

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

22



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Governança Tributária: Princípios e Prática

Letícia M. F. do Amaral Viggiano

Advogada em São Paulo. Diretora do IGTAX - Instituto Brasileiro de Governança Tributária e do IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Professora de Direito e Processo Tributário em Cursos de Profissionalização e Pós-graduação. Mestre em Direito Internacional e Europeu de Negócios pela Universidade de Toulouse/França.

Resumo

A prática da governança tributária, ainda muito pouco adotada no Brasil, passou a ganhar maior relevância com a introdução, nas empresas, de regras de governança corporativa. Contudo, para que a governança tributária seja aplicada de forma eficiente, é necessário que haja a observância de seus princípios e que eles sejam colocados em prática, por meio da criação de políticas e códigos de conduta internos relacionados à matéria. A adoção de um modelo de governança tributária baseado no dinamismo tributário empresarial é a forma ideal de obter um bom resultado em matéria de transparência fiscal.

Abstract

Tax governance practice, which is still fairly adopted in Brazil, has achieved greater relevance with the introduction, among the companies, of corporate governance rules. However, for the tax governance to be applied efficiently, it is necessary to respect its principles and to put them in practice, by means of creating internal tax policies and codes of conduct. The adoption of a governance model based on the corporate tax dynamics is the best way to obtain a good result regarding tax transparency.

O conceito de governança tributária começou a se desenvolver após os escândalos que envolveram as então gigantes americanas Enron, do setor energético, e WorldCom, do setor de telecomunicações, entre outubro de 2001 e março de 2002. Tais eventos, conforme bem divulgado pela imprensa à época, envolveram os departamentos fiscais e os auditores independentes daquelas empresas, os quais foram responsáveis por colaborar na criação de esquemas sem qualquer substância ou propósito comercial, com o intuito único e específico de inchar os números de suas demonstrações financeiras, escondendo de seus investidores a real situação em que elas se encontravam.

A partir de então, o mundo se voltou a melhor desenvolver práticas de governança corporativa, baseadas na transparência e segurança das informações fornecidas aos acionistas e na gestão eficaz e ética da empresa. Um dos grandes marcos da governança corporativa se deu com a edição, em julho de 2002, da *Sarbanes-Oxley Act* americana, a qual passou, dentre outras previsões, a exigir a criação de processos de controle do departamento fiscal e da auditoria externa das sociedades, sendo de cumprimento obrigatório por todo grupo ou sociedade que negocie ações ou empréstimos nos EUA.

No caminho da governança corporativa, o debate acerca da governança tributária passou a ter maior destaque, ganhando importância no meio empresarial. No Brasil, um exemplo recente disso se deu com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007 à Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976 ou “LSA”) acerca da convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional (IFRS - *International Financial Reports Standard*). O objetivo da lei é de garantir maior transparência nas informações contábeis e fiscais prestadas a investidores estrangeiros, bem como de aperfeiçoar os controles internos, tanto de sociedades com capital aberto quanto de capital fechado e limitadas com ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

A governança tributária representa, assim, uma oportunidade para que os administradores ou representantes de uma empresa, seja ela constituída ou não na forma de sociedade por ações, passem a considerar os aspectos tributários em seus planejamentos estratégicos, de forma a aperfeiçoar a transparência do negócio a todas as partes interessadas na solidez e sucesso da empresa. Consideram-se, para tanto, como partes interessadas todos os indivíduos para com os quais os administradores da empresa têm os deveres legais de informação, lealdade e diligência, tais como clientes e fornecedores, empregados, comunidade, meio ambiente e integrantes dos demais órgãos da sociedade.

Governança tributária pode ser definida, portanto, como sendo o conjunto de procedimentos de gestão empresarial calcado na experiência e competência profissional, discutido e validado através da análise personalizada de cada empresa ou entidade e realizado visando à coordenação, controle e revisão dos procedimentos tributários. Com a sua prática, há a redução dos riscos fiscais e o estabelecimento de índices de eficiência, que possibilitam a consistência e transparência das demonstrações financeiras, atendendo aos elevados padrões de governança corporativa, gerando credibilidade e confiabilidade perante o mercado e as partes relacionadas. Trata-se, pois, da governança corporativa no que se refere à tributação.

