enquanto que para Borges (2002, p. 65), trata-se de uma técnica gerencial que visa planejar os negócios, sejam eles operações industriais, mercantis ou de prestações de serviços, visando conhecer as obrigações tributárias (principal e acessórias) atribuídas ou exigidas em cada uma das respectivas alternativas legais para adoção de meios ou instrumentos que possibilitem a anulação, redução ou postergação do ônus fiscal.

Greco (2008, p. 13-18) enfoca que o planejamento tributário é economicamente relevante, principalmente, no sentido de seu significado, em relação à arrecadação tributária e aos contribuintes, apontar para realidades tão marcantes. Sabe-se assim que é juridicamente relevante: primeiro, apontando para a

isonomia, indica que ela é quebrada quando se cobra tributo de quem não deveria ser cobrado ou não se consegue alcançar quem deveria pagar o tributo devido; e segundo, pelo fator da concorrência quando destacam que a variável tributária não deve ser instrumento de diferenciação entre concorrentes ou, até mesmo, interferir na competição de mercado. Por fim, aponta que o tema é politicamente importante pela perspectiva da concepção do Estado que repercute no tema da interpretação da norma tributária, pela perspectiva do custeio do próprio Estado e pela perspectiva da atividade política, quando se refere que esta não é mais uma questão apenas técnica ou jurídica, tão pouco econômica, ela transformou-se em problema de natureza política.

Para se efetuar a análise da gestão tributária multidisciplinar, com vistas à maximização do valor da empresa, propõe-se a utilização do *Framework* de Scholes e Wolfson (1989), realizando a gestão tributária em três dimensões: “*All parties, all taxes, all costs*”^[10].

Dessa forma, todo o sistema tributário deve ser desenhado para atingir objetivos sociais. Na exposição de Martins (2001, p. 2), a valoração do fato econômico que será tributado implica, de um lado, o conhecimento unitário da realidade impositiva e, de outro lado, o conhecimento das necessidades públicas, resultando quando bem aplicada, na chamada “justiça fiscal”. A importância da valoração dá ao fenômeno jurídico uma visão tridimensional: de um lado põe-se o valor; do outro, as necessidades do Estado; e, por fim, a neutralidade na aplicação. Porém, a essa neutralidade da simples aplicação sem análise da justiça, deve ser acrescentada uma quarta dimensão: a ética. Ensina, ainda, que mais do que emitir juízo sobre o valor de algo, é preciso valorar bem. Conclui assim, a partir da visão ainda de Martins (2001, p. 3) que valorar bem é valorar justo, contribuindo para o equilíbrio inicial necessário a permitir longa duração à norma.

Moge e outros (2011, p. 23) asseveram que a tributação é o momento visível da contribuição das empresas para a sociedade e que o foco central da gestão da mudança tributária busca o estabelecimento da capacidade contributiva ideal para as estratégias de negócios.

Calijuri (2009, p. 73) destaca que, quanto mais complexas e maiores as empresas, maior será a dedicação com o planejamento tributário, enfatizando-se, prioritariamente, a redução de tributos. Porém, essa tão esperada redução pode gerar custos para a organização e seus acionistas. Portanto, pensar em planejamento tributário com ênfase em redução de tributos é focar somente sob um ângulo, ignorando que a lucratividade da empresa depende de muitos fatores. Nesse sentido, entender que a minimização de tributos é o objetivo principal de uma gestão tributária, é uma visão estreita desta. Calijuri (2009, p. 73) ainda advoga que, de forma bem simples, é melhor ganhar muito, mesmo sendo fortemente tributado, do que ganhar pouco ou nada com uma tributação baixa ou isenta. Além disso, quando um gestor foca seu objetivo em reduzir o pagamento de tributos, ele não está focando na maximização das vendas, do resultado, em melhorar a qualidade de seus produtos ou produzir com maior produtividade.

Enquanto que Moge e outros (2011, p. 21) defendem que as práticas de gestão e operação do negócio com a gestão e operação dos tributos devem estar em sintonia, formando um conjunto integrado e harmonioso. Dessa forma, pode-se perceber que o modelo de gestão e a operação tributária é um subconjunto da gestão e operação do negócio. Ainda afirmam que a aplicação da vertente “falhas *versus* desempenho” ao ambiente tributário empresarial é decisiva para o sucesso dos negócios. Esses mesmos teóricos (MOGE, 2011, p. 22) apontam que as falhas nos aspectos de descumprimento ocasional das obrigações tributárias (principalmente, as acessórias) e o desempenho quanto ao aproveitamento das oportunidades de elisão fiscal ou de mudança no

negócio com ganhos tributários que reforcem ou ampliem a capacidade de concorrência e de sobrevivência empresarial.

Além disso, Moge e outros (2011, p. 22) salientam que a análise da vertente “falha *versus* desempenho” possibilita o alcance das perspectivas de conformidade, customização e inovação, abrangendo toda a organização. A conformidade contribui para o alcance dos padrões estabelecidos nas regulamentações instituídas no negócio ou estabelecidas na legislação governamental, a customização permite uma melhoria continuada, a partir das parametrizações realizadas pela introdução de novas práticas organizacionais ou tributárias e a inovação possibilita o desenvolvimento e a implementação de atividades únicas e pioneiras que constituam um verdadeiro diferencial competitivo organizacional no momento do processo de execução tributária.

Observa-se, dessa forma, que essas três ideias são fundamentais para a gestão e a operação do negócio, principalmente da sua administração tributária.

5 METODOLOGIA

Dada a especificidade do objeto de estudo proposto, optou-se pelo estudo de caso. O realizado, neste trabalho, como já mencionado, seria a estruturação da administração tributária da Petrobras.

