

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS – UFMG  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - DCIC  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS - FACE  
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTABILIDADE E  
CONTROLADORIA - CEPCON

RODRIGO DOS SANTOS OLIVEIRA

AUDITORIA DE OPORTUNIDADES TRIBUTÁRIAS: A contribuição social previdenciária sobre verbas de natureza indenizatórias como causa de incidência ou não incidência tributária, sob a ótica da governança corporativa.

Belo Horizonte

2015

Rodrigo dos Santos Oliveira

AUDITORIA DE OPORTUNIDADES TRIBUTÁRIAS: A contribuição social previdenciária sobre verbas de natureza indenizatórias como causa de incidência ou não incidência tributária, sob a ótica da governança corporativa.

Monografia a ser apresentada ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Auditoria Externa e Interna.

Área de concentração: Direito Tributário e Controles Internos.

Orientador: Professor Osmar Teixeira de Abreu.

Belo Horizonte

2015

Rodrigo dos Santos Oliveira

AUDITORIA DE OPORTUNIDADES TRIBUTÁRIAS: A contribuição social previdenciária sobre verbas de natureza indenizatórias como causa de incidência ou não incidência tributária, sob a ótica da governança corporativa.

A monografia intitulada **AUDITORIA DE OPORTUNIDADES TRIBUTÁRIAS: A contribuição social previdenciária sobre verbas de natureza indenizatórias como causa de incidência ou não incidência tributária, sob a ótica da governança corporativa**, elaborada pelo aluno Rodrigo dos Santos Oliveira, foi avaliada como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Auditoria Externa e Interna, tendo sido **APROVADA**.

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Prof. Osmar Teixeira de Abreu

---

Prof. Fernando A. Lopes Matoso

*Dedico este trabalho à minha esposa, Gabriela Paula Costa, que sempre me apoiou e incentivou na realização dos meus ideais, encorajando me a enfrentar todos os desafios.*

*Com muito carinho, dedico aos meus pais, pela compreensão, apoio e contribuição para minha formação acadêmica.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus pelo dom da vida, aos meus pais e meus irmãos pelos conselhos, dedicação e apoio, à minha esposa pelo companheirismo, amor e cumplicidade e à minha filha, Ana Luiza, pelo amor e carinho.

Agradeço ao meu orientador, Professor Osmar Teixeira de Abreu, pelo tempo despendido, paciência e eficiência em transmitir conhecimento.

*“No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo.”*

[Hugo de Brito Machado]

*“Empreendedores são aqueles que entendem que há uma pequena diferença entre obstáculos e oportunidades e são capazes de transformar ambos em vantagem.”*

[Nicolau Maquiavel]

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DF	Distrito Federal
DJe	Diário do Judiciário Eletrônico
EC	Emenda Constitucional
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FISCO	Órgão de Fiscalização e Arrecadação
IN	Instrução Normativa
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Social
MP	Medida Provisória
NPC	Norma e Procedimento de Contabilidade
PAT	Programa Alimentação do Trabalhador
Rel.	Relator
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
Senac	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
Sesc	Serviço Social do Comércio
STJ	Superior Tribunal de Justiça

## RESUMO

O presente trabalho traz discussão acerca dos procedimentos contemporâneos de auditoria interna, que apresentam uma lacuna sobre a coleta e o fornecimento de evidências sobre os riscos positivos, caracterizando uma limitação de escopo do auditor em somente obter evidências que possam corroborar sua expressão de opinião sobre as demonstrações contábeis analisadas, com enfoque no mapeamento dos riscos negativos, deixando de lado eventuais oportunidades tributárias.

Posto o problema, pretende-se demonstrar elementos para que os procedimentos de auditoria interna sejam aprimorados, de forma que o auditor interno possa, mediante inspeção, observação, investigação e confirmação, obter material de evidência suficiente e competente para formar base razoável, para emissão de opinião sobre oportunidades tributárias, por meio de análise dos riscos positivos.

A abordagem científica trata de ressaltar o complexo e vasto contexto normativo tributário existente no Brasil, frisando a necessidade de integração do trabalho do auditor interno conjuntamente com o conhecimento jurídico do advogado, que, em ação conjunta podem identificar subsídios relevantes, considerando tempestividade, objetividade, fatores econômicos, entendimento do judiciário sobre casos concretos e outros elementos que permitam aos administradores tomarem decisões sobre possíveis oportunidades, ponderando os riscos a elas inerentes.

Caso concreto sobre a aplicação do tema, especificamente em relação a incidência ou não, incidência da contribuição de seguridade social sobre o período de férias do trabalhador contribuinte, é utilizado como exemplo da existência de oportunidade tributária não acobertada pelos procedimentos de auditoria interna. A metodologia utilizada na pesquisa foi um estudo descritivo e exploratório por meio de análise qualitativa e quantitativa.

Ainda sobre o estudo de caso, foi realizada uma análise com enfoque na Contribuição Social Previdenciária. Após tal análise foi enfrentada a questão inerente a interpretação relativa à natureza jurídica dada às férias usufruídas pelo trabalhador, encaixando-se as mesmas em indenizatória ou remuneratória.

Destacou-se que o fisco tem exigido a referida contribuição previdenciária, entretanto, os contribuintes têm manifestado entendimento contrário, amparando-se na defesa de que os valores recebidos a título de férias estão dentre aqueles integrantes da folha de salários e demais rendimentos do trabalho que não incidem a referida exação.

Neste sentido, a não incidência da referida contribuição é defendida visto que não há a efetiva prestação de serviço pelo trabalhador, caracterizando assim como um benefício para o mesmo, então, conseqüentemente não há que se falar em caráter contributivo de tal parcela, sendo a natureza jurídica das férias indenizatória.

Por conseguinte, ressalta-se a existência de oportunidades tributárias que podem ser aplicadas nas entidades, a exemplo do caso prático demonstrado, mas não se limitando a este, podendo expandir a análise de riscos positivos a diversas nuances das práticas tributárias.

Destarte, o trabalho aborda a existência do problema acerca das práticas de auditoria em não compreenderem os riscos positivos, enfatizando apenas os riscos negativos, deixando lacunas no procedimento de auditoria interna. Demonstrando-se ainda, estudo sobre governança corporativa com enfoque na melhoria dos procedimentos de auditoria interna, de modo que possam ser identificadas oportunidades, por meio de riscos positivos, mediante junção de conhecimentos do auditor interno e do advogado.

Deste modo, o estudo faz uma provocação científica para que os cursos de auditoria possam explorar e abordar a auditoria interna com enfoque nos riscos positivos, congregando o conhecimento jurídico do advogado com o trabalho do auditor interno, principalmente em virtude do complexo e vasto contexto normativo tributário existente no Brasil.

**Palavras chave:** auditoria de oportunidades tributárias, gerenciamento de riscos, governança, *compliance*, controle interno, *accountability*, contribuição social previdenciária, previdência, férias, incidência, tributário, verbas indenizatórias.

## **ABSTRACT**

This paper brings to discussion the contemporary procedures of internal audit, presenting the shortcomings regarding the analysis of positive risks, featuring an auditor's scope limitation in only get evidence that might corroborate his opinion of accounting data focusing on the negative risks and leaving aside any tax opportunities.

It has intended to present elements to improve internal audit procedures, so that the internal auditor could, upon inspection, observation, inquiry and confirmation, collect sufficient evidence to form a reasonable basis for issuing the review of tax opportunities through analysis of positive risks.

The scientific approach intends to emphasize Brazil's complex tax regulatory framework, stressing the need for integration of the internal auditor's work with the attorney's legal knowledge which, in a joint action, could identify relevant subsidies, considering timeliness, objectivity, economic and legal understanding on specific cases and other elements, providing information to the administrators' decisions about potential opportunities, considering the risks inherent to it.

The case in study is about the application of internal audit, specifically regarding the incidence or no incidence of social security contribution over the amount that the employer pays to the employee regarding vacation. This is an example of tax planning opportunity not covered up by the internal audit procedures. The methodology used in the research was a descriptive study using qualitative and quantitative analysis.

Still on the case in study, it was made an analysis focusing on Social Security Contribution. After this analysis, it was faced the question inherent in interpretation concerning the legal status given to the amount that the employer pays to the employee regarding vacation, framing it into indemnity or remuneration.

It was highlighted that the tax authority requires payment of the Social Security Contributions onto the amount that the employer pays to the employee regarding vacation. However,

taxpayers have expressed opposing view defending that the values payed regarding vacation are among those in the payroll and other labor income that not subject of taxation.

In this sense, the non-levy cited above is advocated since there is no effective provision of services by the employee, featuring as a benefit for the himself, ensuring the indemnification's nature of it.

Therefore, this paper emphasizes the existence of tax opportunities that might apply to entities, such as the case in study, but not limited to that, and may expand the risks' analysis to various nuances of tax planning.

Thus, this paper discusses the existence of the problem about the auditing practices do not understand the positive risks, emphasizing only the negative risks, leaving gaps in the internal audit procedure. It also demonstrate a study on corporate governance with a focus on improving internal audit procedures so that opportunities can be identified by joining knowledge of the internal auditor and lawyer.

Lastly, this paper is a scientific incitement to audit's courses to explore the internal audit focusing on positive risk, bringing together the attorney's legal knowledge to the internal auditor's work primarily due to the Brazil's complex and vast tax regulatory framework.

**Keywords:** audit of tax opportunities, risk management, governance, compliance, internal control, accountability, social security, vacation, incidence, tax.

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	13
1.1. Tema.....	13
1.1.1. Auditoria de oportunidades tributárias .....	13
1.2. Problema.....	14
1.2.1. Importância da avaliação de oportunidades tributárias no processo de auditoria ..	14
1.3. Objetivos.....	15
1.3.1. Geral .....	15
1.3.2. Específicos.....	16
1.4. Justificativa.....	17
1.5. Hipóteses .....	17
1.6. Estrutura .....	19
2. REVISÃO TEÓRICA: Conceitos e normas aplicáveis.....	21
2.1. Governança.....	21
2.2. Gerenciamento de riscos e oportunidades .....	21
2.3. Controle interno.....	24
2.4. Auditoria e <i>compliance</i> .....	25
2.5. <i>Accountability</i> .....	26
2.6. Seguridade social.....	27
2.6.1. Natureza jurídica.....	29
2.7. Contribuições sociais previdenciárias .....	29
2.8. Instituto Nacional da Seguridade Social - INSS.....	32
2.9. Obrigação tributária previdenciária.....	32
2.10. Fato gerador, base de cálculo e alíquota.....	33
2.11. Salário de contribuição .....	35
2.12. Parcelas não integrantes do salário de contribuição .....	36
2.13. Férias usufruídas.....	37
2.14. Pagamento das férias .....	38
3. ESTUDO DE CASO: A contribuição social previdenciária sobre período de férias do contribuinte como causa de incidência ou não incidência tributária.....	39
3.1. Condições que permitiram acesso à informação do caso .....	39
3.2. Natureza jurídica das férias: remuneratória ou indenizatória.....	40
3.3. Fisco X Contribuinte: Decisão do STJ .....	43
3.4. Sinergia entre auditor interno e advogado para subsídio de governança corporativa ...	44
3.5. Implementação das oportunidades tributárias na organização .....	46
3.6. Avaliação de Risco: ativo contingente e não contingente .....	46
3.7. Informação e Comunicação: eSocial .....	48
3.8. Monitoração.....	50
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	51
5. REFERÊNCIAS .....	55

## **1. INTRODUÇÃO**

### **1.1. Tema**

#### 1.1.1. Auditoria de oportunidades tributárias

A auditoria consiste num processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para averiguação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

O procedimento de auditoria contemporâneo no Brasil, em regra, é elaborado com enfoque na obtenção de evidências negativas que corroborem algum tipo risco, de forma a permitir que o auditor emita opinião acerca das demonstrações contábeis, afirmando se estas representem adequadamente em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da entidade auditada.

