



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

LARA PINHEIRO DE MOURA

A UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE E SUA RELAÇÃO COM A PROCEDÊNCIA  
DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO  
CEARÁ

FORTALEZA-CE

2013

LARA PINHEIRO DE MOURA

A UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE E SUA RELAÇÃO COM A PROCEDÊNCIA  
DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO  
CEARÁ

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração e Controladoria. Área de concentração: Gestão organizacional. Linha de pesquisa: Contabilidade, Controladoria e Finanças.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Alessandra Carvalho de Vasconcelos

FORTALEZA-CE

2013

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade

---

M887u Moura, Lara Pinheiro de.

A utilização da contabilidade e sua relação com a procedência dos autos de infração da Secretária da Fazenda do Estado do Ceará / Lara Pinheiro de Moura. – 2013.  
73 f.: il. color. ; 30 cm.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2013.

Área de Concentração: Gestão organizacional.

Orientação: Profa. Dra. Alessandra Carvalho de Vasconcelos.

1. Processo tributário - Ceará. 2. Auditoria tributária - Ceará. 3.

Contabilidade. I. Título.

CDD 336.292

---

LARA PINHEIRO DE MOURA

A UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE E SUA RELAÇÃO COM A PROCEDÊNCIA  
DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO  
CEARÁ

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria na linha de pesquisa Contabilidade, Controladoria e Finanças.

Aprovada em 17/04/2013

BANCA EXAMINADORA

---

Profa. Dra. Alessandra Carvalho de Vasconcelos (Orientadora)  
Universidade Federal do Ceará – UFC

---

Prof. Dr. Jocildo Figueiredo Correia Neto  
Universidade Federal do Ceará – UFC

---

Profa. Dra. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça  
Universidade de Fortaleza – UNIFOR

*Dedico este trabalho a Deus, ao meu pai, João Batista, à minha mãe, Sônia, aos meus irmãos, Samira e Lucas, e ao meu esposo, Marcel.*

## AGRADECIMENTOS

A Deus, Aquele que me amou desde sempre, que me deu o dom da vida e que conduziu e abençoou os meus caminhos até aqui. Obrigada, Senhor, por eu ter passado na seleção do Mestrado, por não me ter deixado desistir em nenhum momento, pelos amigos que eu fiz, pelo meu crescimento pessoal e profissional, e pela conclusão desta Dissertação.

Ao meu amor e companheiro de vida, Marcel, que durante o mestrado foi namorado, noivo, e três dias após a defesa da dissertação, tornou-se esposo. Obrigada por todo o apoio, carinho e compreensão. Obrigada por existir e por ter me dado os melhores presentes do mundo, o Bento e o Lino.

Aos meus pais, Batista e Sônia, por sempre terem me incentivado a estudar, pelos valores que me passaram, pelo apoio que sempre me deram e por estarem ao meu lado em tudo.

Aos meus irmãos, Samira e Lucas, por serem tão amigos, e por terem me aguentado nos dias em que eu estava um pouquinho mais estressada com tantas atribuições do mestrado.

À minha tia-mãe Simone e ao meu tio Luiz, que tiveram influência direta na minha educação na fase escolar e foram fundamentais no meu processo educacional, sem o qual eu não teria chegado até o mestrado.

Aos anjos que Deus colocou na minha vida, minha querida chefe Eliane Lopes, que com sua sabedoria e discernimento, soube me dar todo o apoio necessário na minha jornada como mestranda, e à minha maravilhosa orientadora Alessandra Vasconcelos, que honrou o título de orientadora e foi uma sábia condutora durante todo o processo de desenvolvimento da dissertação. Às duas, o meu muito obrigada por toda a compreensão, amizade e docilidade.

Aos professores Jocildo Figueiredo Correia Neto e Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça, pelas importantes contribuições que prestaram à minha pesquisa, tanto na fase do projeto, quanto na qualificação e defesa da dissertação.

A todos os meus familiares e amigos, que sempre me apoiaram e compreenderam os momentos em que eu não pude estar com eles devido aos trabalhos e aulas do mestrado, e a todos que direta ou indiretamente contribuíram para que eu alcançasse a conclusão deste projeto.