Faz-se necessário apresentar as dimensões as quais foram compreendidas como sendo norteadoras para se empreender a pesquisa proposta neste trabalho, bem como igualmente foram utilizadas na análise dos dados coletados e serviram como fonte para a identificação dos fatores que contribuem para o desenvolvimento da governança tributária. Assim, para efeitos deste estudo, o pesquisador destacou as seguintes: 1) fatores globais: compreende o contexto, as pressões e os interesses externos, os acordos e a legislação e padrões internacionais; 2) políticas e sistemas fiscais existentes no Brasil: abrange os fatores decorrentes de modificações na política e nos sistemas de controle fiscal nacionais, os quais impulsionaram as empresas a modernizarem sua gestão tributária; 3) estratégia organizacional: versa sobre os fatores relacionados ao peso dos tributos na estrutura de custeio da organização e a novos posicionamentos estratégicos adotados pela companhia que exigem novas práticas tributárias; e 4) processos operacionais: envolve os fatores relacionados à melhor organização dos processos e estruturas internas de gestão tributária da corporação, em termos de padronização, integração de informações e procedimentos, custos operacionais e eficiência de gestão. Essas dimensões, portanto, formam o modelo de análise para a feitura e concretização da pesquisa empreendida.

Visando a elaboração deste artigo, utilizou-se a pesquisa documental, a qual foi empreendida a partir da coleta de dados em publicações e em relatórios internos da própria Petrobras e os de empresas de consultoria e assessoria sobre aquela, como, por exemplo, estruturas organizacionais da companhia, planos estratégicos e modelos de gestão adotados pela referida organização. Esta pesquisa também foi empreendida através de alguns documentos circulantes na empresa em questão e outros acessíveis ao público em geral, disponibilizados na Internet. Igualmente foram utilizadas as informações levantadas em processos de *benchmarking*¹¹ (prática comum entre equipes das áreas tributárias de grandes empresas) da Petrobras realizados por outras grandes empresas, as quais foram acessadas via registros de relatórios, apresentações, tabelas, anotações, levantamentos, mapas e processos do Sistema Integrado de Gestão (ERP¹²), do Sistema de Apoio Fiscal, do Sistema de Auditoria Fiscal Eletrônica e do Sistema de Governança Tributária utilizados pela companhia estudada. A

pesquisa bibliográfica e eletrônica coletou dados pertinentes ao assunto em livros, dicionários, revistas especializadas ou não, jornais, teses, dissertações e publicações da própria Petrobras. A coleta de dados em campo foi feita a partir de entrevistas semiestruturadas com pessoas-chave para o levantamento qualitativo das informações imprescindíveis para o entendimento da estruturação da administração tributária da Petrobras.

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

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

6 ANÁLISE DA ESTRUTURAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA PETROBRAS

Com já mencionado, o objetivo desta pesquisa é identificar fatores importantes para a modernização da administração tributária e consequente desenvolvimento da Governança Tributária, a partir do estudo de caso da estruturação da administração tributária da Petrobras sob a ótica da governança corporativa, da gestão de processos e da gestão de tributos.

Destaca-se que essa última gestão, no Brasil, considerando apenas o contexto de um dos tributos o ICMS¹³, precisa lidar com, em média, vinte mudanças diárias de regras para a apuração e escrituração somente do referido imposto¹⁴, as quais impactam diretamente na implementação, no acompanhamento e na revisão dos processos de execução tributária das empresas.

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

Para contextualizar as áreas que embasaram o desenvolvimento da Governança Tributária da Petrobras, a partir da governança corporativa, da gestão de tributos e da gestão de processos, foram expostos e analisados alguns dados referentes à implantação da GC, como uma das bases para a estruturação da Administração Tributária da corporação em estudo, culminando com a implantação do Centro de Operações Financeiras da

Petrobras (COFIP), em outubro de 2008, e, conseqüentemente, da governança tributária, ambas praticadas na organização pesquisada.

Como base para a referida implantação, observa-se que a Petrobras utiliza instrumentos como o seu Estatuto Social e a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 1976, a qual rege contabilmente as empresas em regime de Sociedade Anônima), pela qual ela é regida. Além desses, adota outros direcionadores empresariais, tais como: Código de Ética, Código de Boas Práticas, Código de Conduta da Alta Administração Federal e Código de Conduta Concorrencial e as Diretrizes de Governança Corporativa. Também cumpre os padrões requeridos pela Lei Sarbanes-Oxley (SOX). Esses padrões requeridos por essa Lei, aplicados no processo de execução tributária da companhia, são conhecidos internamente como “controles da SOX” e possuem o principal objetivo de regulamentar os procedimentos de análises e auditorias das obrigações tributárias.

As discussões acerca das relações entre a Petrobras e a sociedade brasileira iniciaram-se já na concepção da organização. Por isso, desde aquele momento, houve uma preocupação com os conflitos de interesses entre a propriedade e a gestão da empresa. Assim, a alta administração da companhia buscou estabelecer práticas, ainda que não formais e regulamentadas, que visavam à transparência, à prestação de contas e ao cumprimento da legislação, alguns dos princípios básicos da GC.

Quadro 1- Evolução ajustes na organização e/ou aspectos de gestão da Petrobras

Até 1997	1998	1999	2000	2001	2002
Atuação como executora do monopólio estatal do petróleo	Aplicação da nova lei do petróleo, Lei 9478/97 de 06/08/97	Reforma estatutária introduzindo conceitos de Governança Corporativa	Reestruturação da Petrobras em Unidades de Negócios	Implantação das melhores práticas de GC, para dar transparência ao mercado financeiro, melhorando classificação de risco da Petrobras, reduzindo custo de financiamento dos projetos de expansão	Adoção de Câmara de Arbitragem para solução de conflitos
Estrutura organizacional por divisões especializadas	Início prático dos efeitos da regulação da indústria do petróleo através dos atos da Agência Nacional do Petróleo (ANP)		Venda de ações aos investidores do mercado (nacional e internacional)		Conselho de administração passa a ter 9 membros: 5 representando o acionista controlador (Governo); 3 os não controladores; e 1 dos preferencialistas)
Conselho de Administração era indicado pelo Presidente da República, com 3 anos de mandato, cujas decisões poderiam ser vetadas pelo Presidente da Petrobras		Petrobras passa a divulgar informações financeiras pelos critérios US-GAAP, atendendo o mercado financeiro internacional			

Fonte: Gomes (2008, p. 14)

Para explicar o contexto econômico e político das mudanças organizacionais ocorridas na Petrobras, são apresentados, no quadro 1, de forma resumida, os principais marcos, dispostos dentro de uma cronologia, a qual impactou tal evolução, ajustes na organização ou aspectos de gestão da companhia em questão.