O presente trabalho pretende abordar um contexto de auditoria que seja antagônico ao conceito austero de risco, acendendo ambiente para uma auditoria de ocasiões que possa discernir riscos positivos, ou oportunidades.

Pretende-se estudar a gestão do risco na auditoria com ênfase na oportunidade eventualmente existente na organização que porventura não seja trabalhada no âmbito da auditoria interna.

É inegável que usuários de demonstrações contábeis consideram que o parecer do auditor representa uma espécie de atestado da boa saúde financeira da companhia auditada, ao passo que endossa as decisões tomadas pela entidade ou garante que os controle internos são adequados.

O atual modelo de auditoria, com enfoque na obtenção de evidências que assegurem ao auditor expressarem uma opinião a respeito da apresentação adequada das demonstrações contábeis, concebe uma mudança cultural que admita ampliação de escopo para que haja auditoria de oportunidades, voltado à identificação de possíveis ganhos, por meio de estratégias tributárias relevantes?

## **1.2. Problema**

### **1.2.1. Importância da avaliação de oportunidades tributárias no processo de auditoria**

A auditoria é considerada como exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço, e a oportunidade é compreendida pela circunstância adequada ou favorável, ou até mesmo ocasião, ensejo ou pretexto.

Pela junção de circunstância adequada ou favorável na realização de exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço, pode se obter excelentes evidências, à medida que o processo de auditoria tenha conotação própria, sob a ótica da identificação de oportunidades tributárias.

O legislador tributário usou da segurança e confiabilidade das informações e demonstrações contábeis para criar as inter-relações entre a contabilidade e o Direito, fazendo com que esta pudesse servir de subsídio para identificação dos elementos que constituem o tributo, impondo-lhe critérios de reconhecimento de receitas, despesas dentre outros.

Em virtude do arcabouço normativo abstruso, as metodologias e técnicas operacionais e administrativas, os procedimentos de contabilização e o processo de preparação das demonstrações contábeis tem se tornado cada vez mais complexos. À medida que a complexidade aumenta, o risco de que as demonstrações contenham distorções e erros não intencionais também alargam.

Com o aumento do risco de ocorrência de distorções e erros não intencionais, seja nos procedimentos operacionais, administrativos, fiscais, tributários ou contábeis, surgem as oportunidades tributárias, que podem ser vislumbradas no procedimento de auditoria, principalmente aquela feita pelo auditor interno da entidade.

A avaliação de oportunidades tributárias no processo de auditoria é importante à medida em que, não obstante a boa saúde financeira da companhia auditada, o auditor interno pode identificar oportunidades que lhe confirmam condição financeira ainda melhor, desde que

adotados procedimentos diversos, por meio de tomadas de decisões em relação aos riscos positivos.

O problema científico posto, acerca da auditoria contemporânea, sugere uma crítica ao procedimento de auditoria atual e ressalta a necessidade e importância de atualização nos métodos e práticas, de forma que se possa construir um plano de auditoria que enfatize a oportunidade na organização.

### **1.3. Objetivos**

#### **1.3.1. Geral**

O objetivo geral do presente estudo é apresentar o problema identificado nos procedimentos de auditoria, acerca da limitação de escopo do auditor em somente obter evidências que possam corroborar sua expressão de opinião sobre as demonstrações contábeis analisadas.

Mediante apresentação do problema, pretende-se demonstrar elementos para que os procedimentos de auditoria interna sejam aprimorados, de forma que o auditor interno possa, mediante inspeção, observação, investigação e confirmação, obter material de evidência suficiente e competente para formar base razoável, para emissão de opinião sobre oportunidades tributárias.

Considerando o complexo e vasto contexto normativo tributário existente no Brasil, a atuação do auditor interno pode ser correlacionada ao conhecimento jurídico do advogado, que, em trabalho conjunto podem identificar subsídios relevantes, considerando tempestividade, objetividade, fatores econômicos, entendimento do judiciário sobre casos concretos e outros elementos que permitam aos administradores tomarem decisões sobre possíveis oportunidades, ponderando os riscos a ela inerentes.

Objetiva-se com o presente estudo, demonstrar a viabilidade de transformação cultural, científica e acadêmica para que o profissional de auditoria interna execute testes e procedimentos de controles com finalidade de obter evidências de oportunidades, voltado à identificação de possíveis ganhos, por meio de estratégias tributárias relevantes.

Constitui, ainda, como objetivo geral do presente estudo, demonstrar que a auditoria de oportunidade tributária é fator essencial pelo qual toda entidade deve se valer, sob pena de omissão em relação aos possíveis ganhos e ativos.

### 1.3.2. Específicos

O objetivo específico do presente estudo consiste em apresentar de maneira pormenorizada uma análise de estudo concreto acerca da existência de oportunidade tributária não acobertada pelos procedimentos de auditoria interna, permitindo que a administração organizacional tenha conhecimento de fatos que, quando aplicados, possam gerar valores adicionais às entidades.

O presente estudo tem por objetivo verificar a relação entre o procedimento de auditoria interna e o direito tributário aplicado, analisando estudo de caso concreto sobre a incidência ou não incidência da contribuição social previdenciária sobre o período de férias do trabalhador contribuinte.

Almeja-se identificar o nível de aprofundamento dos auditores acerca das matérias tributárias, especificamente em relação a exigência do fisco no que tange a contribuição previdenciária sobre as férias gozadas.

Ainda no objetivo específico, estima analisar minuciosamente as normas concernentes a incidência ou não incidência de contribuição social previdenciária sobre verbas que compõem a folha de pagamentos e que possuam natureza indenizatórias, sob a ótica das recentes decisões judiciais proferidas pelo STJ, assim como tais decisões podem influenciar a adoção de procedimentos pela governança corporativa.

Pretende-se analisar a relação entre setor jurídico e auditoria interna, identificando pontos de interesse para que possam debater sobre aspectos jurídicos que possam influir na melhoria de resultados para as entidades, especialmente considerando que os contribuintes tem manifestado entendimento defendendo que os valores pagos a título de férias estão dentre aqueles integrantes da folha de salários e demais rendimentos do trabalho que não incidem contribuição social previdenciária.

#### **1.4. Justificativa**

Justifica-se a importância da auditoria de oportunidades tributárias pela relevância econômica, uma vez que a tomada de decisão dos administradores, considerando uma coerente e fundamentada gestão de risco, poderá provocar valor adicionado à entidade, melhorando os resultados das demonstrações financeiras.

Uma provocação científica pode representar o primeiro passo para um debate acadêmico, de forma que os cursos de auditoria possam explorar e abordar a auditoria interna com enfoque nos riscos positivo, congregando o conhecimento jurídico do advogado com o trabalho do auditor interno, principalmente em virtude do complexo e vasto contexto normativo tributário existente no Brasil.

O arcabouço jurídico tributário brasileiro dificulta a aplicação adequada do direito tributário material às atividades empreendidas pela entidade, propiciando apuração e pagamento de tributo de maneira indevida.

A adoção de procedimentos de auditoria de oportunidades tributária justifica-se pelo seu viés positivo à medida que equilibre, minimizando ou eliminando, os impactos negativos identificados na entidade, ou até mesmo represente viabilidade de restituição de pagamento indevido de tributos.

#### **1.5. Hipóteses**

Quando da realização dos procedimentos de auditoria, o profissional tem acesso às informações da entidade que lhe permite fazer análise crítica sobre oportunidades tributárias, considerando a especificidade de cada atividade empreendida pela entidade. Tais informações são utilizadas pelo auditor apenas para analisar e evidenciar fatores de risco que possam comprometer a validade dos elementos que compõem as demonstrações financeiras.

Como hipótese de viabilidade do estudo acerca do problema científico, referente ao procedimento de auditoria atual, no qual os auditores atribuem foco às evidências que corroborem fatores de riscos negativos, que impliquem em fragilidade nas demonstrações financeiras, considera-se o fato do profissional já percorrer o caminho no qual lhe dá acesso

às informações que lhes permitam múltiplas análises, viabilizando a realização de trabalho de auditoria de oportunidades tributárias, considerando a mesma base de dados já contemplada na auditoria ordinária.

Considerando a mesma base de dados utilizada no procedimento de auditoria, observa-se a situação no qual apresentamos como estudo de caso, no qual ao analisar a folha de pagamentos e sua respectiva tributação sob a ótica da contribuição social previdenciária, nota-se que a entidade pode atribuir incidência tributária aos valores pagos aos trabalhadores, cuja natureza do pagamento represente uma indenização.

O auditor interno, ao analisar a tributação da folha de pagamentos e notar que a entidade atribui incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de férias, pode, com auxílio do departamento jurídico, orientar acerca da possibilidade da adoção de procedimento diverso, com fundamento nas recentes decisões proferidas pelo STJ, especificamente amparado no REsp 1322945/DF, de Relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 27/02/2013 e publicado no DJe em 08/03/2013, referente à medida judicial proposta por Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos Ltda., no qual o referido ministro decide pela não incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago a título de férias gozadas.

Em procedimentos de auditoria externa, observa-se que, caso o auditor identifique alguma oportunidade tributária, em virtude de limitação de escopo e objetivo de trabalho, este transmite informações à supervisão da empresa de auditoria, a qual, quando julga conveniente, utiliza de tais dados para oferta de trabalho de consultoria tributária. Na prática, diversas oportunidades são perdidas no trâmite burocrático de limitação de escopo do auditor.

O procedimento de auditoria de oportunidade é plausível e consistente, à medida que represente possibilidade de melhor gestão financeira e econômica da entidade, assim como pode viabilizar a entrada de novos recursos, além de eventual intervenção em procedimento inadequado de apuração de tributos, ponderando toda a complexidade do ordenamento jurídico tributário brasileiro.

## 1.6. Estrutura

Para a realização do presente estudo, o primeiro capítulo é composto pelo tema "auditoria de oportunidades tributárias", considerando sua importância no processo de auditoria, enfatizando a necessidade de mudança cultural para que o modelo de auditoria atual, adotado no Brasil, possa ser direcionado também aos riscos positivos ou riscos de oportunidade, não se limitando apenas na averiguação de ameaças.

No segundo capítulo será abordada uma revisão teórica, trazendo conceitos e normas aplicáveis ao tema, versando sobre considerações de governança corporativa, controles internos, gerenciamento de riscos negativos e positivos, além de conceitos de *compliance*, auditoria e *accountability*. Ademais, será considerado o instituto da seguridade social e as contribuições sociais previdenciárias, apresentando conceitos que serão utilizados para fundamentar estudo de caso prático.

No terceiro capítulo será apresentado estudo de caso com possibilidade de aplicação do tema à realidade, especificamente em relação a auditoria de oportunidades tributárias considerando a incidência ou não incidência de contribuição social previdenciária sobre período de férias do contribuinte.

Será demonstrado as condições que permitem o acesso às informações do caso prático, através de consultoria jurídico tributária. Por conseguinte, será ressaltada a necessidade de junção dos conhecimentos de auditoria interna e assessoria jurídica, para que o trabalho conjunto possa fazer parte do processo de auditoria interna, voltado às organizações, com objetivo de identificação de oportunidade, ditos riscos positivos.