*“Dá graças a Deus, que te ajudou, e rejubila  
coma tua vitória. – Que alegria tão profunda,  
esta que sente a tua alma depois de ter  
correspondido!”*

(São Josemaría Escrivá)

## RESUMO

A utilização de elementos de Contabilidade na lavratura dos Autos de Infração tem motivado diversas discussões no âmbito das Secretarias da Fazenda Estaduais. A presente pesquisa partiu do pressuposto que os Autos de Infração fundamentados em elementos de contabilidade têm maior índice de procedência em relação aos que não são, já que através da escrituração contábil dos fatos administrativos há maior controle das mutações físicas e monetárias ocorridas no patrimônio das empresas. Esta pesquisa examinou a utilização da Contabilidade em 127 autos de infração lavrados por parte da SEFAZ-CE julgados administrativamente em Segunda Instância no último bimestre de 2012, no que diz respeito à análise da sua procedência, com o intuito de descrever qualitativamente os processos referentes aos autos de infração da amostra. Após o levantamento e a análise dos dados, verifica-se que as razões mais recorrentes que ensejaram as autuações são as omissões e faltas de recolhimento de entradas e de saídas, e que os outros tipos de autuação ocorrem com uma incidência muito menor. No que concerne à realização de perícia, verificou-se um alto índice de processos periciados, mais de 50%. Averiguou-se, também, que dentre os processos que utilizaram contabilidade, o índice de processos periciados foi pouco menor que o de processos que não utilizaram contabilidade. No que concerne à identificação dos elementos de Contabilidade presentes nos levantamentos fiscais dos autos de infração, verificou-se que os mais recorrentes foram as Demonstrações Contábeis e as Contas de Resultado. No que diz respeito à mensuração do índice de procedência dos autos de infração que utilizaram Contabilidade na sua fundamentação em relação aos que não utilizaram, obteve-se os índices de 83% e 86%, respectivamente, demonstrando semelhança no índice de procedência dos mesmos. Conclui-se, ainda, que, atualmente, os auditores da SEFAZ-CE têm maior segurança e conhecimento para aplicar os métodos de autuação que utilizam apenas elementos fiscais em seu embasamento, pois eles representam 76% do total da amostra, contra 24% de autuações utilizando elementos contábeis. Por último, verifica-se que os principais motivos de julgamentos improcedentes dos Autos de Infração foram a descaracterização dos motivos da autuação e a verificação, através de perícia, da inexistência da omissão.

**Palavras-chave:** Contabilidade. Autos de infração. ICMS. Processo Administrativo Tributário. Procedência.



## ABSTRACT

The utilization of accounting elements in tax evasion reports gave rise to frequent discussions within state tax agencies. This research assumes that tax evasion reports that are based on accounting elements have precedence over the ones which are not, since with a detailed accounting of administrative data, there is more control over monetary or material modifications which occurred within a company's assets. This research examined the utilization of accounting in 127 tax evasion reports issued by SEFAZ-CE and brought to a second hearing in the last two months of 2012, with relation to precedence, aiming at qualitatively describing the cases referring to tax evasion reports from this sample. After raising and examining the data, it was verified that the most common reasons to qualify a report as lax were omissions and lack of proper recording of entries and exits; and it was verified that with other types of reports this happens less frequently. With regard to auditing, it was verified that there was a high incident of audited reports, over 50%. It was also confirmed that, within the reports that utilized accounting elements, the number of audited reports was a little smaller than the reports that didn't utilize them. With respect to the identification of accounting elements present in the fiscal data of the tax evasion reports, it was verified that the most recurrent ones were Accounting Demonstrations and Accounting Results. With regard to measuring the incidence of precedence in the tax reports that were based on accounting elements compared to the ones that were not, it was verified an incidence of 83% and 86%, respectively; which demonstrates a similar precedence incidence between the two. Moreover, it was concluded that currently SEFAZ-CE auditors have more confidence and knowledge when applying auditing methods that are based only on fiscal elements; since they represent 76% of the sample, against 24% of reports that utilized accounting elements. Lastly, it was verified that the main reasons for tax reports to be judged inadmissible were when the reasons for the auditing report were discredited; and the attestation, through investigation, that the evasion did not occur.