Em 2000, o Conselho de Administração da Petrobras aprovou um modelo de organização com o objetivo de melhorar as práticas de governança corporativa. Neste, passou a existir a entidade do Conselho Fiscal, formado por: representantes dos acionistas, detentores de ações ordinárias e de ações preferenciais, e por representantes da União; um Conselho de Administração formado por um presidente e nove conselheiros; e uma Diretoria Executiva formada por sete diretorias. Igualmente, foi composto por: um presidente, representante do acionista controlador; seis conselheiros, representantes do acionista controlador da Petrobras; um conselheiro, representante dos acionistas detentores de ações preferenciais da Petrobras; um conselheiro, representante dos acionistas detentores de ações ordinárias da Petrobras; e um conselheiro, representante dos funcionários da Petrobras. Esse Conselho é apoiado pelas áreas da Ouvidoria Geral e da Auditoria Interna. A Diretoria Executiva passou a ser formada pelos: Diretor de Tecnologia, Engenharia e Materiais; Diretor Financeiro e de Relações com os Investidores; Diretor de Exploração e Produção; Diretor Internacional; Diretor de Gás e Energia; Diretor de Abastecimento; e Diretor Corporativo de Serviços. Essa Diretoria e a Presidência são apoiadas pelas áreas de Estratégia Corporativa, Jurídico, Desempenho Empresarial, Comunicação Organizacional e Novos Negócios. Além disso, a Presidência possui um Gabinete da Presidência e uma Secretaria Geral. Assim, a estrutura foi composta por quatro grandes áreas de negócio (Gás e Energia; Exploração e Produção; Abastecimento; e Engenharia, Tecnologia e Materiais), uma área Internacional e pelas áreas Financeira e Corporativa e de Serviços. Cada área de negócio concentra e é responsável por atividades específicas da Companhia. Por exemplo, a Financeira é formada pela: Corporativo; Planejamento Financeiro e Gestão de Riscos; Finanças; Contabilidade; Tributário; e Relacionamento com os Investidores.

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

Como resultado deste processo de estruturação, a área Financeira foi organizada com seis gerências executivas: Contabilidade, Finanças, Financeiro Corporativo, Planejamento Financeiro, Relacionamento com Investidores e Tributário. Para efeitos deste estudo, deter-se-á a atenção nesta última.

A Gerência Executiva do Tributário, instalada no COFIP, é uma das gerências executivas que compõem a área Financeira da Petrobras. Não diferente das demais, esta unidade é responsável por todos os processos tributários da organização. Mantém relacionamento com entes tributantes estaduais e federais, bem como trabalha para garantir o alinhamento nas questões tributárias do Sistema Petrobras, efetuando o planejamento tributário entre as empresas. Assim, entende-se que o planejamento tributário executado pela área de Administração Tributária da Petrobras, através da Gerência de Planejamento Tributário, torna-se uma importante

ferramenta que contribui para a modernização da administração tributária, não sendo, comumente, realizado pela área Jurídica ou Contábil, podendo sim contar com o apoio dessas duas áreas.

Na estrutura da Gerência Executiva do Tributário estão detalhados os papéis e responsabilidade de cada gerência que a integram, valendo a pena destacar a Gerência de Execução Tributária, responsável pela gestão dos processos de tributários do Centro de Operações da área Financeira e da execução integrada dos tributos federais, estaduais, municipais e participações governamentais, bem como pela integração da execução dos processos tributários das empresas do Sistema no país e no exterior e demais entidades externas, visando assegurar que a Petrobras disponha de informações tributárias gerenciais para atuar preventivamente no atendimento às entidades e autoridades tributárias, em conformidade com as Políticas e Diretrizes da Gestão Tributária do Sistema Petrobras, contribuindo para otimizar a carga tributária, minimizar riscos e aumentar a rentabilidade dos negócios na companhia, subsidiárias e controladas, cuja gestão é realizada pela Petrobras.

De acordo com três analistas e apuradores, das áreas Tributária, Contábil e Fiscal de outras grandes empresas, a Gerência Executiva Tributária é a área que mais utiliza práticas de Governança Tributária na Petrobras. Por isso, na tentativa de identificar fatores que contribuíram para o desenvolvimento da Governança Tributária adotado pela empresa, optou-se por um aprofundamento sobre a estrutura e os processos dessa gerência.

A Gerência Geral de Execução Tributária possui três gerências, denominadas de: Soluções Tributárias Sistêmicas, destacando nesta a importância do uso de recursos de tecnologia da informação no processo de execução tributária; Tributos Estaduais e Tributos Federais e Municipais. Essas possuem ainda várias gerências setoriais, além de contar com o apoio de uma gerência na cidade do Rio de Janeiro.