1. Princípios da Governança Tributária

A boa governança tributária, além de ser um princípio em si, deve ser praticada seguindo-se não apenas os princípios gerais aplicáveis à governança corporativa¹, como também alguns outros princípios que lhe são específicos²:

¹ Segundo os “Princípios da OCDE sobre Governança Corporativa” (OCDE, 2004), esses princípios gerais são: (a) assegurar a base governamental para um enquadramento eficaz da governança corporativa; (b) proteger e facilitar o exercício dos direitos dos acionistas; (c) assegurar o tratamento equitativo de todos os acionistas, principalmente dos minoritários e dos estrangeiros; (d) acautelar os direitos legalmente consagrados, ou estabelecidos através de acordos mútuos, de outros sujeitos com interesses relevantes na empresa e encorajar uma cooperação ativa entre as sociedades e esses sujeitos na criação de riqueza, de emprego e na manutenção sustentada de empresas financeiramente saudáveis; (e) prezar pela divulgação de todas as informações relevantes, de forma transparente e ética; e (f) assegurar a gestão estratégica da empresa, inclusive com seu acompanhamento e fiscalização pelo conselho de administração e a responsabilização do conselho de administração perante a empresa e os seus acionistas. Para maior aprofundamento acerca do tema vide: <<http://www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf>>, acesso em 27 de maio de 2008. O IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - simplificou tais princípios, passando a adotar a *transparên-*

- *Moralidade e ética nos negócios*: o Conselho de Administração ou os administradores da sociedade devem evitar planejamentos tributários muito agressivos, criados apenas por razões essencialmente comerciais, uma vez que tal atitude é contrária à posição moral por eles ocupada dentro da empresa. Deve-se estimular, dentro da sociedade, um amplo debate acerca da *moral* em matéria tributária, estabelecendo-se códigos de ética negocial que deverão ser estritamente cumpridos.

- *Legalidade*: a empresa deve ser gerida de forma a sempre obedecer as leis tributárias, incluindo-se aí as normas infralegais e as leis de outros ramos do Direito que tenham influência nas questões tributárias (como, por exemplo, leis criminais, societárias, trabalhistas, contábeis etc.). Deve ser dada especial atenção para a lei que regula os crimes contra a ordem tributária e as normas acerca de fraude, sonegação e conluio na esfera tributária, as quais atingem diretamente os representantes legais das empresas e, muitas vezes, administradores, sócios, acionistas e até auditores independentes e contadores. No Brasil, com o crescimento da atribuição, por parte do Fisco, da responsabilidade por infrações tributárias aos representantes, gerentes e diretores da empresa, não apenas os bens das sociedades são atingidos pelo inadimplemento das obrigações tributárias, mas também, cada vez mais, o patrimônio dos seus representantes legais. Ademais, mesmo que indevidamente, o Fisco tem buscado - e, muitas vezes, conseguido - aplicar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária para atingir diretamente o patrimônio dos sócios, nas hipóteses de abuso da personalidade jurídica, caracterizada pela confusão patrimonial e pelo desvio de finalidade³.

- *Compliance*: a empresa deve ser gerida de forma a sempre cumprir com todas as obrigações tributárias, principais e acessórias. Os negócios da sociedade, bem como seus resultados, devem obedecer aos padrões regulatórios geralmente aceitos. O Conselho de Administração ou os administradores devem obedecer a toda a legislação societária, de modo que os resultados da empresa sejam transparentes e representem a sua verdadeira situação financeira. Devem ser seguidos os manuais contábeis mais usualmente aceitos para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras. Além do IRFS, para as empresas multinacionais ou internacionais, também é importante observar os manuais contábeis fiscais internacionais (como, por exemplo, *US GAAP*, FASB - "Financial Accounting Standards Board" - *Statement n. 109* e suas interpretações relativas à contabilidade do imposto de renda). Alguns manuais de governança corporativa também são de observância elementar, como o *Guia da OCDE para Empresas Multinacionais (OECD'S Guidelines for Multinational Enterprises)*, que apresenta disposições interessantes no que se refere

cia, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa como linhas mestras básicas da governança corporativa. ("Código das Melhores Práticas em Governança Corporativa", pp. 9-10. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/download/arquivos/Codigo_IBGC_3_versao.pdf>, acesso em 28 de maio de 2008.