Por fim, no capítulo quarto serão tratadas as considerações finais, ressaltando a existência do problema acerca das práticas de auditoria em não abordarem os riscos positivos, enfatizando apenas os riscos negativos, deixando lacunas no procedimento de auditoria interna. Será demonstrando ainda, o objetivo geral do trabalho que vislumbra uma ação de governança corporativa com enfoque na melhoria dos procedimentos de auditoria interna, para que possam ser identificadas oportunidades, por meio de riscos positivos, mediante junção de conhecimentos do auditor interno e do advogado.

Destarte, será explanado novamente os resultados do caso prático e a sua aplicabilidade em outras situações tributária análogas, permitindo que se possa expandir a análise dos riscos de oportunidade a diversas práticas tributárias, não se limitando ao caso que será exposto.

Oportunamente, estima-se uma provocação científica para que os cursos de auditoria possam explorar e abordar a auditoria interna com enfoque nos riscos positivos, congregando o conhecimento jurídico do advogado com o trabalho do auditor interno, principalmente em virtude do complexo e vasto contexto normativo tributário existente no Brasil.

## **2. REVISÃO TEÓRICA: Conceitos e normas aplicáveis**

### **2.1. Governança**

Governança Corporativa, segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC, é *o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo as práticas e os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle.* (IBGC, 2009).

O diretor-presidente, em conjunto com a Diretoria e amparado pelos demais órgãos de controle vinculados ao Conselho de Administração, é responsável pela preparação e apresentação para concordância e aprovação do Conselho de normas de controles internos. Essas normas são voltadas ao acompanhamento, fiscalização e ao cumprimento dos métodos operacionais e financeiros, assim como os riscos de não conformidade. (IBGC, 2009).

A eficácia dos controles internos deve ser revista periodicamente, no mínimo, anualmente, conforme orientações do Guia das Melhores Práticas de Governança Corporativa. Os sistemas de controles internos deverão estimular que os órgãos da Administração encarregados de monitorar e fiscalizar adotem atitude preventiva, prospectiva e proativa na minimização e antecipação de riscos. (IBGC, 2009).

As boas práticas de Governança Corporativa transformam princípios em conselhos materiais, alinhando interesses com a intenção de resguardar e otimizar a importância da entidade, colaborando para a manutenção de sua prosperidade e viabilizando seu acesso ao capital. (IBGC, 2009).

### **2.2. Gerenciamento de riscos e oportunidades**

Um acontecimento é um incidente ou uma ocorrência gerada com base em fontes internas ou externas, que afeta a realização das finalidades. Os acontecimentos podem originar impacto negativo, positivo ou ambos. Os acontecimentos que provocam impacto negativo representam riscos. De tal maneira, o risco pode ser representado pela possibilidade de que um acontecimento ocorra e afete negativamente a realização das finalidades. (COSO. 2013).

Os acontecimentos que acarretam em impacto negativo são obstáculos à criação de valor ou desgastam o valor existente. Os exemplos incluem paradas no maquinário da fábrica, incêndio e perdas de créditos. Os eventos de impacto negativo podem originar-se a partir de condições aparentemente positivas, como nos casos em que a demanda de produto pelo consumidor é superior à capacidade de produção, o que provoca o não atendimento da demanda, o desgaste na fidelidade do cliente e o declínio de pedidos futuros. (COSO. 2013).

Os acontecimentos cujo impacto é positivo podem equilibrar os impactos negativos ou representar oportunidades. A oportunidade é definida como a possibilidade de que um acontecimento advenha e influencie favoravelmente a realização das finalidades. (COSO. 2013).

As oportunidades favorecem a criação ou a preservação de valor. A direção da organização canaliza as oportunidades para seus processos de fixação de estratégias ou objetivos, formulando planos que visam ao seu aproveitamento. (COSO. 2013).

Por auditoria entende-se o "exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço". (FERREIRA, 1986, p. 199).

Oportunidade pode ser compreendido pela circunstância adequada ou favorável, ou até mesmo ocasião, ensejo ou pretexto. (FERREIRA, 1986, p. 1228).

Pela junção de circunstância adequada ou favorável na realização de exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço, pode se obter excelentes evidências, à medida que o processo de auditoria tenha conotação própria, sob a ótica da identificação de oportunidades tributárias.

O legislador tributário usou da segurança e confiabilidade das informações e demonstrações contábeis para criar as inter-relações entre a contabilidade e o Direito, fazendo com que esta pudesse servir de subsídio para identificação dos elementos que constituem o tributo, impondo-lhe critérios de reconhecimento de receitas, despesas dentre outros. (MOSQUERA e LOPES, 2011, p.107-108).

Em virtude do arcabouço normativo abstruso, as metodologias e técnicas operacionais e administrativas, os procedimentos de contabilização e o processo de preparação das demonstrações contábeis tem se tornado cada vez mais complexos. À medida que a complexidade aumenta, o risco de que as demonstrações contenham distorções e erros não intencionais também alargam. (BOYNTON. *et al*, 2002, p. 69).

Uma pesquisa realizada pela Graduate School of Business da University of Texas at Austin relata que "auditorias detectaram viés favorável à administração em cerca de 60% das demonstrações contábeis" e afirma que esse número "seria ainda maior se as companhias não tivessem previsto que seriam auditadas". A pesquisa também informa que, na média, ajuste (as demonstrações) resultantes de auditorias são de duas a oito vezes maiores que a quantia mínima que seria considerada distorção relevante nos resultados financeiros e que venda e contas a receber tendem a ser superestimadas, enquanto custo dos produtos vendidos e contas a pagar tendem a ser subestimados.

As conclusões do estudo baseiam-se em análise de nove projetos de pesquisa que cobriram cerca de 1.500 auditorias ao longo de um período de 15 anos, com resultados semelhantes para companhias localizadas nos Estados Unidos, Canadá, Reino Unido e América do Sul.

(*Accounting Today*, p.10-11 Oct. 1993. citado por BOYNTON. *et al*, 2002, p. 70).

Com o aumento do risco de ocorrência de distorções e erros não intencionais, seja nos procedimentos operacionais, administrativos, fiscais, tributários ou contábeis, surgem as oportunidades tributárias, que podem ser vislumbradas no procedimento de auditoria, principalmente aquela feita pelo auditor interno da entidade.

Melhoria nos controles pode ser sugerida através de procedimentos adotados na auditoria interna, com base em observações realizadas durante o trabalho do auditor, permitindo-lhe identificar oportunidades para melhor eficiência operacional da entidade. Os benefícios econômicos são extremamente valiosos, em especial para as pequenas e médias entidades. (BOYNTON. *et al*, 2002, p. 70).

Pela doutrina, identifica-se que alguns usuários de demonstrações contábeis consideram que o parecer do auditor representa uma espécie de atestado da boa saúde financeira da companhia auditada, ao passo que endossa as decisões tomadas pela entidade ou garante que os controle internos são adequados. (BOYNTON. *et al*, 2002, p. 70).

### 2.3. Controle interno

Os métodos científicos de administração são de grande importância nos países mais desenvolvidos, uma vez que conhecem sobre a facilidade em alcançar os objetivos planejados com tais procedimentos, dando origem aos controles internos. (CABRAL e BLEINAT. 1992).

Se efetuado de maneira adequada, o controle interno ostenta basilar acuidade objetivando atingir os resultados mais favoráveis com menores imprevistos. Controle Interno refere-se a procedimentos e aparelhamento seguidos como planos constantes da entidade. (CABRAL e BLEINAT. 1992).

Controles internos são processos operacionalizados pela administração da entidade para fornecer segurança razoável ao acolhimento dos objetivos da organização, através de (i) confiabilidade das demonstrações contábeis, (ii) cumprimento da legislação e regulamentos pertinentes à entidade, bem como (iii) atendimento aos objetivos do negócio, por meio de processos, pessoas e sistemas. (IBGC, 2008).

O controle interno é parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos. A estrutura do gerenciamento de riscos corporativos abrange o controle interno, originando dessa forma uma conceituação e uma ferramenta de gestão mais eficiente. O controle interno é definido e descrito sob o título “Controle Interno – Estrutura Integrada”. Em razão do fato da estrutura ter resistido ao tempo e ser base das normas, dos regulamentos e das leis existentes, o documento permanece vigente como fonte de definição e marco para as estruturas de controles internos. Enquanto que apenas algumas porções do texto de “Controle Interno – Estrutura Integrada” estão sendo reproduzidas na presente estrutura, a sua totalidade da mesma está incorporada como referência. (COSO. 2013).

Entende-se a relevância do Controle Interno a partir do momento em que verifica-se possibilidade de garantia da continuidade do fluxo de operações e informações com as quais coexistem as companhias. Nessa conjuntura, as demonstrações contábeis geradas a partir de tal trajeto, avoca fundamental estima para os administradores que se valem delas (demonstrações contábeis) para a tomada de suas decisões. Dito isso, entende-se que em toda companhia há controles internos, entretanto, em determinadas entidades o controle é mais rígido e vigente, em outras nem tanto. (CABRAL e BLEINAT. 1992).

## 2.4. Auditoria e *compliance*

A auditoria desempenha papel vital nos negócios, no governo e na economia em geral. O conselho de administração de organizações considera valioso o trabalho de auditores internos que avaliam sistemas de informações e lhe relatam aperfeiçoamentos que podem ser introduzidos nas operações de suas entidades. O governo considera primordial o trabalho dos auditores na validação das declarações dos contribuintes. Os investidores e analistas financeiros consideram valioso o trabalho do auditor referente a certificação das demonstrações contábeis. (BOYNTON. *et al*, 2002, p. 30).

A auditoria consiste num processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para averiguação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados. (BOYNTON. *et al*, 2002, p. 30).

A auditoria pode ser dividida em três tipos, sendo (i) auditoria de demonstrações contábeis; (ii) auditoria de *compliance* e (iii) auditoria operacional. (BOYNTON. *et al*, 2002, p. 31).

A auditoria de demonstrações contábeis compreende obtenção e avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis de uma entidade, para emissão de parecer se sua apresentação esta adequada, de acordo com Princípios Contábeis Geralmente Aceitos - PCGA. (BOYNTON. *et al*, 2002, p. 31).

A auditoria de *compliance* compreende obtenção e avaliação de evidências para determinar se certas atividades financeiras ou operacionais de uma organização correspondem a qualidades, preceitos ou princípios a ela intrínsecas. (BOYNTON. *et al*, 2002, p. 32).

Estima-se que a aplicação mais ampla de auditoria de *compliance* esteja relacionada com percepções instituídas por normas e regras como leis ou regulamentos. (BOYNTON. *et al*, 2002, p. 32).

A auditoria operacional, também denominado de auditoria de desempenho ou auditoria gerencial, compreende a obtenção e avaliação de evidências a respeito da eficiência e eficácia das atividades operacionais de uma organização, em checagem com as finalidades instituídas. (BOYNTON. *et al*, 2002, p. 32).

Conforme análise histórica, tem-se que a auditoria de empresas teve início com a legislação britânica promulgada durante a Revolução Industrial, em meados do século XIX. No contexto histórico, os proprietários das empresas não se encontravam presentes no dia-a-dia das operações dando lugar aos administradores profissionais. Por tal motivo, o foco das auditorias iniciais era encontrar erros em balanços e bloquear o crescimento de fraudes associadas com o aprofundamento do fenômeno de proprietários ausentes e administradores profissionais presentes. (BOYNTON. *et al*, 2002, p. 35).