A Gerência de Tributos Estaduais, através das Gerências Setoriais de Entradas, Saídas e Obrigações, é pioneira na Petrobras e também no Brasil, na utilização de um Sistema de Governança Tributária, desenvolvido e implantado para atender às demandas de validações, auditorias, indicadores, “controles das SOX” e demais processos que apoiam a execução tributária da empresa. Informações fornecidas por um gerente fiscal, um gerente tributário e seis profissionais, entre analistas e apuradores, das áreas Tributária, Contábil e Fiscal de outras grandes empresas, que visitaram o Centro de Operações Financeiras da Petrobras. No entanto, percebe-se que o recurso de tecnologia da informação citado, é apenas um instrumento que facilita ou contribui para a execução das práticas de Governança Tributária adotadas pela companhia.

Além disso, a Gerência Geral de Execução Tributária da Petrobras conta com o apoio de vários recursos sistêmicos em sua estrutura, descritos a seguir, que suportam e automatizam os processos de execução tributária da companhia. Os mais importantes são:

- a) Sistema SAP - Sistema Integrado de Gestão Empresarial (*Interprise Resource Planning* - ERP), responsável pela integração de todos os dados e processos das áreas de finanças, contabilidade, recursos humanos, fabricação, marketing, vendas, compras etc. da companhia, contando também com um módulo de automação dos processos de importação e exportação, câmbio e *drawback*. No entanto, esse, até o momento, não possui recursos prontos para atender às demandas de escrituração, apuração e auditoria da área de Administração Tributária da Petrobras, considerando a realidade tributária brasileira, em que existem dezenas de tributos exigidos no país, entre impostos, taxas e contribuições. Com isso, um grande volume de informações (obrigações acessórias), complexas e atualizadas constantemente, é exigido e deve ser prestado regularmente ao fisco, dificultando o planejamento de

estratégias e a manutenção de rotinas no processo de execução tributária da Petrobras. Para atender a essas demandas, foram implantados recursos de uma solução de apoio fiscal e os Sistemas de Auditoria Fiscal Eletrônica e de Governança Tributária. Em 2011, o Sistema de Governança Tributária da Lex Consult foi certificado pela SAP Brasil, sendo integrado ao Sistema SAP, através do laboratório de inovação conhecido como “COIL - *Co-innovation Lab*”;

- b) Sistema de Apoio Fiscal - Sistema de Apuração de Tributos Diretos e Indiretos que contempla as obrigações fiscais da companhia, atendendo as legislações estaduais (ICMS), federais (IPI¹⁵, IRRF¹⁶ e INSS¹⁷) e municipais (ISS¹⁸). Esse sistema também é responsável pela geração de arquivos magnéticos para o cumprimento das obrigações acessórias da Petrobras;
- c) Sistema de Auditoria Fiscal Eletrônica, responsável por suportar o processo denominado “Análise Automática da Apuração”, com o qual os apuradores e analistas das Gerências Setoriais de Entradas, Saídas e Obrigações verificam gradativamente, ao longo do mês, a escrituração das notas fiscais de entradas e de saídas para atender os prazos estabelecidos pelo fisco para o cumprimento das obrigações acessórias e principal da Petrobras. Para isso, foi necessária a construção do cenário tributário para customização da plataforma, através do levantamento de todas as informações referentes aos Regimes Especiais, aos Benefícios Fiscais e às Interpretações do Departamento Jurídico da companhia, além do volume dessas para o pleno funcionamento do referido processo. É operado pelas equipes das Gerências Setoriais de Entradas, Saídas e Obrigações, com o apoio consultivo da Lex Consult para a interpretação e utilização dos relatórios de análises. Trabalha com quatro níveis de validação e análise dos arquivos gerados pelo Sistema SAP e pelo Sistema de Apoio Fiscal:
 - 3.1. Validação Técnica;
 - 3.2. Validação de Integridade Interna;
 - 3.3. Validação de Integridade Externa; e
 - 3.4. Validação Tributária ou de Negócio;
- d) o já citado Sistema de Governança Tributária que oferece recursos de auditoria e governança à área de Administração Tributária da Petrobras, principalmente à Gerência Geral de Execução Tributária. Esse disponibiliza diversos relatórios que demonstram a realidade das operações da empresa na visão de uma “inteligência tributária” desenvolvida a partir da experiência das equipes Lex Consult e Petrobras, atendendo às diretrizes da companhia e da área de Administração Tributária de maximizar resultados econômicos e ampliar margens de segurança, minimizando riscos e procurando evitar prejuízos. Utiliza como base as informações apresentadas ao fisco através dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD), Escrituração Contábil Digital (ECD), SPED – PIS/COFINS, Instrução Normativa 86 (IN86), Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA’s), Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS (GIA-ST), Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD), Sistema de Contingência do Ambiente Nacional (SCANC), Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) e Sintegra.

O processo realizado pelos recursos sistêmicos descritos acima consiste na migração das informações tributária do ERP para o Sistema de Apoio Fiscal realizar a geração das obrigações acessórias no formato exigido pelo fisco. Depois essas obrigações, em formato de arquivos no padrão exigido pelo fisco, são inseridas

no Sistema de Auditoria Eletrônica e no Sistema de Governança Tributária para as devidas validações e análises, assim como a geração de indicadores e relatórios gerenciais que apoiam ou suportam as decisões da Gerência Executiva de Administração Tributária da Petrobras.

Outros recursos sistêmicos são desenvolvidos internamente, com o apoio da TI da Companhia, e utilizadas pelos apuradores e analistas das Gerências Setoriais de Entradas, Saídas e Obrigações, a exemplo de planilhas e macros de sistemas comuns do mercado brasileiro de *softwares*.

A Petrobras é uma organização que possui peculiaridades administrativas, principalmente relacionadas na percepção de como os governos, ao longo dos anos, interferem na gestão dos seus negócios. Neste sentido, cabe ainda procurar identificar e analisar as motivações para a estruturação da atividade tributária da companhia, destacando ações do Conselho de Administração e o papel da denominada Agenda de Mudança Organizacional.