² Cf. WILLIAMS, D. F. "Developing the Concept of Tax Governance". KPMG, 2007. Disponível em: <http://www.kpmg.com/co/files/document_corp_gov/2007/Developing_Tax_Governance.pdf>, acesso em 20 de maio de 2008.

³ A esse respeito, vide AMARAL, A. C. e VIGGIANO, L. M. F. do A. "Apontamentos sobre a Desconsideração da Personalidade Jurídica". In: PEIXOTO, M. M. e ANAN JR., P. *Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas: Aspectos Legais, Econômicos e Tributários*. São Paulo: MP, 2008.

à tributação⁴ e, como já visto, o *US Sarbanes-Oxley Act of 2002*, que dispõe de regras importantes relativas a aspectos tributários.

- *Preservar a reputação da empresa e de seus administradores*: o comportamento dos administradores deve preservar e aumentar a reputação da sociedade. Assim, incentivar o comportamento ético em conformidade com a lei é crucial para a reputação da empresa. O importante, no que toca a esse princípio, é que a empresa não sofra nenhuma crítica relativa à sua reputação. Ademais, o Conselho de Administração ou os administradores devem se preocupar em aumentar a boa reputação da sociedade. No campo tributário, uma empresa que se recuse a adotar um planejamento tributário agressivo que lhe é ofertado está evitando estragos à sua reputação. Contudo, não está aumentando a sua boa reputação. No entanto, se adotar e divulgar uma política formal que determine que ela nunca aceite tais esquemas agressivos, a empresa estará colocando em prática uma ação que irá resultar no aumento de sua boa reputação. Ao assim proceder, deverá, entretanto, *sempre* cumprir com essa política, sob pena de macular sua reputação.

A má reputação que a empresa tenha perante o Fisco pode lhe custar caro tanto administrativa quanto financeiramente. Por outro lado, como tributação é uma questão privada entre Fisco e contribuinte, a empresa não está obrigada a divulgar questões privadas, a não ser quando a lei o expressamente determine, como é o caso da obrigação de provisionamento das contingências fiscais. Contudo, como no Brasil o processo tributário, tanto administrativo quanto judicial, é público, alguma questão tributária de maior relevância poderá ser divulgada publicamente contra a vontade da própria empresa. Outro ponto de destaque relativamente a esse princípio se refere à reputação dos sócios, acionistas, diretores e administradores que também deve ser prezada e preservada, por questões de probidade e competência.

- *Lucratividade* (“commerciality”): a empresa existe para ser lucrativa sob pena de ter que ser fechada, o que representaria uma grave lesão aos seus empregados, clientes e fornecedores, bem como aos seus sócios, acionistas e à economia em geral. Contudo, ao seguir o princípio da lucratividade, a sociedade deve equilibrá-lo com os demais princípios, tornando-se lucrativa de uma forma ética e de acordo com a legislação, conservando, assim, a sua boa reputação. No campo tributário, isso se reflete no fato de que é ineficaz a adoção de planejamentos tributários altamente agressivos ou meramente formais, visando apenas reduzir a carga tributária suportada pela sociedade, quando tal esquema resulte posteriormente em um pesado auto de infração, com multa por sonegação fiscal, o que, ao contrário de permitir a lucratividade da empresa, consumiria seu faturamento de vários anos. Assim, o princípio da lucratividade em matéria de governança tributária deve ser lido da seguinte forma: “Pagar a menor quantidade possível em tributos de forma a respeitar os limites legais (neles englobadas suas interpretações e a jurisprudência), morais/éticos e relativos à boa reputação da empresa.”