## **2.5. Accountability**

*Accountability* é um termo da língua inglesa, sem tradução exata para o português, que remete à obrigação de membros de um órgão administrativo ou representativo de prestar contas a instâncias controladoras ou a seus representados. Outro termo usado numa possível versão portuguesa é responsabilização. (WIKIPÉDIA, 2015).

*Accountability* pode ser traduzida também para o português, deficientemente, por "prestar contas". *Accountability* significa que quem desempenha funções de importância na sociedade deve regularmente explicar o que anda a fazer, como faz, por que faz, quanto gasta e o que vai fazer a seguir. Não se trata, portanto, apenas de prestar contas em termos quantitativos mas de autoavaliar a obra feita, de dar a conhecer o que se conseguiu e de justificar aquilo em que se falhou. (SCHEDLER. 1999, p. 13-28)

A obrigação de prestar contas, neste sentido amplo, é tanto maior quanto a função é pública, ou seja, quando se trata do desempenho de cargos pagos pelo dinheiro dos contribuintes.

*Accountability* é um conceito da esfera ética com significados variados. Frequentemente é usado em circunstâncias que denotam responsabilidade civil, imputabilidade, obrigações e prestação de contas. Na administração, a *accountability* é considerada um aspecto central da

governança, tanto na esfera pública como na privada, como a controladoria ou contabilidade de custos. (SCHEDLER, 1999, p. 13-28)

## **2.6. Seguridade social**

A seguridade social foi tratada com especial atenção na Constituição de 1988, nos artigos 194 a 204, que versam especificamente sobre a saúde, a previdência social e por fim sobre a assistência social, consideradas como espécies do gênero seguridade social (MARTINS, 2003, p. 39).

A Constituição define ainda em seu art. 195, que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições sociais. (BRASIL, 1988).

Desta forma, a seguridade social é vista como um amparo cultivado pelo Estado com apoio de particulares, tendo o intuito de arrecadar contribuições de todos em prol de uma organização que se pautar no custeio de vida das pessoas que mais necessitam, como os trabalhadores e suas famílias, os quais precisam de apoio para conservação de seu direito a um padrão básico de vida. (IBRAHIM, 2005, p. 4).

O conceito de Seguridade Social baseia-se em critérios específicos destinados a promover a ordem e o bom funcionamento da previdência:

O Direito da Seguridade Social é um conjunto de princípios, de regras e de instituições destinado a estabelecer um sistema de proteção social aos indivíduos contra contingências que os impeçam de promover as suas necessidades pessoais básicas e de suas famílias, integrado por ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, visando assegurar os direitos relativos a saúde, a previdência e a assistência social. (MARTINS, 2003, p. 43).

Destinchando este conceito é notável que ao se referir a “um conjunto”, estima-se que o autor tenha tido a intenção de demonstrar que a seguridade social é formada por um sistema que se abrange em diversas partes sistematicamente organizadas. (MARTINS, 2003, p. 44).

Vale lembrar que este sistema norteia a razão da existência da seguridade social, uma vez que traz regras básicas de funcionamento com o intuito de promover a proteção social.

A chamada “contingência” abarcada no conceito de Sérgio Pinto Martins, diz respeito aos fatos que podem acontecer ou não. Em contrapartida a essa expressão, a Constituição em seu art. 201, inciso I, traz a expressão genérica de “evento” que envolve qualquer tipo de evento ocorrido, sendo ele morte por exemplo. É mais correto a expressão “contingência”, pois, faz menção ao sistema Público de seguridade social (MARTINS, 2003, p. 44).

Para tanto, a seguridade dever ser promovida pelo Poder Público tendo como partícipe a sociedade em que ambos visam à promoção de ações benéficas para as pessoas necessitadas (MARTINS, 2003, p.44).

Sendo assim, a seguridade social, financiada pelo Poder Público e a sociedade, firma-se no entendimento de que a mesma assegura benefícios aos seus dependentes sem que para isso tenham que contribuir, razão pela qual visa proteger os indivíduos de possíveis eventos danosos que possam vir a acontecer com eles próprios ou com alguém de sua família. (MARTINS, 2003, 45).

Em contrapartida no que tange a previdência social, a Constituição traz o entendimento de ser pré requisito que o assegurado contribua regularmente. (MARTINS, 2003, p. 45).

O art. 203 da Carta Magna dispõe que a assistência social será colocada a disposição sem necessidade de contribuição da seguridade social para quem dela precisar (BRASIL, 1988).

Já o art. 201 enfatiza que a previdência social será organizada sob regime geral de caráter contributivo (BRASIL, 1988).

Desta forma, torna-se latente a controvérsia existente entre os dispositivos constitucionais, sendo que naquele é prestado um serviço sem fim oneroso e neste por sua vez se faz necessária a contribuição.

Conclui-se, portanto, que a análise acerca da incidência ou não incidência da contribuição social previdenciária, objeto do presente estudo, se atém exclusivamente a parcela de financiamento da seguridade social custeada por pessoas da sociedade que realizam atividades remuneradas.

Pelo exposto, é manifesta a importância da seguridade social no que tange a proteção dos indivíduos bem como de suas famílias, tendo em vista que tal benefício torna-se indispensável aos mesmos em situações de necessidade, nos casos de doenças e principalmente nos casos de invalidez e morte.

#### 2.6.1. Natureza jurídica

Sérgio Pinto Martins defende que a natureza jurídica da seguridade social é publicista, ou seja, emana de lei e não da pretensão das partes. (MARTINS, 2003, p. 51). Neste entendimento, a natureza jurídica emana de lei:

Tem, portanto, cunho publicístico, envolvendo o contribuinte, o beneficiário e o Estado, que arrecada as contribuições, paga os benefícios e presta os serviços, administrando o sistema. (MARTINS, 2003, p. 51).

Assim, percebe-se que a natureza jurídica da seguridade social deverá ser positivada no intuito de dar transparência ao referido instituto, evitando assim eventuais discussões.

### **2.7. Contribuições sociais previdenciárias**

Conceitualmente, contribuição segundo os ensinamentos de Geraldo Ataliba, é um “tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediadamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado” (ATALIBA, 2010, p.152).

Dispõe ainda no art. 201 da Constituição “que a Previdência Social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial [...]” (BRASIL, 1988).

Cumpra dizer mais uma vez que, o direito a previdência social decorre exclusivamente acerca da prévia contribuição.

Em se tratando de contribuições sociais previdenciárias, cabe ressaltar que as mesmas são espécies do gênero seguridade social e são designadas excepcionalmente ao custeio dos benefícios previdenciários. Deste modo, a Constituição de 1988 traz em seu art. 195 de quem será cobrada a referida exação e sobre o que irá incidir:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (BRASIL, 1988).

A menção ao termo “empregador” diz respeito que o mesmo pode ser tanto pessoa física ou jurídica ou ente despersonalizado que contrata uma pessoa física mediante salário e além disso regulamenta diretamente a prestação pessoal do serviço, assumindo, por si só, os riscos da atividade econômica (DELGADO, 2007, p. 391).

Tal conceito trazido por Delgado teve por base o art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, “Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço”. (BRASIL, 1943).

É importante ressaltar que com a EC nº 20/98 houve a inclusão da empresa bem como a entidade a ela equiparada, ou seja, antes o texto Constitucional tratava exclusivamente do empregador (IBRAHIM, 2005, p. 62).

Desta forma, percebe-se que o empregador traz consigo o encargo de contribuir para a seguridade social em razão do trabalho que lhe é prestado.

Neste contexto a entidade se equipara a empresa ou situações que se equiparam a condição de empresa. Segundo MARTINS são consideradas como entidades: “os condomínios, os

contribuintes individuais, a associação de qualquer natureza ou finalidade [...]” (MARTINS, 2003, p. 186).

Do mesmo modo, a Constituição previa tão e somente a incidência de contribuições sociais sobre a folha de salários. Todavia, com a alínea “a”, o referido artigo ganhou conotação mais ampla em razão também da EC n 20/98, abrangendo além da folha de salários os demais rendimentos do trabalho (IBRAHIM, 2005, p. 63).

É notável que a acréscimo ocorrido nos dois dispositivos citados tem como objetivo o aumento da base de incidência da referida exação (IBRAHIM, 2005, p. 63).

Fazendo uma análise mais aprofundada deste dispositivo, verifica-se que somente as remunerações do trabalhador e tão somente exclusivas do trabalhador serão tributadas pela referida contribuição social.

Com relação ao termo “mesmo sem vínculo empregatício” ao final da alínea “a” do art. 195, da CF/88, agora a empresa deve recolher as referidas contribuições sociais àquelas pessoas físicas que não possuem vínculo empregatício, ou seja, aqueles trabalhadores que laboram de forma autônoma, bem como os avulsos, demonstrando que tais arrecadações serão recolhidas independentemente do vínculo do trabalhador.

Cabe ressaltar ainda que a relação jurídica da Previdência Social Pública é:

(a) de trato sucessivo, pois perdura no tempo. Não se esgota numa única prestação; (b) unitária, pois decorre da previsão da lei; (c) onerosa, em razão de que o segurado deve contribuir para ter direito ao benefício; (d) sinalagmática: o dever de pagar implica, no futuro, o direito ao benefício, desde que atendidas as condições previstas em lei; (e) aleatória, em função de que há incerteza quanto às prestações (MARTINS, 2003, p. 301).

A devida contribuição atribuiu ao contribuinte um direito futuro e por esse motivo o pagamento deve ser contínuo.

Necessário explanar que as contribuições sociais previdenciárias são arrecadadas, fiscalizadas, lançadas e regulamentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em razão do trabalho

prestado, independente do vínculo empregatício, desde a vigência da Lei nº 11.457, de 16/03/2007.

## **2.8. Instituto Nacional da Seguridade Social - INSS**

O INSS é um órgão do Ministério da Previdência Social, ligado diretamente ao Governo Federal do Brasil sendo o mesmo responsável de pagar os benefícios que se advém da arrecadação das contribuições para manutenção do Regime Geral da Previdência Social. Tais contribuições são efetivadas com desconto diretamente na folha de pagamento do empregado antes do mesmo receber o seu salário. É importante dizer que o desconto será realizado na proporção dos rendimentos do empregado. (MARTINS, 2003, p. 300).

Essas contribuições são arrecadadas e fiscalizadas pela Receita Federal do Brasil, o INSS por sua vez é competente para pagar os benefícios. (MARTINS, 2003, p. 301).

Por todo o exposto é possível perceber que nesta relação de contribuição encontram-se três sujeitos, tais quais, o INSS, o segurado e a empresa. (MARTINS, 2003, p. 301).

## **2.9. Obrigação tributária previdenciária**

Por obrigação tributária previdenciária entende-se ser aquela que se advém de uma relação jurídica na qual o indivíduo particular que se enquadra no sujeito passivo é obrigado a prestar dinheiro ao Estado que, por sua vez, é o sujeito ativo (MACHADO, 2011, p. 122).

É importante destacar que a obrigação tributária previdenciária surge em decorrência de um fato previsto em uma norma e tal obrigação deve obedecer o princípio da legalidade (MACHADO, 2011, p. 121).

Com base nestes conceitos, observa-se que a obrigação tributária é o vínculo estabelecido entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, unidos a partir de um acontecimento, qual seja, o fato gerador.