De acordo com Gomes (2008, p. 15), a motivação para as mudanças ocorridas nas práticas de GC foi a busca por maior visibilidade quanto aos processos de controle da Petrobras, exigindo maior atenção da Administração dessa companhia quanto à atuação de seus gestores na condução dos negócios, em especial, à forma como eles estavam incentivados ou não a controlar e monitorar suas atividades e os seus gastos relacionados.

Ainda segundo Gomes (2008, p. 15-16), a Petrobras sempre atuou de forma integrada verticalmente. De acordo com os objetivos e as diretrizes estabelecidas pelo acionista controlador, reforçado pelo Planejamento Estratégico elaborado no início dos anos 2000, a companhia priorizava o alcance de uma meta de produção de 1 milhão de barris de petróleo por dia, garantindo o abastecimento de combustíveis em todo território nacional. Nesse momento, não havia forte incentivo à rentabilidade, ou seja, a empresa tinha que atender às demandas do mercado, em todas as regiões do país, e isso era considerado naquele momento como eficiência operacional, não demonstrando preocupação quanto ao controle, monitoramento ou à eficiência dos recursos alocados.

Percebe-se assim que a Companhia, antes de 2000, estava organizada por divisões especializadas e focadas no processo produtivo, direcionadas apenas para o aumento dos seus indicadores produtivos, com menor preocupação sobre os custos envolvidos nas suas atividades.

Para Carlos Gomes (2008, p. 17), as pressões por melhorias em gestão, controles etc. sofridas pela Petrobras até então não eram voltadas para otimização de recursos ou performance financeira, pois seus acionistas, basicamente a União Federal, apontavam como meta principal a autossuficiência do Brasil na produção de petróleo, principalmente porque o país se mostrava vulnerável às crises internacionais, envolvendo a flutuação de preços da *commodity*.

Neste caso, percebe-se que, até 1999, a Petrobras não atuava com mecanismos de controle de custos, inclusive não havendo uma preocupação com os assuntos de ordem tributária, uma vez que os seus resultados estavam assegurados por subsídios atrelados ao mercado internacional.

Outro fator que conduziu a estruturação da área da Administração Tributária da Petrobras foi a implantação, desde 1995, do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (Sintegra), demonstrando a intenção do fisco em modernizar os sistemas tributários nos anos seguintes, evidenciando a necessidade de aumento do esforço, principalmente, das grandes empresas na estruturação de um processo de execução tributária, otimizado e padronizado, que garantisse o correto cumprimento das obrigações tributárias. Esse sistema, na visão de Pêgas (2008, p. 656), tem como propósito a simplificação das obrigações de fornecimento de informações, em meio magnético, conforme Convênio ICMS

57/95, relativas às operações de compra, de venda e de prestação de serviços realizados pelas empresas. Além disso, termina sendo um conjunto de procedimentos administrativos e de sistemas, também, com o propósito de padronização das informações tributárias fornecidas pelos contribuintes.

O aumento da carga tributária sobre o petróleo foi outro importante fator que contribuiu para a estruturação da atividade tributária da Petrobras. Segundo Afonso e Castro¹⁹, considerando uma abordagem inicial sobre o tamanho e a evolução da carga tributária do setor petróleo no país, vale a pena a fusão de três componentes mais relevantes e conhecidos: i) a receita administrada federal (RAD²⁰), excluídas contribuições previdenciárias; ii) a arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que compreende a receita estadual junto ao setor por meio da cobrança deste imposto; e iii) rendas de exploração, que se refere aos recursos de royalties e participações especiais pagas aos governos.

Tabela 1 – Receita Bruta e Impostos, Taxas, Construções e Participações Governamentais (apurados) das Contas das Demonstrações do Resultado da Petrobras – período de 2005 a 2012

Exercício	Receita Bruta (Reais Mil)	Impostos, Taxas e Contribuições (Reais Mil)
2005	179.065.284	63.307.437 ²¹
2006	205.403.037	71.274.595 ²²
2007	218.254.174	70.127.540 ²³
2008	266.494.080	85.112.615 ²⁴
2009	230.503.984	78.133.106 ²⁵
2010	266.060.000	88.755.000 ²⁶
2011	306.234.000	103.982.000 ²⁷
2012	344.976.000	104.343.000 ²⁸

Fonte: Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP)²²

A Tabela 1 apresenta informações consolidadas da conta Impostos, Taxas e Contribuições e Participações Governamentais, em paralelo às informações da conta Receita Bruta, das demonstrações financeiras da Petrobras, para os exercícios de 2005 a 2012. Vale a pena destacar, que a partir de 2008, devido às mudanças ocorridas nas demonstrações contábeis³⁰, a conta Participações Governamentais foi incorporada à conta Impostos, Taxas e Contribuições. Desta forma, para facilitar a análise proposta, os números das referidas contas apresentam-se somados nos exercícios de 2005, 2006 e 2007 e já incorporados na conta Impostos, Taxas e Contribuições. É importante salientar que a redução de impostos, taxas e contribuições apurados de aproximadamente 8,2% entre os exercícios 2008 e 2009 da companhia, assim como da receita bruta, também foi provocada pela mudança ocorrida no registro das informações contábeis, através da adoção da IFRS.

Dessa forma, Unidade de Administração Tributária iniciou suas atividades promovendo o planejamento e gestão tributária, buscando redução da carga tributária do Sistema Petrobras. Destaca-se que esse planejamento não buscou apenas o menor ônus tributário, dentro dos limites legais, defendido por Huck (1997, p. 148), ou uma lícita economia de tributos, defendida por Tôrres (2003, p. 175), e sim a contextualização dos tributos como um entre os muitos custos dos negócios, direcionando a companhia para uma gestão tributária mais ampla, defendida por Myron Scholes e outros (2005, p. 3).