⁴ Cf. pp. 27, 54 e 55. Disponível em <<http://www.oecd.org/dataoecd/56/36/1922428.pdf>>, acesso em 28 de maio de 2008.

2. Governança Tributária na Prática

A fim de colocar todos esses princípios que regem a boa governança tributária em prática, são propostas algumas políticas que poderão ser adotadas pelas empresas, de acordo com suas especificidades e objetivos.

- *Cumprimento das obrigações tributárias*: visando à prática de boa reputação da empresa, recomenda-se que seja desenvolvida uma política de cumprimento das obrigações tributárias acessórias, de forma a evitar desnecessários dispêndios advindos do descumprimento dessas obrigações. Nesse sentido, também é importante que a equipe técnica contratada para o cumprimento dessas tarefas seja altamente capacitada. Para tanto, recomenda-se o desenvolvimento de procedimentos eficazes de recrutamento desses profissionais, que testem seus conhecimentos técnicos acerca do trabalho para o qual estão sendo contratados, bem como de treinamento e aperfeiçoamento constante em suas áreas de atuação. Igualmente, é essencial que se incentive uma interação entre a área tributária e as demais áreas da empresa (de forma a deixar todos a par da importância dos tributos e de sua influência nas diversas áreas).

- *Conduta de planejamento tributário*: os administradores da empresa devem manter uma conduta preestabelecida acerca do nível de agressividade que a empresa poderá tomar em matéria de planejamento tributário. Para tanto, é imprescindível que seja estabelecida uma política que permita ao Conselho de Administração ou aos administradores entender o significado das questões tributárias, suas complexidades e sua importância para as demais decisões estratégicas da empresa. Também é recomendável que sempre seja considerada, na estruturação e gerenciamento desses planejamentos, a possibilidade de mudança da lei ou de sua interpretação (incluindo jurisprudência), já que tais procedimentos envolvem dinheiro e mudanças profundas na organização do negócio. Além disso, a alteração da lei ou de sua interpretação, em alguns casos específicos, pode ser aplicada retroativamente. Portanto, toda decisão tomada deve ser cuidadosamente documentada com a sua justificativa, de forma a ficar claro que os administradores da empresa não tomaram nenhuma medida ilegal nem tiveram a intenção de ocultar algum fato do Fisco. Opiniões legais também são essenciais para a comprovação da legalidade das decisões tomadas.

- *Conduta de gerenciamento de riscos tributários* (organizar formal e materialmente as atividades negociais de modo a fazer incidir a menor carga tributária legalmente e eticamente possível): colocar em prática procedimentos para a escolha de quem será o responsável pela tomada de decisões nessa área, bem como de quem será a responsabilidade pela implementação e execução dessas decisões. Formular igualmente uma política de planejamento tributário que equilibre riscos e oportunidades (ex.: todas as transações comerciais devem ser implementadas apenas após analisadas pelo comitê de gestão tributária, departamento fiscal ou conselheiros tributários externos).

- *Relacionamento com as autoridades fiscais*: estabelecer uma política ou código de conduta interno governando o relacionamento da empresa com as autoridades fiscais e que preze pela honestidade e proatividade nesse relacionamento. O código deve abranger os limites das informações a serem entregues (quando solicitadas sem embasamento legal) de forma a minimizar riscos e contingências fiscais.

Também deve abranger as condutas que deverão ser evitadas por poderem ser consideradas corruptivas. Tal código será um meio de o próprio Fisco agir de forma mais controlada nas fiscalizações à empresa.

- *Relacionamento com o governo* (políticos, ministros e conselheiros políticos externos): os administradores das empresas devem estabelecer políticas formais de como estabelecer contato com o governo acerca de questões tributárias de forma a evitar que sua equipe se envolva em qualquer improbidade ou ato corruptivo e de modo a ajudá-la a se defender de eventual acusação injustificada de que tenha agido ilegalmente.