## 2.10. Fato gerador, base de cálculo e alíquota

O Código Tributário Nacional – CTN traz a regra de que para ocorrer a referida incidência de tributo e no caso específico de contribuição previdenciária, necessário se faz a ocorrência do respectivo fato gerador.

Nessa vertente, observa-se que o fato gerador decorre de uma ocorrência que traz em si a exigência de uma obrigação tributária. No que tange a folha de salários, o fato nasce da plena execução do contrato de trabalho, com a prestação de serviço ao empregador, sendo, portanto, onde se funda o fato gerador do direito ao salário (MACHADO, 2011, p. 126).

Como visto, o fato gerador decorre de um acontecimento e é importante destacar que surgirá a obrigação de contribuir quando acontecer a prestação de serviço cuja hipótese de incidência está contida na norma.

De acordo com os ensinamentos de Scaff e Arruda, as contribuições sociais previdenciárias incidem sobre as folhas de salário, tendo como:

a) sujeito passivo o empregador (a empresa/entidade equiparada); b) sujeito ativo a União Federal; c) o aspecto temporal é o momento do pagamento da remuneração dos empregados; d) o elemento espacial é o local da prestação do serviço; e) o elemento quantitativo – a base de cálculo, é o total da remuneração de cada empregado, sobre o qual incide uma alíquota de 20% (vinte por cento)”. (SCAFF; ARRUDA, 2013).

Neste sentido, as folhas de salário são tidas como a soma das remunerações pagas ao empregado e que sobre elas pode haver incidência de contribuições sociais previdenciárias.

A Lei Orgânica da Seguridade Social, nº 8.212/1991, dispõe em seu art. 22, inciso I, que a contribuição a cargo da empresa será:

Vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (BRASIL, 1991).

Do mesmo modo o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, em seu art. 201, inciso I e §1º, disciplinam acerca da contribuição a cargo da empresa, com redação equivalente ao dispositivo da Lei nº 8.212/1991 acima citado.

Assim, com base nos referidos dispositivos legais, conclui-se que a contribuição previdenciária patronal somente deverá incidir sobre as verbas de natureza remuneratória e nunca sobre as que possuam caráter indenizatório ou não salarial, já que estas não visam retribuir o trabalho do empregado.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, também dispendo sobre a sistemática de arrecadação das contribuições sociais destinadas à previdência social, no artigo 57 da Instrução Normativa RFB nº 971, define que a base de cálculo é o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos trabalhadores, destinada a retribuir o trabalho (BRASIL, 2009).

Com o intuito de reforçar o entendimento, o art. 201, § 11 da CF/88, traz ainda o caráter contributivo e de filiação obrigatória da Previdência Social, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro com relação à folha de salários:

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei (BRASIL, 1988).

Importante dizer que na legislação brasileira os termos remuneração e salário não são sinônimos. Kertzman entende que remuneração é tudo que engloba o ganho decorrente do trabalho (KERTZMAN, 2010, p.129). Ou seja, remuneração tem o condão de ser uma prestação obrigacional de dar em contraprestação ao trabalho por ele prestado, englobando todas as retribuições recebidas habitualmente (MARTINS, 2003, p. 188).

Vale lembrar que essas retribuições não se restringem apenas ao pagamento efetuado pelo empregador, mas, também a qualquer gorjeta paga por um terceiro, por exemplo.

O art. 457 da CLT dispõe que “compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação dos serviços, as gorjetas que receber” (BRASIL, 1943).

Já o salário entende-se por ser o valor fixo depois das deduções com o cunho de contraprestação aos serviços prestados pelo empregado ao empregador (KERTZMAN, 2010, p.129). Desta forma o salário é considerado o valor pago diretamente pelo empregador ao seu empregado, excluindo portanto, o pagamento efetuado por terceiros. Assim, a definição de salário trata-se também de um complexo de parcelas, ou seja, tais créditos não são pagos aos empregados em uma única verba (DELGADO, 2007, p. 683).

Sendo assim, considera-se que o salário são os rendimentos dos trabalhadores, rendimentos estes pagos a fim de retribuir o trabalho prestado, além disso os dias de descanso computados na jornada de trabalho bem como os períodos de interrupção previstos no contrato de trabalho (NASCIMENTO, 2001, p. 629).

Tem-se então, que o salário sempre compõe a remuneração, sendo uma percepção do trabalhador oriundo de algo contratualmente estabelecido, além do salário a remuneração é composta por outros rendimentos do trabalho, tais como, hora extra, gorjetas, comissões etc, englobando assim todos os demais rendimentos do trabalho.

Importante concluir que tanto o salário quanto a remuneração estão compreendidos na folha de salário para fins de incidência da contribuição social previdenciária.

### **2.11. Salário de contribuição**

O salário de contribuição, instituto exclusivo do Direito tributário, segundo os ensinamentos de Fábio Zambitte Ibrahim, “é a expressão que quantifica a base de cálculo da contribuição previdenciária dos segurados da previdência social, configurando a tradução numérica do fato gerador” (IBRAHIM, 2005, p. 243). Com base neste entendimento, a Lei nº 8.212/91 em seu art. 22, inciso I, como já exposto, define que o salário de contribuição seja composto pelo total das remunerações pagas aos empregados.

## 2.12. Parcelas não integrantes do salário de contribuição

O art. 22, §2º da Lei nº 8.212/1991 trata da contribuição a cargo da empresa destinada a seguridade social, fazendo referência ao art. 28 §9º da mesma lei onde traz as parcelas não integrantes da remuneração:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:  
d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT (BRASIL, 1991).

Nota-se que as férias indenizadas, seu adicional constitucional bem como os valores correspondentes a dobra da remuneração estão excluídas do rol que integram o salário de contribuição.

Neste sentido é possível perceber que o legislador não fez menção acerca das férias gozadas, subentendendo assim, serem as mesmas integrantes do salário de contribuição.

Apesar do texto da lei não trazer expressamente as férias como serem integrantes do salário de contribuição, alguns autores defendem que as mesmas são consideradas salário de contribuição, desde que sejam gozadas pelos empregados (KERTZMAN, 2010, p. 133).

Em outras palavras, de acordo com entendimento doutrinário, cumpre dizer que haverá a respectiva incidência de contribuição previdenciária nas férias concebidas ao trabalhador.

O STJ em sede de Recurso Especial nº 1.230.957 – RS ao decidir sobre a incidência de contribuição previdenciária no terço constitucional das férias, dispõe que:

No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 - redação dada pela Lei 9.528/97). Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). (DISTRITO FEDERAL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.230.957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 26/02/2014).

Sendo assim, com relação à exclusão do adicional constitucional referente às férias gozadas, cumpre observar que segundo decisão do STJ acima citada o mesmo possui natureza indenizatória/compensatória e não constitui ganho habitual do empregado.

Cumpre observar que as férias gozadas e seu respectivo adicional constitucional andam juntos, sendo as férias propriamente ditas um benefício principal e em contrapartida o seu adicional constitucional está atrelado a este benefício principal, razão pela qual segundo a citada decisão, deveriam ter o mesmo tratamento, qual seja, a não incidência de contribuição social previdenciária.

### **2.13. Férias usufruídas**

Entende-se por férias segundo os ensinamentos de Delgado:

[...]o lapso temporal remunerado, de freqüência anual, constituído de diversos dias seqüenciais, em que o empregado pode sustar a prestação de serviços e sua disponibilidade perante o empregador, com o objetivo de recuperação e implementação de suas energias e de sua inserção familiar, comunitária e política (DELGADO, 2007, p. 952).

As férias cumprem o objetivo de restabelecer o empregado para que ele volte com forças revigorantes a fim de dar continuidade ao seu trabalho de maneira exemplar. Além disso, as férias se enquadram em um direito laboral, que por sua vez não se fixam somente no interesse do trabalhador, mas, de toda a sociedade, inerentes a saúde e aos direito de forma geral do cidadão (DELGADO, 2007, p. 953).

A Constituição de 1988 em seu art. 7º, inciso XVII, regulamentou o direito que os trabalhadores urbanos e rurais têm de gozar de férias remuneradas e, ainda, com um terço a mais do que o salário normal (BRASIL, 1988).

Do mesmo modo, o art. 129 da CLT trouxe expressamente o direito que todos os empregados possuem ao gozo de férias anuais e remuneradas.(BRASIL, 1943).

A concessão das férias se dará nos 12 meses subsequentes contados da data em o empregado adquiriu o direito, regra esta trazida pelo art. 134º da CLT (BRASIL, 1943).

Durante este período de férias, portanto, o empregado não poderá prestar serviços para outras pessoas a não ser que seu contrato de trabalho lhe obrigue.

Importante ressaltar que o período de concessão das férias ao empregado deve obedecer aquele que melhor atenda o interesse do empregador, mas, de forma que não seja abusiva, respeitando assim seus direitos enquanto trabalhador (DELAGADO, 2007, p. 971).

Pelo exposto, é possível observar que as férias constituem um direito do empregado, direito este gozado em regra uma vez ao ano e que, além disso, será agregado ao direito de receber sua remuneração como se estivesse a disposição do empregador. Assim, por serem as férias uma natureza indenizatória e não remuneratória, estas não deveriam incidir a contribuição previdenciária.

#### **2.14. Pagamento das férias**

O art. 142 da CLT traz explicitamente o direito do trabalhador a receber sua respectiva remuneração no período de férias sendo a mesma devida na época da permissão das férias (BRASIL, 1943)

A remuneração no período de gozo das férias se dá de forma simples, ou seja, o valor pago ao empregado é aquele que se corresponde ao que ele recebeu a título de seu trabalho, acrescido de um terço constitucional (DELGADO, 2007, p. 977).

Com isso, entende-se que as férias é um direito do trabalhador e agregada a elas o mesmo terá direito também a sua respectiva remuneração, com o objetivo de proporcionar o descanso ao beneficiário após um ano de trabalho.

### **3. ESTUDO DE CASO: A contribuição social previdenciária sobre período de férias do contribuinte como causa de incidência ou não incidência tributária**

#### **3.1. Condições que permitiram acesso à informação do caso**

Uma arguciosa metodologia de trabalho aplicada na advocacia consultiva tributária, pressupõe a interpretação da legislação tributária, em observância dos recentes precedentes jurisprudenciais, sejam administrativos e/ou judiciais, e posicionamentos doutrinários específicos, cujo propósito seja assegurar o tratamento tributário adequado às atividades empreendidas pelas entidades.

Tal metodologia de trabalho permite ao advogado consultor tributário, apresentar soluções customizadas, visando à economia legal de tributos, através da compreensão das atividades desenvolvidas pelas entidades e conteúdo técnico jurídico-tributário, conciliando os recentes precedentes jurisprudenciais à aplicação sistemática da legislação tributária interpretada.

O caso em apreço, que utiliza-se como informação de sinergia entre auditoria de oportunidades tributárias e a efetiva situação prática, refere-se a debates entre fisco e contribuinte, que tem por base a diferente interpretação de ambos acerca da matéria normativa no que tange a incidência ou não incidência de contribuição previdenciária das férias gozadas sobre a folha de pagamento dos trabalhadores.

As informações sobre o debate entre fisco e contribuinte são públicas e podem ser obtidas por meio de acesso ao site do Superior Tribunal de Justiça - STJ, mormente em leitura ao REsp 1322945/DF, de Relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 27/02/2013 e publicado no DJe em 08/03/2013, referente à medida judicial proposta por Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos Ltda., no qual o contribuinte questiona sobre a incidência ou não incidência de contribuição previdenciária das férias gozadas sobre a folha de pagamento dos trabalhadores, dentre outros questionamentos.