**Key words:** Accounting. Tax Evasion Reports. ICMS. Fiscal Administrative Procedure. Precedence.

**LISTA DE FIGURAS**

- FIGURA 1 – Organograma do Contencioso Administrativo Tributário da SEFAZ-CE.....42
- FIGURA 2 – Fluxograma dos procedimentos metodológicos a serem adotados na pesquisa..50

**LISTA DE TABELAS**

TABELA 1 – Composição da amostra do estudo.....	50
TABELA 2 – Motivos de autuação.....	53
TABELA 3 – Motivos de encaminhamento para Perícia.....	55
TABELA 4 – Resultados dos Laudos Periciais.....	55
TABELA 5 – Métodos de Lavratura Contábeis.....	56

## LISTA DE SIGLAS

AI – Auto de Infração

CECOP – Célula de Consultoria e Planejamento

CEJUL – Célula de Julgamento de 1ª Instância

CEPAT – Célula de Suporte ao Processo Administrativo Tributário

CEPED – Célula de Perícias e Diligências

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CRT – Conselho de Recursos Tributários

CEAPL – Célula de Apoio Logístico

CONAT – Contencioso Administrativo Tributário

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CTN – Código Tributário Nacional

DESC – Demonstração das Entradas e Saídas de Caixa

DRM – Demonstração dos Resultados com Mercadorias

ECF – Emissor de Cupom Fiscal

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações

NBC – Norma Brasileira de Contabilidade

PAT – Processo Administrativo Tributário

PEPS – Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair

SEFAZ CE – Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará

SLE – Sistema de Levantamento de Estoques

## SUMÁRIO

<b>1.1 Contextualização.....</b>	<b>14</b>
<b>1.2 Problema .....</b>	<b>16</b>
<b>1.3 Objetivos.....</b>	<b>16</b>
<b>1.4 Justificativa .....</b>	<b>17</b>
<b>1.5 Estrutura da pesquisa .....</b>	<b>18</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>19</b>
<b>2.1 A Secretaria da Fazenda .....</b>	<b>19</b>
<b>2.2 O ICMS.....</b>	<b>23</b>
<b>2.3 Auditoria fiscal.....</b>	<b>27</b>
<b>2.4 A Contabilidade como apoio à auditoria fiscal .....</b>	<b>31</b>
<b>a) Suprimento de caixa.....</b>	<b>34</b>
<b>b) Subfaturamento.....</b>	<b>35</b>
<b>c) Passivo fictício .....</b>	<b>36</b>
<b>2.5 PAT, CONAT e Perícia fiscal .....</b>	<b>37</b>
<b>2.5.1 Processo Administrativo Tributário .....</b>	<b>37</b>
<b>2.5.2 Contencioso Administrativo Tributário (CONAT) do Estado do Ceará .....</b>	<b>41</b>
<b>2.5.3 Perícia fiscal .....</b>	<b>43</b>
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>48</b>
<b>3.1 Enquadramento metodológico .....</b>	<b>48</b>
<b>3.2 Procedimentos metodológicos.....</b>	<b>50</b>
<b>4 ANÁLISE E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS .....</b>	<b>54</b>
<b>4.1 Descrição qualitativa dos processos analisados .....</b>	<b>54</b>
<b>4.2 Identificação dos elementos de Contabilidade nos levantamentos fiscais dos Autos de Infração .....</b>	<b>57</b>
<b>4.3 Mensuração do índice de procedência dos autos de infração.....</b>	<b>59</b>
<b>4.4 Análise dos processos improcedentes.....</b>	<b>61</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>63</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>66</b>
<b>APÊNDICE .....</b>	<b>73</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização

De acordo com as informações disponíveis na sua *homepage*, a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE), cuja missão é captar e gerir os recursos financeiros para o desenvolvimento sustentável do Estado e promover a cidadania fiscal, tem como competência dirigir, superintender, orientar e coordenar as atividades de arrecadação, tributação, fiscalização, recolhimento e controle dos tributos e demais rendas do erário.

A SEFAZ-CE representa a administração tributária do Estado do Ceará. Soares Júnior (2007, p. 22) menciona que

Cabe à administração tributária, a gestão dos recursos financeiros e tributários do Estado. Para que os objetivos venham a ser alcançados, o aparelho estatal necessita de recursos financeiros, que passam a ser gerenciados pela administração tributária, já que o Estado não desenvolve atividade econômica com o objetivo de financiar custeio e investimentos públicos.