- *Relacionamento com sócios, acionistas, imprensa e lobistas*: deve-se adotar um manual de procedimentos acerca das informações fiscais que deverão ser comunicadas aos sócios, aos acionistas, à imprensa e aos lobistas, estabelecendo diferentes critérios de acordo com cada destinatário da informação. Tendo em vista o caráter estritamente técnico dos assuntos fiscais, é recomendável que qualquer informação, oral ou por escrito, passe pela análise de um especialista em tributos e de algum diretor de outra área para assegurar tanto a assertividade da informação sob o enfoque técnico, quanto a sua compreensibilidade em termos gerais.

- *Relacionamento da empresa com seu grupo*: muito embora a controladora de um grupo de empresas possa adotar políticas de governança tributária que devem ser seguidas por todo o grupo, a responsabilidade pela correta adoção e execução dessas políticas é do Conselho de Administração ou dos administradores da subsidiária em si, e não de sua controladora.

- *Participação em fóruns de discussão e debates acerca de questões tributárias*: contribuir para o debate público sobre alterações no sistema tributário pode ser visto como uma questão ética relativa à cidadania. Para isso, é importante que seja adotada uma política que estabeleça quem será(ão) o(s) responsável(is) por qualquer manifestação formal da empresa sobre essas questões e também em quais ocasiões alguma manifestação formal será ou não recomendada, evitando, assim, contradições ou equívocos acerca do ponto de vista da empresa sobre determinado assunto.

Por fim, é necessário salientar que a decisão acerca do nível de divulgação dessas políticas fiscais cabe aos administradores da empresa, os quais deverão levar em consideração os benefícios que tal divulgação poderá trazer à reputação da sociedade. Assim, faz parte do dever de informação do administrador, conforme dispõe o parágrafo 5º do art. 157 da LSA, deixar de divulgar as informações que entender serem contrárias à manutenção da boa reputação da sociedade. Ou seja, se há o risco de que tais políticas deixem de ser colocadas em prática ou cumpridas em sua integralidade, cumpre ao administrador ponderar os benefícios na sua divulgação.

3. Modelo Dinâmico de Governança Tributária

Com vistas à efetiva execução prática de toda a teoria acima exposta, sugere-se que as empresas, de acordo com suas especificidades, adotem um modelo de governança baseado na dinâmica tributária, ou seja, no monitoramento e no gerenciamento das mudanças - ou propostas de mudanças - de leis, de idéias, de funcionários, de manuais de auditoria, de conceitos e de fatos relacionados ou que

exercçam influência sobre a tributação da sociedade. É o que se denomina de “dinamismo tributário empresarial”⁵.

Referido dinamismo deve ser aplicado tanto sob o ponto de vista da “macro” quanto da “micro” tributação. A “macro” tributação compreende o planejamento e as estratégias tributárias discutidas e aplicadas pela empresa, assim como todos os aspectos relativos à sua carga tributária efetiva. Já a “micro” tributação envolve o gerenciamento e a integração dos departamentos financeiro, contábil e fiscal nas suas operações relativas ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias, ou seja, de tudo que diz respeito à elaboração, entrega e armazenamento das declarações e documentos fiscais.

Partindo-se dessa idéia de dinamismo tributário empresarial, recomenda-se que os órgãos societários fiquem encarregados das seguintes tarefas:

1) *Assembléia de Acionistas (S.A.) ou Sócios (demais sociedades)*: responsáveis, no campo da “macro” tributação, pela eleição do Conselho Fiscal (no caso de uma S.A.) ou pela contratação de Auditoria Externa (no caso das demais sociedades) e por controlar, dirigir e orientar os demais órgãos da companhia ou demais departamentos da sociedade no que se refere à elaboração e implementação das políticas de boa governança tributária. Para tanto, é importante que contem com o auxílio interno dos outros órgãos societários ou externo de profissionais qualificados nas questões tributárias, de forma que haja uma consciência geral acerca da importância dessas questões nas tomadas de decisões estratégicas pela empresa.