As atividades tributárias da Petrobras estavam dispersas em processos adotados e gerenciados por oito Unidades Regionais – instaladas nos estados do Rio Grande do Sul, São Paulo, Rio de Janeiro, Espírito Santo,

Bahia, Sergipe e Rio Grande do Norte – e essas eram estruturadas/ implementadas de acordo com as demandas fiscais de cada um desses estados ou municípios.

Os processos adotados pelas unidades regionais tinham a intenção de atender às demandas impostas pelo fisco através do cumprimento das obrigações acessórias e principal. No entanto, ao empreender a pesquisa, compreendeu-se que existia uma falta de alinhamento entre o entendimento sobre as operações da empresa e a legislação vigente, a qual estava relacionada diretamente ao fato gerador dos tributos.

O Tributário realizou diversas entrevistas com representantes das áreas Corporativas, de Negócios, de Serviços e Financeira, e concluiu que a otimização da carga tributária do Sistema Petrobras só poderia ser garantida com sua aproximação aos clientes internos. Desta forma, foram constituídos sete grupos permanentes de gestão, ligados às principais atividades das denominadas “Áreas Clientes” da companhia, são elas:

- a) Tributário/E&P;
- b) Tributário/Abastecimento;
- c) Tributário/Gás & Energia;
- d) Tributário/Serviços;
- e) Tributário/Internacional;
- f) Tributário/Financeiro; e
- g) Tributário/BR.

A partir disso, o pesquisador entende que esses grupos visaram à aproximação da atividade de administração tributária para as reais necessidades e oportunidades de ganhos tributários das áreas denominadas “Clientes”, também defendida pelo conceito de *Framework* Tributário proposto por Scholes e Wolfson³¹, realizando a gestão tributária em três dimensões: “*All parties, all taxes, all costs*”. Percebe-se que, com esse novo mecanismo de relacionamento, intensificou-se a almejada interação e estabeleceu-se a parceria do Tributário com as referidas Áreas Clientes.

Todos os processos tributários realizados pelas unidades regionais foram mapeados, aperfeiçoados e modelados de acordo com as demandas de cada área da companhia, ou seja, coincidindo com o conceito defendido por Davenport (1994, p. 7) apresentando processos como uma ordenação específica de atividades de trabalho no tempo e no espaço, considerando começo e fim, com *inputs* e *outputs* claramente identificados. Desta forma, foi possível ajustá-los para o novo modelo de gestão tributária.

Percebe-se que, com a atuação da Gerência Executiva de Administração Tributária e os mecanismos de relacionamento entre as áreas corporativas, foi possível alinhar o entendimento legal de cada obrigação tributária, principal e acessória, proporcionando uniformidade nas decisões e padronização nos processos de execução tributária da empresa.

A implantação de uma única área responsável pela administração tributária da Petrobras proporcionou uma visão sistêmica de todas as demandas tributárias da empresa, facilitando o processo decisório e garantindo maior acesso às informações, além da construção de cenários tributários do negócio. Neste caso, entende-se que a criação da Gerência Executiva de Administração Tributária proporcionou o alinhamento e a padronização necessários para o atendimento das obrigações tributárias exigidas pelo fisco.

O COFIP foi inaugurado em outubro de 2008, em Salvador (BA), concentrando as atividades operacionais das áreas financeira, contábil e tributária de todas as unidades regionais da companhia, que já faturava cerca de R\$ 20 bilhões por mês. As atividades operacionais da área tributária da companhia foram

concentradas na Gerência Geral de Execução Tributária (Figura 19). Em entrevista para a Secretaria de Comunicação Social do Estado da Bahia (SECOM³²), segundo o então Presidente da Petrobras nesta época, a implantação deste Centro de Operações representou uma economia de R\$ 207 milhões para a companhia. A migração das atividades das unidades regionais para o COFIP foi iniciada em julho de 2008 e concluída em novembro de 2008.

7 CONCLUSÕES

Conforme demonstrado neste estudo, a governança corporativa, adotada no processo de organização empresarial, torna-se uma importante base para o desenvolvimento da governança tributária, sendo difícil dissociar a contribuição daquela na estruturação da atividade tributária de grandes corporações com elevado nível de complexidade em suas operações e no atendimento das suas obrigações tributárias.

Ao estruturar as atividades da sua administração tributária, mediante a criação da Gerência Executiva dessa área, a Petrobras obteve ganhos concretos de eficiência, possibilitando a otimização de seus recursos financeiros e, possivelmente, disponibilizando-os para novos investimentos na própria empresa. Constatou-se também, que a legislação tributária brasileira demanda grandes esforços organizacionais das empresas, no que tange ao cumprimento das obrigações tributárias, principalmente as acessórias, e que, para administrar esse volume de informações, a Petrobras centralizou com sucesso as atividades de gestão de tributos, mantendo-as atreladas aos pilares da governança corporativa, e respeitando as recomendações das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e da Lei Sarbanes-Oxley.

Constatou-se ainda que, devido à elevada frequência de mudanças na legislação tributária, a centralização dos processos de execução tributária foi um fator essencial para a sua normatização, para um maior controle e para o conseqüente aumento de desempenho da atividade tributária da empresa.

Vale ressaltar também, que os processos tributários, embora não configurem processos transacionais, usualmente adotados nos centros de serviços compartilhados de grandes empresas, foram efetivamente aperfeiçoados na Gerência Executiva de Administração Tributária da empresa, mediante a adoção de instrumentos de controle, com intenso uso da tecnologia da informação. Também importante para tal, foi o estreitamento do relacionamento da área de Administração Tributária com as demais áreas da empresa.

Artigo submetido para avaliação em 17/12/2014 e aceito para publicação em 17/12/2014

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; CASTRO, Kleber Pacheco de. **Carga tributária sobre petróleo no Brasil: evidências e opções.** Disponível em: <http://iepecdg.com.br/uploads/artigos/111101_tributacao_petroleo_v6.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2013.