Os principais conceitos teóricos sobre (i) Seguridade Social, (ii) contribuições sociais previdenciárias, (iii) Instituto Nacional da Seguridade Social - INSS, (iv) obrigação tributária previdenciária, (v) Fato Gerador, Base de Cálculo e Alíquota, (vi) salário de contribuição, (vii) parcelas não integrantes do salário de contribuição, (viii) Férias usufruídas e (ix)

pagamento de férias, já foram apresentados no capítulo anterior, onde foram abordados a revisão teórica - conceitos e normas aplicáveis.

Entretanto faz-se necessário explorar o tema, com estudo detalhado sobre a natureza jurídica das férias, se remuneratória ou indenizatória, para compreensão assertiva sobre os motivos e circunstâncias que deram origem ao debate entre fisco e contribuinte, resultante em oportunidade tributária.

### **3.2. Natureza jurídica das férias: remuneratória ou indenizatória**

Por natureza jurídica entende-se ser “o posicionamento classificatório de uma figura do direito no conjunto de figuras próximas” (DELGADO, 2007, p. 987).

Primeiramente, para verificar sobre quais verbas devem incidir a referida contribuição social, necessário se faz distinguir se as mesmas possuem cunho de natureza remuneratório ou indenizatório.

Pelas verbas que possuem natureza jurídica remuneratória é notório que incidirá a referida contribuição social previdenciária com base nas remunerações pagas ao empregador, como já exposto pelo art. 22, inciso I da Lei nº 8.212/91.

A legislação de forma explícita declara que a verba que compõe a base de incidência tributária, neste caso, são as verbas de natureza remuneratória.

Alguns doutrinadores entendem que possuem natureza jurídica remuneratória, pois “caso sejam férias efetivamente usufruídas, gozadas no curso do contrato, sua natureza jurídica será de salário” (DELGADO, 2007, p. 988).

Tal entendimento se funda nas legislações já aventadas onde definem que a base de cálculo para incidência da referida contribuição previdenciária se funda no total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos trabalhadores, destinada a retribuir o trabalho.

Conforme entendimento acerca da natureza jurídica das férias encaixadas como sendo remuneratórias, integrará assim a folha de salários e sofrerão a devida incidência de contribuição social previdenciária.

Ocorre que nas férias o trabalhador não se encontra a disposição do empregador, o que contradiz os referidos dispositivos, visto que a base de cálculo é contida pelas remunerações destinadas a retribuir o trabalho, sendo necessário observar que neste período o trabalhador encontra-se gozando de um benefício e não está laborando na organização.

Pode-se então revestir as férias como sendo de natureza indenizatória, onde não há que se falar em incidência da referida contribuição social previdenciária, tendo em vista que esta não irá compor o salário do trabalhador, mas, em contrapartida em se tratando de verba de natureza remuneratória, a mesma faz parte da folha de salários e conseqüentemente compõe a base de cálculo para contribuição previdenciária.

A natureza jurídica indenizatória advém do conceito de indenização que por sua vez traz a ideia de dano, advindo de ato ilícito ou igualado a ilícito, que se acarreta devido a qualquer tipo de descumprimento legal ou contratual previstos no Código Civil (PILLAR, 2013).

Desta forma, é de suma importância dizer que as férias não se enquadram na natureza indenizatória com relação ao conceito trazido pelo Código Civil, mas sim no conceito trazido pelo direito do trabalho.

No direito do trabalho por sua vez, não se faz necessário demonstrar a existência de dano para que verba seja de natureza indenizatória.

Há a indenização no direito do trabalho *“quando o pagamento é feito ao empregado sem qualquer relação com a prestação dos serviços e também com as verbas pagas no termo de rescisão do contrato de trabalho”* (MARTINS, 2003, p. 189).

Neste entendimento, as férias teriam natureza indenizatória, uma vez que tem o intuito de pagar por algo que não seja equivalente a contraprestação ao trabalho.

Com base na disposição legal, o art. 148 da CLT prevê que a remuneração das férias terá natureza salarial mesmo depois de cessado o contrato de trabalho (BRASIL, 1943).

Em contrapartida ao entendimento legal o recente julgado, da 1ª seção do Superior Tribunal de Justiça - STJ trouxe entendimento diverso quanto à natureza jurídica das férias gozadas:

[...] “nas férias gozadas, independentemente do título que lhes é conferido legalmente, não há efetiva prestação de serviço pelo Trabalhador, razão pela qual, não há como entender que o pagamento de tais parcelas possui caráter retributivo.” (DISTRITO FEDERAL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1322945/DF, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 27/02/2013, DJe 08/03/2013).

Nota-se que o STJ no referido julgado defende pela natureza indenizatória das férias visto que o empregado não se encontra à disposição do empregador, e por consequência não efetua a prestação de serviços para o mesmo.

A Corte (STJ) vem atribuindo caráter indenizatório para tal verba tendo em vista o conceito de salário, sendo o mesmo uma contraprestação ao serviço devidamente prestado. E, neste aspecto, excluindo o caráter salarial das verbas pagas ao empregado por não estar o mesmo a disposição do empregador no período de gozo de suas férias (PILLAR, 2013).

Orlando Gomes, por sua vez afirma que “qualquer remuneração paga ao empregado sem trabalho prestado não é tecnicamente salário” (GOMES, 1996, p. 24).

Entende-se, portanto, que se a remuneração paga ao empregado não é destinada a contraprestação do trabalho, perde-se o caráter remuneratório e passa a ter sua natureza jurídica de acordo com a indenização (BARASSI *apud* MARTINS, 2003, p. 189).

Com base nos citados doutrinários, ainda segundo o art. 195, inciso I, alínea a da CF/88, a referida exação recai sobre os “demais rendimentos do trabalho”, ou seja, a contribuição deverá incidir apenas sobre o trabalho prestado e não deverá incidir no período de férias do trabalhador.

### 3.3. Fisco X Contribuinte: Decisão do STJ

Os debates entre fisco e contribuinte, tem por base a diferente interpretação de ambos acerca da matéria normativa no que tange a incidência ou não incidência de contribuição previdenciária das férias gozadas sobre a folha de pagamento dos trabalhadores.

Neste contexto o fisco defende assiduamente pela incidência da respectiva contribuição adequando as férias como sendo de natureza remuneratória, portanto integrantes da folha de salário, enquanto que o contribuinte ampara-se nos argumentos de não incidência da referida contribuição, onde as férias possuem natureza indenizatória não ocorrendo assim à contribuição.

O fisco exige a referida contribuição previdenciária sobre as férias tendo em vista a tabela de incidência da Receita Federal do Brasil.

Os contribuintes possuem interpretações que aprofundam mais a análise da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias como pode ser visto no posicionamento do STJ:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-MATERNIDADE E FÉRIAS USUFRUÍDAS. AUSÊNCIA DE EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PELO EMPREGADO. NATUREZA JURÍDICA DA VERBA QUE NÃO PODE SER ALTERADA POR PRECEITO NORMATIVO. AUSÊNCIA DE CARÁTER RETRIBUTIVO. AUSÊNCIA DE INCORPORAÇÃO AO SALÁRIO DO TRABALHADOR. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARECER DO MPF PELO PARCIAL PROVIMENTO DO RECURSO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO PARA AFASTAR A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O SALÁRIO-MATERNIDADE E AS FÉRIAS USUFRUÍDAS. (DISTRITO FEDERAL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1322945/DF, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 27/02/2013, DJe 08/03/2013).

Com base neste julgado, os contribuintes defenderam que os valores recebidos a título de férias estão dentre aqueles integrantes da folha de salários e demais rendimentos do trabalho que não incide a referida exação.

Assim, no que tange a decisão ora referida é importante destacar que:

embora a decisão em comento seja um marco importante nessa batalha contribuinte x fisco, o entendimento trazido pelo STJ não possui efeito vinculante ao fisco, sendo que este continuará a exigir a contribuição previdenciária nos moldes que vem exigindo, ou seja, com a inclusão dos valores pagos aos funcionários a título de férias [...]. Dessa forma, para que seja possível usufruir desse novo entendimento e assim excluir as verbas aqui mencionadas da base de cálculo do INSS, sem que haja risco de autuação, as empresas devem buscar guarida junto ao Judiciário, pleiteando seus direitos (SAMPAIO, 2014).

Portanto, percebe-se que a supra decisão não vinculou o fisco, ou seja, o mesmo continua por exigir a contribuição social previdenciária sobre as férias de acordo com a tabela de incidência da Receita Federal do Brasil, continuando a acarretar ao Judiciário um número imenso de ações.

#### **3.4. Sinergia entre auditor interno e advogado para subsídio de governança corporativa**

O conhecimento jurídico e a metodologia de trabalho aplicada na advocacia consultiva tributária, em sinergia com os procedimentos do auditor interno, podem propiciar adaptações à governança corporativa de modo que permita a entidade a tomar decisão sobre a incidência ou não incidência de contribuição previdenciária das férias gozadas sobre a folha de pagamento dos trabalhadores, conforme decisões proferidas pelo STJ.

Deste modo, as evidências procedimentais e financeiras, obtidas pelo auditor interno, em integração às informações decorrentes do trabalho de advocacia consultiva tributária, podem acarretar em tomadas de decisões, sob a perspectiva de avaliação dos riscos, na medida em que agreguem valores às organizações.

O Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) defende em "*Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada*" que:

A premissa inerente ao gerenciamento de riscos corporativos é que toda organização existe para gerar valor às partes interessadas. Todas as organizações enfrentam incertezas, e o desafio de seus administradores é determinar até que ponto aceitar essa incerteza, assim como definir como essa incerteza pode interferir no esforço para gerar valor às partes interessadas. Incertezas representam riscos e oportunidades, com potencial para destruir ou agregar valor. O gerenciamento de riscos corporativos possibilita aos administradores tratar com eficácia as incertezas, bem como os riscos e as oportunidades a elas associadas, a fim de melhorar a capacidade de gerar valor.

O valor é maximizado quando a organização estabelece estratégias e objetivos para alcançar o equilíbrio ideal entre as metas de crescimento e de retorno de investimentos e os riscos a elas associados, e para explorar os seus recursos com eficácia e eficiência na busca dos objetivos da organização. O gerenciamento de riscos corporativos tem por finalidade:

Alinhar o apetite a risco com a estratégia adotada – os administradores avaliam o apetite a risco da organização ao analisar as estratégias, definindo os objetivos a elas relacionados e desenvolvendo mecanismos para gerenciar esses riscos.

Fortalecer as decisões em resposta aos riscos – o gerenciamento de riscos corporativos possibilita o rigor na identificação e na seleção de alternativas de respostas aos riscos - como evitar, reduzir, compartilhar e aceitar os riscos.

Reduzir as surpresas e prejuízos operacionais – as organizações adquirem melhor capacidade para identificar eventos em potencial e estabelecer respostas a estes, reduzindo surpresas e custos ou prejuízos associados.

Identificar e administrar riscos múltiplos e entre empreendimentos – toda organização enfrenta uma gama de riscos que podem afetar diferentes áreas da organização. A gestão de riscos corporativos possibilita uma resposta eficaz a impactos inter relacionados e, também, respostas integradas aos diversos riscos.