2) *Conselho Fiscal (S.A.) ou Auditoria Externa (demais sociedades)*: responsáveis, igualmente no campo da “macro” tributação, pela fiscalização dos atos dos administradores da empresa relativos à definição das políticas de governança tributária. E, ainda, pela denúncia de fraudes tributárias e pela elaboração de relatórios relativos às suas próprias atividades. Já relativamente à “micro” tributação, têm a responsabilidade de examinar a compatibilidade entre as informações contidas nos demonstrativos contábeis/financeiros e aquelas declaradas nos documentos fiscais e pela escolha de empresa de contabilidade ou de auditoria nos casos em que a sociedade não conte com uma Auditoria Externa.

3) *Conselho de Administração (S.A.) ou Sócio-Administrador (demais sociedades)*: responsáveis, no campo da “macro” tributação, pela instituição das políticas de governança tributária na empresa, bem como pela fixação e fiscalização das atribuições dos diretores da sociedade no que se refere a essas políticas e pela eleição de Auditoria Independente/Externa que fiscalize a correta implementação de tais políticas.

4) *Diretor Presidente (S.A.) ou Administrador (demais sociedades)*: suas responsabilidades se inserem tanto no âmbito da “macro” quanto no da “micro” tributação. Têm os deveres legais de lealdade (nele incluindo o dever de aproveitar as oportunidades de negócio, inclusive aquelas que resultem em vantagens tributárias, legais e éticas, em prol da sociedade), diligência (no qual se insere especificamente a diligência acerca da boa governança tributária) e informação (dever de informar os controladores/sócios acerca dos fatos relevantes que digam respeito à reputação

⁵ Ou “Company’s tax Dynamics”, cf. RASHKIN, M. D. “Absolute Responsibility and Corporate Tax Governance”. *Tax Executive*, março de 2004. Disponível em: <<http://www.allbusiness.com/accounting-reporting/corporate-taxes-corporate/151533-1.html>>, acesso em 26 de maio de 2008.

da empresa, aí se incluindo qualquer fato relativo a contingências tributárias já incorridas ou prestes a ser incorridas). Com relação ao dever de informação, recomenda-se a adoção de procedimento acerca de como e quando órgãos societários de hierarquia superior devem encaminhar os problemas fiscais ao Diretor Presidente ou Administrador, de forma a evitar que eles cheguem ao seu conhecimento quando o problema já seja de difícil ou impossível solução (como, por exemplo, encaminhamento de um auto de infração apenas após o decurso do prazo de defesa na esfera administrativa). O administrador tem responsabilidade tributária *pessoal* (ou seja, exclui-se a responsabilidade da empresa) por infrações à lei ou a contrato (cf. art. 135, II, do Código Tributário Nacional) e por infrações cometidas com culpa ou dolo (cf. art. 158 da LSA) que resultem em lesão ao Fisco. Quando a infração for cometida pelos demais órgãos da sociedade, a responsabilidade do administrador passa a ser solidária à do infrator.

5) *Comitê de Gestão Tributária (todos os tipos de sociedades)*: nos âmbitos da “macro” e “micro” tributação sugere-se a criação desse novo órgão societário que se responsabilizará específica e exclusivamente pela implementação na empresa do princípio da boa governança tributária, auxiliando os demais órgãos societários a definir as estratégias tributárias e a estabelecer e implementar as políticas de governança tributária. Esse comitê, que, sugere-se, seja constituído tanto por membros permanentes quanto por membros *ad hoc*, todos com vasta especialização na área tributária, deve ter como atribuições a coordenação, o controle, a revisão e o planejamento das políticas tributárias da empresa, inclusive aquelas relativas ao gerenciamento de riscos tributários. Tais políticas devem abranger todas as obrigações tributárias da empresa e de terceiros (no caso de responsabilidade tributária), principais e acessórias, nas três esferas de governo, inclusive sob um panorama internacional (preços de transferência, aplicação tratados de bitributação etc.), quando aplicável.