ANDRADE, George Albin Rodrigues de; ANDRADE, Alexandre Rodrigues de. **Governança corporativa: estudo de escândalos corporativos no Brasil e no mundo.** Disponível em: <http://www.aedb.br/seget/artigos05/251_Governanca%20Corporativa.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2012.

BERDEJO, Ludwig Miguel Agurt. **Fatores de resistência ao processo de implementação de um centro de serviço compartilhado:** uma abordagem segundo a Teoria Institucional. 2009.184 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde.../Ludwig.pdf>>. Acesso em: 26 abr. 2012.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BORGETH, Vania Maria da Costa. **SOX:** entendendo a Lei Sarbenes-Oxles: um caminho para a informação transparente. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

BRANCO, Rui Fazenda. **O movimento da qualidade em Portugal.** Lisboa: Vida Económica, 2008.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. **Avaliação da gestão tributária a partir de uma perspectiva multidisciplinar.** 248 f. Tese (Doutorado em Economia, Administração e Contabilidade) – Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir; LOPES, Alexsandro Broedel. **Gestão Tributária:** uma abordagem multidisciplinar. São Paulo: Atlas, 2009.

DALTRO, Ana Luiza; SAKATE, Marcelo. O risco de não agir. **Veja**, São Paulo, ed. 2.293, ano 45, n. 44, p. 90-91, 31 out. 2012.

DAVENPORT, Thomas H. **Reengenharia de Processos:** como inovar na empresa através da Tecnologia da Informação. 5. ed. Tradução de Waltensir Dultra. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

GOMES, Carlos Alberto Siqueira. **Gestão de custos na produção de petróleo na Petrobras:** uma análise empírica. 2008. 67 f. Dissertação (Mestrado em Finanças e Economia Empresarial) – Escola de Pós-Graduação em Economia, Fundação Getúlio Vargas.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GUZZO, J. R. O prejuízo é nosso. **Exame**, São Paulo, ed. 1022, ano 46, n. 16, p. 55, 22 ago. 2012.

HAMMER, Michael; CHAMPY, James. **Reengenharia:** revolucionando a empresa em função dos clientes, da concorrência e das grandes mudanças da gerência. 16. ed. Tradução de Ivo Korytowki. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

HENDERSON, Bruce D. As origens da estratégia. In: MONTGOMERY, Cinthia A.; PORTER, M. (Org.). **Estratégia:** a busca da vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1998. (Coleção Harvard Business Review Book).

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão:** rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997.

LACOMBE, Francisco. **Dicionário de Negócios.** São Paulo: Saraiva, 2009.

LEAL, Maria José; CAMURI, Walter César. A governança corporativa e os modelos mundialmente praticados. **Revista de Ciências Gerenciais**, São Paulo; v. 12, n. 15, p. 59-74, 28 fev. 2008.

MARTINS, Ives Gandra. Teoria da imposição tributária. In: _____ (Coord.). **Curso de direito tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS, Vicente de Paula; AMARAL, Francisco Piedade. A consolidação da prática de serviços compartilhados. **eGesta:** Revista Eletrônica de Gestão de Negócios, Santos (SP), v. 4, n. 1, p. 158-18. 1995.

MOGE, José Eduardo et al. **Gestão de tributos na empresa moderna.** São Paulo: Senac, 2011.

NÓBREGA, Maílson da. O ICMS não tem salvação. **Veja**, São Paulo, ed. 2287, ano 45, n. 38, p. 33, 19 set. 2012.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 5. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2008.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei Nº 10.847 (de 15 de março de 2004). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.847.htm>. Acesso em: 29 jan. 2013.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei Nº 5.172 (de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 mar. 2012.

SANDRONI, Paulo. **Dicionário de Economia do século XXI**. Rio de Janeiro: Record, 2005.

SCHOLES, Myron S. et al. Tax planning, regulatory capital planning, and financial reporting strategy for commercial banks. **Review of financial Studies**, 3 (4), p. 625-650, 1990.

SCHOLES, Myron S.; WOLFSON, Mark A. **The effects of changes in tax laws on corporate reorganization activit**. Cambridge (Massachusetts, EUA): National Bureau of Economic Reseach, 1989. Disponível em: <<http://www.nber.org/papers/w3095.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

SECOM. **Bahia centraliza operações financeiras da Petrobras**. Disponível em: <<http://www.comunicacao.ba.gov.br/noticias/2008/10/03/bahia-centraliza-operacoes-financeiras-da-petrobras>>. Acesso em: 10 jan. 2013.

SERAFIM, Elisio; QUELHAS, Osvaldo Luiz Gonçalves; ALLEDI, Cid. Histórico da governança corporativa: contribuições para a sustentabilidade das organizações. In: CONGRESSO NACIONAL Niterói DE EXCELENCIA EM GESTÃO, 6, 2010, Niterói. **Anais...** Niterói (RJ): UFF, 2010.

SILVA, André Luiz Carvalhal de. **Governança corporativa e decisões financeiras no Brasil**. Rio de Janeiro: Mauad, 2005.

SMITH, Howard; FINGAR, Peter. **Business Process Management: the third wave**. 4. ed. Tampa, Florida, USA: Meghan-Kiffer Press, 2007.