Aproveitar oportunidades – pelo fato de considerar todos os eventos em potencial, a organização posiciona-se para identificar e aproveitar as oportunidades de forma proativa.

Otimizar o capital – a obtenção de informações adequadas a respeito de riscos possibilita à administração conduzir uma avaliação eficaz das necessidades de capital como um todo e aprimorar a alocação desse capital.

Essas qualidades, inerentes ao gerenciamento de riscos corporativos ajudam os administradores a atingir as metas de desempenho e de lucratividade da organização, e evitam a perda de recursos. O gerenciamento de riscos corporativos contribui para assegurar comunicação eficaz e o cumprimento de leis e regulamentos, bem como evitar danos à reputação da organização e suas conseqüências. Em suma, o gerenciamento de riscos corporativos ajuda a organização a atingir seus objetivos e a evitar os perigos e surpresas em seu percurso. (COSO. 2013).

Observa-se que o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), sendo uma organização privada criada nos EUA em 1985 para prevenir e evitar fraudes nos procedimentos e processos internos da empresa, possui entendimento favorável sobre a auditoria de oportunidades tributárias, considerando que todos os eventos em potencial, ocorridos na organização devem ser analisados de maneira proativa, cabendo ao auditor interno identificar e aproveitar tais ocasiões.

Ressalta-se, oportunamente, que a sinergia entre o auditor interno e advogado consultor tributário é essencial para a identificação ágil de evidências sobre oportunidades tributárias, com finalidade de subsidiar a administração da entidade na tomada de decisão.

### **3.5. Implementação das oportunidades tributárias na organização**

Diante da existência de posicionamento favorável do STJ acerca da natureza indenizatória das férias e, conseqüente afastamento da incidência de contribuição social previdenciária sobre tais valores pagos aos trabalhadores, considerando o período prescricional, poderá o contribuinte utilizar de procedimentos contábeis para implementar a oportunidade tributária na entidade e agregar valor à esta, atribuindo às demonstrações financeiras da organização os resultados decorrentes da não incidência tributária, nos termos julgados pelo STJ.

Para que as decisões judiciais que representem expectativas de entradas de recursos possam ser refletidas nas demonstrações financeiras da entidade é essencial a observância das regras incertas em normas de procedimentos contábeis, considerando a avaliação de riscos do ativo, assim como os controles de informação, comunicação e monitoramento das possíveis modificações que possam ocorrer durante o curso do processo judicial, conforme se demonstra a seguir.

### **3.6. Avaliação de Risco: ativo contingente e não contingente**

A avaliação de risco, tem como pressuposto a identificação e análise dos aspectos relevantes para a consecução dos objetivos da entidade, conforme preceitua BOYNTON formando um parâmetro para nortear como tais riscos devem ser tratados institucionalmente.

"Avaliação de risco para fins de elaboração e apresentação de relatórios financeiros é a identificação, análise e administração dos riscos de uma entidade relevantes para a preparação de demonstrações que sejam apresentadas adequadamente de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos (AU 319.28)." (BOYNTON. *et al*, 2002, p. 329).

Por ora, nos interessa discorrer sobre a avaliação do risco especialmente no que tange à possibilidade de reconhecer contabilmente, ou não, eventuais ganhos decorrentes de êxito em questionamento judicial para afastar a exigibilidade de contribuição social previdenciária sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de férias usufruídas.

Tais valores decorrentes de êxito em medida judicial, sob a ótica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC nº 25, podem ser considerados como ativos contingentes ou ativos não contingentes, conforme avaliação do risco.

Como regra geral, os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que o resultado poderá nunca ser realizado. Quando a realização é praticamente certa, o ativo deixa de ser contingente e o seu reconhecimento é adequado. É o que determina o Item 33 do CPC nº 25:

“Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Porém, quando a realização do ganho é praticamente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado.”

Note-se que, para fins de classificação dos ativos em contingentes ou não, os mesmos devem ser enquadrados nos conceitos de “*praticamente certo*”, “*provável*”, “*possível*” e “*remota*” extraídos do CPC nº 25, nos seguintes termos: (i) *praticamente certo* - este termo é mais fortemente utilizado no julgamento de contingências ativas. Ele é aplicado para refletir uma situação na qual um evento futuro é certo, apesar de não ocorrido. Essa certeza advém de situações cujo controle está com a administração de uma entidade, e depende apenas dela, ou de situações em que há garantias reais ou decisões judiciais favoráveis, sobre as quais não cabem mais recursos; (ii) *provável* - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é maior do que a de não ocorrer; (iii) *possível* - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é menor que provável, mas maior que remota; e (iv) *remota* - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é pequena.

Especificamente em relação ao pleito sobre afastamento da exigência de contribuição social previdenciária sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de férias usufruídas, ante a existência de decisões judiciais dos Tribunais Superiores que atestam sua natureza não salarial, a realização do ganho após a propositura de medida judicial e obtenção de medida liminar favorável para suspender a exigibilidade do crédito tributário é provável e os valores das verbas de natureza indenizatória indevidamente pagos, durante o período prescricional, nos 5 (cinco) anos que antecederam à propositura da medida judicial, poderão ser classificados como ativo contingente.

### 3.7. Informação e Comunicação: eSocial

A informação e comunicação no controle interno é essencial para captura e troca de informações sob forma e época tais que permitam que as pessoas cumpram suas responsabilidades e atribuições. (BOYNTON. *et al*, 2002, p. 321).

Em novembro de 2014, através do Decreto nº 8.373/2014, foi instituído o Sistema de Escritural Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas - eSocial.

O eSocial é um projeto do governo federal em conjunto com Caixa Econômica Federal, Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, Ministério da Previdência Social – MPS, Ministério do Trabalho e Emprego – MTE e Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, que compõem o Comitê Gestor do eSocial. (BRASIL, 2014).

Esse projeto tem por objetivo a garantia dos direitos previdenciários e trabalhistas, unificação e simplificação do cumprimento de obrigações, a melhoria na qualidade e na velocidade de recebimento das informações das relações de trabalho, previdenciárias e fiscais. (BRASIL, 2014).

Através do eSocial, informação e comunicação no controle interno será ainda mais imperiosa para que possa haver melhor integridade dos registros contábeis. BOYNTON preceitua que:

"O sistema de informação e comunicação relevante para objetivos relacionados com elaboração de relatórios financeiros, de que faz parte o sistema contábil, constitui-se dos métodos e registros estabelecidos para identificar, juntar, analisar, classificar e relatar transações da entidade (como também eventos e condições) e manter responsabilidades pelos correspondentes ativos e passivos. *Comunicação* envolve o fornecimento de entendimento claro dos papéis e responsabilidades referente aos controle internos sobre elaboração e apresentação de relatórios financeiros (AU 319.34)." (BOYNTON. *et al*, 2002, p. 329).

Considerando que o sistema de informação e comunicação constituem-se de métodos e registros estabelecidos para identificar, juntar, analisar, classificar e relatar transações da entidade, podemos identificar plena sinergia deste com o eSocial, uma vez que é composto por tabela de processos administrativos/judiciais que tem por finalidade monitorar eventos ocorridos no âmbito dos processos administrativos ou judiciais com impactos nas transações da entidade.

Especificamente em relação à medida judicial necessária à questionar a exigência de contribuição social previdenciária sobre o período de férias do contribuinte, todos os eventos ocorridos no curso do processo judicial deverá ser informado e comunicado por meio do eSocial (S-1070 - Tabela de Processos Administrativos/Judiciais), o que implica em rigidez no controle interno quanto à informação e comunicação.

S-1070 – Tabela de Processos Administrativos/Judiciais

Conceito do evento: evento utilizado para inclusão, alteração e exclusão de registros na Tabela de Processos Administrativos/Judiciais do empregador/contribuinte, de entidade patronal com representação coletiva, de trabalhador contra um dos órgãos governamentais envolvidos no projeto e que tenha influência no cálculo das contribuições, dos impostos ou do FGTS, e de outras empresas, quando influenciem no cumprimento das suas obrigações principais e acessórias. As informações consolidadas desta tabela são utilizadas para validação de outros eventos do eSocial e influenciam na forma e no cálculo dos tributos devidos e FGTS.

O Manual de Orientação do eSocial dispõe que o empregador deve informar ao fisco, por meio do eSocial, quando houver decisão favorável ao contribuinte, em processo administrativo e ou judicial, que tenha como parte um dos órgãos partícipes do eSocial, bem como quando houver alteração da decisão durante o andamento do processo.

- 01 - Liminar em Mandado de Segurança;
- 04 - Liminar em Medida Cautelar;
- 05- Depósito Administrativo Montante Integral;
- 08 - Sentença em Mandado de Segurança Favorável ao Contribuinte;
- 09 - Sentença em Ação Ordinária Favorável ao Contribuinte e Confirmada pelo TRF;
- 10 - Acórdão do TRF Favorável ao Contribuinte;
- 11 - Acórdão do STJ em Recurso Especial Favorável ao Contribuinte;
- 12 - Acórdão do STF em Recurso Extraordinário Favorável ao Contribuinte;
- 13 - Sentença 1ª instância não transitada em julgado com efeito suspensivo;
- 14 - Contestação Administrativa FAP;
- 90 - Decisão Definitiva (Transitada em Julgado) a favor do contribuinte;
- 92 – Sem suspensão da Exigibilidade.

As informações no eSocial exigem a análise prévia da situação do processo administrativo/judicial pelo empregador/contribuinte antes do seu cadastramento, devendo estar em um dos indicativos de decisão conforme elencados relacionados acima.

A informação e comunicação no controle interno da entidade deve ser rigoroso de modo que o departamento jurídico possa subsidiar adequadamente as informações passíveis de constituição de ativo contingente ou não contingente, assim como quaisquer modificações que sejam passíveis de alteração nas demonstrações contábeis, bem como informações ao eSocial.

### 3.8. Monitoração

A monitoração é um procedimento essencial para obtenção de controle interno com qualidade e desempenho e devem ser capazes de demonstrar oscilações que possam impactar em mudanças de rotas, e, eventualmente alterar a classificação dos ativos em contingentes ou não, pelos conceitos de “*praticamente certo*”, “*provável*”, “*possível*” e “*remota*”, nos termos do CPC nº 25 já mencionado anteriormente.

Os ativos contingentes devem ser avaliados periodicamente para garantir que os desenvolvimentos sejam apropriadamente refletidos nas demonstrações contábeis, conforme determina o Item 35 do CPC nº 25 .

Item 35, CPC nº 25: “Os ativos contingentes são avaliados periodicamente para garantir que os desenvolvimentos sejam apropriadamente refletidos nas demonstrações contábeis. Se for praticamente certo que ocorrerá uma entrada de benefícios econômicos, o ativo e o correspondente ganho são reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança de estimativa. Se a entrada de benefícios econômicos se tornar provável, a entidade divulga o ativo contingente.

Assim, qualquer alteração jurisprudencial acerca da matéria, bem como a decisão final a serem proferidas em eventuais medidas judiciais acarretarão a reavaliação da classificação do ativo, seja contingente ou não contingente, podendo alterar as demonstrações contábeis da entidade, positiva ou negativamente.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A auditoria foi abordada como sendo vital aos negócios, ao governo e à economia em geral. O conselho de administração de organizações considera valioso o trabalho de auditores internos que avaliam sistemas de informações e lhe relatam aperfeiçoamentos que podem ser introduzidos nas operações de suas entidades. O governo considera primordial o trabalho dos auditores na validação das declarações dos contribuintes. Os investidores e analistas financeiros consideram valioso o trabalho do auditor referente a certificação das demonstrações contábeis.