Para fins de minimização dos erros que possam ser incorridos pela sociedade no cumprimento de suas obrigações tributárias, o estatuto/contrato social poderá prever que este comitê tenha *responsabilidade absoluta*⁶, perante a sociedade, por todos os atos da empresa relativamente às questões tributárias, inclusive:

- a) erros relativos às obrigações acessórias, inclusive se decorrentes da incorreta aplicação ou interpretação da legislação;
- b) aproveitamento indevido de benefícios fiscais ante a falta de cumprimento de uma ou mais obrigações acessórias; e
- c) transgressões éticas praticadas pelo comitê ou por outros órgãos da sociedade quando não remediadas pelo comitê.

6) *Unidades de Negócios (diretores financeiro, contábil e fiscal)*: responsáveis, na esfera da “micro” tributação, pelo gerenciamento e supervisão dos seus respectivos departamentos internos no que se refere às operações relativas ao cumprimento das obrigações financeiras, contábeis e tributárias principais e acessórias, ou seja, a tudo que diz respeito ao pagamento dos tributos e à elaboração, entrega, armazenamento e divulgação das declarações e documentos financeiros, contábeis e fiscais. Podem

⁶ Cf. interessante sugestão de RASHKIN, M. D., *op. cit.*

ser designados como responsáveis, igualmente, no campo da “macro” tributação, pela execução de algumas políticas fiscais (relativas, por exemplo, ao gerenciamento de riscos tributários, relacionamento com as autoridades fiscais e com o governo etc.).

7) *Departamentos internos das Unidades de Negócios (departamentos financeiro, contábil e fiscal)*: responsáveis, no campo da “micro” tributação, pela execução das tarefas delegadas por suas respectivas Unidades de Negócios, nelas incluídas o cumprimento e a execução técnica de algumas políticas de governança corporativa.

Em geral, é de suma importância que se determine uma política de interação entre o comitê de gestão tributária, as unidades de negócio, seus departamentos internos e eventuais conselheiros tributários externos, de modo que todos os envolvidos fiquem a par do trabalho de responsabilidade dos demais órgãos, o que contribui para a fiscalização mútua entre eles, tornando mais eficaz a governança tributária da sociedade.

4. Conclusão

A governança tributária, como pôde ser verificado, adquire relevância não apenas nas grandes corporações, como também em sociedades menores mas que já possuam uma certa repartição de atribuições entre seus órgãos internos. Isso porque seu grande objetivo é transmitir transparência fiscal tanto aos departamentos que nem sempre se encontram a par das estratégias relativas à tributação da empresa - como é o caso, muitas vezes, do Conselho de Administração/administradores - quanto às demais partes interessadas na solidez e sucesso do negócio. Transparência fiscal, por sua vez, somente se coloca possível quando a empresa se dispõe a agir com ética e moral na condução de suas atividades.

A organização da sociedade também é de suma importância para uma boa governança tributária. A melhor forma de se organizar interna e externamente nas questões tributárias se dá por meio da adoção das políticas e condutas práticas de governança tributária, analisadas ao longo da presente exposição. A partir daí, torna-se simples o respeito aos demais princípios de governança tributária que devem sempre servir de norte na condução das estratégias da sociedade no que toca à tributação.

Para um resultado eficaz relativamente à boa governança tributária recomenda-se a adoção do Modelo Dinâmico de Governança Tributária, apto a dividir competências e estabelecer a intraconectividade entre os órgãos societários. Dentro desse modelo de dinamismo tributário empresarial, sugere-se a criação de um Comitê de Gestão Tributária, constituído por uma equipe de profissionais altamente qualificados na área tributária, seja do ponto de vista jurídico, seja sob a ótica contábil.

Diante de todo o exposto, a adoção da prática de uma boa governança corporativa trará evidentes benefícios à empresa, resultando, de um lado, na redução ou até mesmo eliminação de riscos tributários e, de outro, na garantia de maior competitividade ante a eficiência de técnicas de redução da carga tributária empresarial, sempre segundo os ditames da legalidade, ética e moralidade.