TOFFLER, Alvin. **A terceira onda**. São Paulo: Record, 1985.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

NOTAS

- 1 *Stakeholder* é um termo que se refere às partes interessadas ou aos intervenientes que devem estar de acordo com as práticas de GC executadas pela empresa. O sucesso de qualquer empreendimento depende da participação dessas partes interessadas e, por isso, é necessário assegurar que suas expectativas e necessidades sejam conhecidas e consideradas pelos gestores. De modo geral, essas expectativas envolvem satisfação de necessidades, compensação financeira e comportamento ético. Cada interveniente ou grupo desses representa um determinado tipo de interesse no processo. O envolvimento de todos os intervenientes não maximiza obrigatoriamente o processo, mas permite achar um equilíbrio de forças e minimizar riscos e impactos negativos na execução desse processo.
- 2 Sociedade anônima é a “Sociedade comercial formada, por, no mínimo, sete sócios, sendo o capital de cada um representado pelo número proporcional de ações e sua responsabilidade limitada ao capital investido. Podem exercer qualquer tipo de atividade comercial, industrial, agrícola ou de prestação de serviços. Apenas as sociedades anônimas constituídas para atividades bancárias, seguradoras, montepios e afins devem receber autorização especial para funcionamento” (SANDRONI, 2005, p. 788).
- 3 Referido como *moral hazard*, ou seja, oportunismo do agente.
- 4 *Enforcement* pode ser definido como todos os procedimentos que existem num país que garantam a aplicação apropriada das normas e princípios contabilísticos.
- 5 Alavancagem é um “Termo usado no mercado financeiro para designar a obtenção de recursos para realizar determinadas operações. Num sentido mais preciso, significa a relação entre endividamento de longo prazo e o capital empregado por uma empresa. Assim, o quociente Endividamento de Longo Prazo/Capital Total Empregado reflete o grau de alavancagem aplicado. Quanto maior for o quociente, maior será o grau de alavancagem” (SANDRONI, 2005, p. 29).

- 6 Sabe-se que o primeiro teórico a usar o conceito de “onda” e colocá-lo em uma ordem cronológica foi Alvin Toffler, em 1985, na sua obra intitulada de *A terceira onda*, a qual foi publicada pela editora Record em São Paulo. Davenport o faz seguindo a mesma lógica do seu precursor.
- 7 *Workflow* (=Fluxo de Trabalho) é a sequência de passos necessários para que se possa atingir a automação de processos de negócio, de acordo com um conjunto de regras definidas, envolvendo a noção de processos, permitindo que estes possam ser transmitidos de uma pessoa para outra de acordo com algumas regras pré-estabelecidas.
- 8 Atividades transacionais são aquelas com pouca variabilidade entre cada execução (portanto, mais repetíveis), ou seja, são rígidas, permitindo poucas exceções, as quais são todas pré-definidas, mapeadas e tratadas em tempo de desenho do processo.
- 9 PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Lei N° 5.172 (de 25 de outubro de 1966)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 mar. 2012.
- 10 Tradução livre do pesquisador: “Todas as partes, todos os tributos, todos os custos”.
- 11 Segundo Lacombe (2009, p. 78), *benchmarking* é a “[...] Técnica de fazer comparações e imitar organizações – concorrentes ou não, do mesmo ramo de negócios ou de outros – que realizem determinadas atividades com excelência e sejam reconhecidas como líderes, envolvendo a coleta de informações de uma organização e sua aplicação em benefício de outra, geralmente por meio de trocas de informação, com compromissos éticos definidos [...]”.
- 12 Sigla em língua inglesa de *Enterprise Resource Planning*.
- 13 ICMS é um dos impostos brasileiros, cuja competência é do Estados e do Distrito Federal. É a sigla dada ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.
- 14 Noticiado por Maílson da Nóbrega, no texto *O ICMS não tem salvação*, publicado na revista *Veja* (ed. 2287, ano 45, n. 38, p. 33, 19 set. 2012), citando a Folha de São Paulo de 27/08/2012.
- 15 IPI é a sigla para Imposto sobre Produto Industrializado.
- 16 IRRF é a sigla de Imposto de Renda Retido na Fonte.
- 17 INSS é a sigla de Instituto Nacional do Seguro Social.
- 18 ISS é a sigla de Imposto sobre Serviços.
- 19 AFONSO, José Roberto; CASTRO, Kleber Pacheco de. **Carga tributária sobre petróleo no Brasil: evidências e opções**. Disponível em: <http://iepecdg.com.br/uploads/artigos/111101_tributacao_petroleo_v6.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2013. p. 5.
- 20 A receita administrada federal (RAD) considerada contempla apenas a chamada receita administrada pela antiga Receita Federal, tais como tributos sobre lucros das empresas (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), vendas (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), importações e retenções na fonte (Imposto de Renda (IR) dos empregados). Não são computadas as receitas de Simples, previdência social e compensações financeiras.
- 21 Dado retirado da DFP 2006, p. 234.
- 22 *Idem*.
- 23 Dado retirado da DFP 2007, p. 201.
- 24 Dado retirado da DFP 2008, p. 23.
- 25 Dado retirado da DFP 2009, p. 24.
- 26 Dado retirado da DFP 2011, p. 12.
- 27 *Idem*.
- 28 Dado retirado da DFP 2012, p. 76.
- 29 DFP referentes aos exercícios de 2006, 2007, 2008, 2009, 2011 e 2012.
- 30 De acordo com a DFP (2008, p. 25) da Petrobras, “as práticas contábeis adotadas no Brasil foram alteradas a partir de janeiro de 2008. As demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007 e apresentadas de forma conjunta com as demonstrações contábeis de 2008, foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil vigentes até 31 de dezembro de 2007 e, como permitido pelo pronunciamento Técnico CPC 13 - Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória no 449/08, não foram reapresentadas com os ajustes para fins de comparação entre os exercícios”.
- 31 SCHOLLES, Myron S.; WOLFSON, Mark A. **The effects of changes in tax laws on corporate reorganization activit**. Cambridge (Massachusetts, EUA): National Bureau of Economic Reseach, 1989. Disponível em: <<http://www.nber.org/papers/w3095.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2012.
- 32 **SECOM. Bahia centraliza operações financeiras da Petrobras**. Disponível em: <<http://www.comunicacao.ba.gov.br/noticias/2008/10/03/bahia-centraliza-operacoes-financeiras-da-petrobras>>. Acesso em: 10 jan. 2013.