Entretanto, observou-se que no procedimento de auditoria existe uma lacuna acerca da utilização da base de dados para fins de avaliação de oportunidades tributárias, uma vez que o auditor interno trabalha com foco na análise de evidências capazes de corroborar a assertividade das demonstrações financeiras.

Foi considerado no objetivo geral do presente estudo o problema identificado nos procedimentos de auditoria, acerca da limitação de escopo do auditor em somente obter evidências que possam corroborar sua expressão de opinião sobre as demonstrações contábeis analisadas, deixando de lado eventuais oportunidades tributárias passíveis de exploração e geração valor adicionado à companhia.

O processo de auditoria de oportunidades tributárias foi abordado como extremamente relevante e importante à medida em que, não obstante a boa saúde financeira da companhia auditada, o auditor interno pode identificar ocasiões que confirmam condição financeira ainda melhor à entidade, necessitando apenas adotar procedimentos orientados pelo departamento jurídico, subsidiado por decisões judiciais proferidas pelos tribunais, que sejam suficientes para embasar ações que impactem economicamente os resultados da companhia, através de avaliação dos riscos positivos.

Em decorrência da apresentação do problema, foram demonstrados elementos para que os procedimentos de auditoria interna possam ser aprimorados, de forma que o auditor interno possa, mediante inspeção, observação, investigação e confirmação, obter material de evidência suficiente e competente para formar base razoável, para emissão de opinião sobre oportunidades tributárias.

Foi ressaltado o complexo e vasto contexto normativo tributário existente no Brasil, bem como a necessidade de atuação do auditor interno em trabalho conjunto com o advogado, para que possam identificar subsídios relevantes, considerando tempestividade, objetividade, fatores econômicos, entendimento do judiciário sobre casos concretos e outros elementos que permitam aos administradores tomarem decisões sobre possíveis oportunidades, ponderando os riscos a ela inerentes.

Considerou-se a importância do advogado no procedimento de auditoria interna, para identificação e fundamentação de possíveis oportunidades tributárias, considerando as decisões proferidas pelo judiciário, que conferem interpretações à legislação tributária brasileira, considerando todo o contexto de complexidade em sua aplicação a cada caso concreto, bem como as diversas ocorrências de ilegalidade e inconstitucionalidade das normas.

Com finalidade de demonstração da relevância, aplicabilidade e coerência da necessidade de abordagem de auditoria de oportunidades, foi trazido caso concreto acerca da discussão judicial sobre incidência ou não incidência de contribuição social previdenciária sobre valores pagos aos trabalhadores a título de férias gozadas.

O caso demonstrado refere-se a litígio entre fisco e contribuinte, que tem por base a diferente interpretação de ambos acerca da matéria normativa no que tange a incidência ou não incidência de contribuição previdenciária, exarado pelo STJ, em julgamento ao REsp 1322945/DF, de Relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 27/02/2013 e publicado no DJe em 08/03/2013, referente à medida judicial proposta por Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos Ltda., no qual o judiciário profere decisão acerca da não incidência de contribuição previdenciária das férias gozadas sobre a folha de pagamento dos trabalhadores, sob o argumento que tais verbas possuem natureza de indenização, ficando fora do campo de incidências da referida exação.

Para fundamentar o posicionamento do judiciário, foi abordado o conceito de seguridade social, ressaltando sua importância para a proteção dos indivíduos que dela necessitam, sendo um amparo em momentos que os tornam impossíveis de manter o próprio sustento bem como de sua família.

Demonstrou-se também que a seguridade social é financiada por toda a sociedade e pelo Poder Público, visando à destinação de benefícios aos que precisam, sem precisarem contribuir.

Foram explanadas as contribuições sociais previdenciárias, as quais são espécies do gênero seguridade social que em contrapartida haverá a referida contribuição.

Foi demonstrado que incidirá a referida contribuição social do empregador, da empresa a ela equiparada que incide sobre a folha de salários e nos demais rendimentos do trabalho.

Demonstrou-se que as férias encaixariam na previsão de incidência da contribuição social previdenciária, visto que a referida incidência está exposta na tabela da Receita Federal do Brasil e a lei ao mencionar as parcelas não integrantes do salário de contribuição, não faz menção as férias, o que leva a pensar que as mesmas estão incluídas no salário de contribuição, incidindo assim a referida contribuição.

Entretanto, identificou-se que, de acordo com a natureza jurídica, entende-se ter as férias natureza indenizatória e não remuneratória, uma vez que não há efetiva prestação de serviços pelo trabalhador, constituindo assim um mero benefício ao mesmo, não incidindo a contribuição social previdenciária.

Diante disso, observou-se uma oportunidade tributária na medida em que as férias possuem natureza indenizatória, tendo em vista que a indenização é abarcada apenas nos casos de não efetiva prestação de serviço pelo trabalhador, ou seja, promove um período de descanso para o trabalhador com o objetivo do mesmo se recuperar fisicamente e psicologicamente. Neste caso pode-se concluir que não tendo as férias caráter salarial a incidência de contribuição social previdenciária não é devida.

Nesse cenário, a oportunidade tributária foi fundamentada pela decisão judicial, o que permite a caracterização de evidência suficiente para tomada de decisão dos administradores, sobre inclusão ou não das verbas de natureza indenizatórias no campo de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

O estudo apresenta uma situação concreta referente a contribuição social previdenciária onde se pode demonstrar a aplicabilidade da necessidade de mudança nos procedimentos de auditoria interna para inclusão de atividades que permitam a identificação de oportunidades tributárias.

As oportunidades tributárias são diversas, principalmente considerando o contexto normativo brasileiro, onde periodicamente o judiciário tem conferido interpretação diferenciada e corrigindo lapsos do legislador.

A abordagem científica objetivou ressaltar o complexo e vasto contexto normativo tributário existente no Brasil, frisando a necessidade de integração do trabalho do auditor interno conjuntamente com o conhecimento jurídico do advogado, que, em ação conjunta possam identificar subsídios relevantes que permitam aos administradores tomarem decisões sobre possíveis oportunidades, ponderando os riscos a elas inerentes.

Ressalta-se que a existência de oportunidades tributárias não se limitam ao caso concreto exposto no presente estudo, podendo e devendo expandir à análise de riscos positivos em diversas nuances das práticas tributárias adotadas pelas entidades, considerando cada especificidade .

Por fim, estima-se uma provocação científica para que os cursos de auditoria possam explorar e abordar a auditoria interna com enfoque nos riscos positivos, congregando o conhecimento jurídico do advogado com o trabalho do auditor interno, especialmente em virtude do complexo e vasto contexto normativo tributário existente no Brasil.

## 5. REFERÊNCIAS

ACCOUNTABILITY. In: Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Accountability>> Acesso em: 20 de setembro de 2015.

ARRUDA, Edson Benassuly; SCAFF, Fernando Tacury. **A Não Incidência de Contribuição Previdenciária Sobre Verbas Trabalhistas de Natureza Indenizatória e Eventual.** Disponível em: <[http://www.oab.org.br/editora/revista/revista\\_13/artigos/a\\_ao\\_incendencia\\_de\\_contribuicao\\_previdenciaria.pdf](http://www.oab.org.br/editora/revista/revista_13/artigos/a_ao_incendencia_de_contribuicao_previdenciaria.pdf)>. Acesso em: 24 de maio de 2015.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** São Paulo: LTr, 1991.

BARROS, Alice Monteiro. **Curso de Direito do Trabalho.** São Paulo: LTr, 2005.

BOYNTON, William C.; JOHSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria.** Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Consolidação das Leis do Trabalho (CLT)** 14. ed. São Paulo: Rideel, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Anne Joyce Angher. 14. ed. São Paulo: Rideel, 2013.

BRASIL. Decreto Lei nº 3.048, de 06 de maio de 1999. **Regulamento da Previdência Social.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3048.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3048.htm)> Acesso em: 24 de maio de 2015.

BRASIL. Decreto nº 8.373/2014, de 11 de dezembro de 2014. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8373.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8373.htm)> Acesso em: 29 de agosto de 2015.

BRASIL. Deliberação CVM nº 594, de 15 de setembro de 2009, Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deli/deli594.html>> Acesso em 29 de agosto de 2015.

BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº. 971, de 13 de novembro de 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2009/in9712009.htm>> Acesso em: 24 de maio de 2015.

BRASIL. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm)> Acesso em: 24 de maio de 2015.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. **Lei Orgânica da Seguridade Social.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm)> Acesso em: 24 de maio de 2015.

BRASIL. Resolução nº 2, de 3 de julho de 2015. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=22&data=07/07/2015>> Acesso em: 29 de agosto de 2015.

CABRAL, Luiz Novaes; BLEINAT, Sérgio Aparecido. **Controle interno**. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Curso básico de auditoria-*: normas e procedimentos. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO). **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada**. New York. 2013. Disponível em: <[http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Portuguese.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf)>. Acesso em: 20 de setembro de 2015.

DELGADO, Mauricio Goldinho. **Curso de Direito do Trabalho**. São Paulo: LTr, 2007.

DISTRITO FEDERAL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.230.957/DF. Relator Ministro. MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/02/2014.

DISTRITO FEDERAL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 1322945/DF. Relator Ministro. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/02/2013, DJe 08/03/2013.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

GOMES, Orlando. **O Salário no Direito Brasileiro**. São Paulo: LTr, 1996.

IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4.ed. / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. São Paulo, SP: IBGC, 2009. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br>>. Acesso em 17 de setembro de 2015.

IBGC. **Gestão integrada de riscos : Banco Real e Brasil Telecom / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa**. São Paulo,SP : IBGC, 2008. (Série Estudos de Casos, 2). Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br>>. Acesso em 17 de setembro de 2015.

IBGC. **Visão evolutiva do modelo de gestão de riscos: Vale e Natura Cosméticos / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa**. São Paulo, SP : IBGC, 2008. (Série Estudos de Casos, 1). Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br>>. Acesso em 17 de setembro de 2015.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. Niterói: Impetus, 2005.

KERTZMAN, Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. Salvador: Juspodivm, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. Custeio da Seguridade Social - Benefícios – Acidente do Trabalho – Assistência Social – Saúde. São Paulo: Atlas, 2003.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. Coordenadores. Vários autores. **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2011.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Iniciação ao Direito do Trabalho**. São Paulo: LTr, 2001.

PILLAR, Bruno Murat do. **A Mudança da Jurisprudência do STJ – Atribuição de Natureza Indenizatória às Férias e ao Salário Maternidade – Reflexos Sobre a Arrecadação das Contribuições Devidas ao Sesc e ao Senac**. Disponível em: <<http://www.cnc.org.br>>. Acesso em 24 de maio de 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Tabela de Incidência**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/previdencia/contribuicoes/tabelaincidencontrib.htm>>. Acesso em: 24 de maio de 2015.

SAMPAIO, Milton. **Férias Gozadas e Salário Maternidade sem Incidência de INSS**. Disponível em: <[http://miltontrabalhista.blogspot.com.br/2013\\_03\\_01\\_archive.html](http://miltontrabalhista.blogspot.com.br/2013_03_01_archive.html)> Acesso em: 24 de maio de 2015.

SCHEDLER, Andreas. In: Andreas Schedler, Larry Diamond, Marc F. Plattner. ***The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies***. London: Lynne Rienner Publishers, 1999.