Para tanto, a SEFAZ-CE arrecada e gerencia os tributos de competência estadual, quais sejam: ICMS – Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, IPVA – Impostos sobre Propriedade de Veículos Automóveis e ITCD – Impostos Sobre Transições Causa Morte e Doações de Bens ou Direitos. O foco do presente estudo é o ICMS, principal fonte de arrecadação do Estado, conforme dados do Instituto de Pesquisa Estratégica e Econômica do Ceará (IPECE, 2012), que revelam que o ICMS representou 95% da receita tributária do Estado do Ceará em 2008, e 94% em 2009 e 2010.

A Secretaria da Fazenda realiza diversas formas de controle do recolhimento do ICMS. Dentre estas formas, encontra-se a auditoria, que, para Andrade Filho (2005), indica qualquer forma de verificação de conformidade de ações ou omissões com padrões, regras e princípios, predeterminados.

Não obstante a maior parte da arrecadação do ICMS advir de recolhimento espontâneo, a SEFAZ-CE realiza periodicamente a fiscalização dos contribuintes deste imposto. Cruz (2010, p. 32) afirma que

Para a consecução de seus objetivos, a administração tributária se apoia nas normas tributárias, e num sistema de informações que se alimenta das declarações econômico-fiscais prestadas pelos contribuintes ou por terceiros, e dos dados obtidos por meio dos serviços de inteligência.

A auditoria fiscal do ICMS visa o controle deste tributo, mas tem, principalmente, caráter corretivo ou preventivo, inibindo a sonegação por parte dos contribuintes. À fiscalização

tributária compete, sobretudo, proceder à cobrança dos tributos não pagos, iniciando por via administrativa e indo até a inscrição do correspondente crédito tributário em Dívida Ativa, quando necessário.

Quando, por meio da auditoria fiscal, é identificada diferença de ICMS a ser paga ao Estado, realiza-se a lavratura de Auto de Infração que impõe ao contribuinte o dever de recolher o valor do imposto devido aos cofres públicos, bem como a importância referente às multas advindas do ilícito cometido. Ocorre que, devido ao direito de contraditório e ampla defesa, assegurado pelo artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal (CF), o contribuinte pode contestar o Auto de Infração lavrado em esfera administrativa ou judicial (BRASIL, 1988).

Dessa forma, caso o contribuinte decida recorrer em esfera administrativa, o mesmo poderá impugnar o Auto de Infração por meio de Processo Administrativo Tributário – PAT no Contencioso Administrativo Tributário – CONAT, que faz parte da direção superior da SEFAZ-CE, e tem como missão decidir administrativamente as questões de natureza tributária, buscando a justiça fiscal em prol da sociedade. Compete ao CONAT decidir, no âmbito administrativo, as questões decorrentes da relação jurídica estabelecida entre o Estado do Ceará e o sujeito passivo de obrigação tributária no que se refere à exigência do crédito tributário, restituição de tributos estaduais pagos indevidamente e aplicação de penalidades, conforme o Art. 2º da Lei nº 12.732 de 1997 (CEARÁ, 1997). A relação contenciosa administrativa é instaurada pela impugnação à exigência do crédito tributário ou pela revelia.

No PAT, prevalece a busca pela verdade material. Para tanto, os Autos de Infração lavrados devem estar bem embasados. A presente pesquisa parte do pressuposto que os Autos de Infração baseados em elementos de Contabilidade têm maior índice de procedência quando comparados aos que não são, já que através da escrituração contábil dos fatos administrativos há maior controle das mutações físicas e monetárias ocorridas no patrimônio das empresas.

Neves e Viceconti (2004) mencionam que fatos administrativos, ou contábeis, são aqueles que provocam alterações nos elementos do Patrimônio e/ou do Resultado, e podem ser permutativos ou compensativos, modificativos, e mistos ou compostos. Os fatos administrativos ocorridos na entidade são registrados por meio da escrituração contábil, que representa importante banco de dados, tornando-se via indireta para a apuração fiscal e constituindo-se, em muitos casos, prova material de um ilícito.

No que diz respeito a estudos anteriores, foram identificadas algumas pesquisas sobre o ICMS sob diversas perspectivas, como as de Varsano (1995), Guimarães (1998), Sisnando e Freitas (2006), Oliveira Júnior (2006), Menescal (2007), Soares Júnior (2007), Santos (2008),

Leitão (2009), Andrade (2009), Aguiar (2009), Biava Júnior e Oyadomari (2010), Lima (2010), Sousa (2010), Alves (2010), Bortolon (2011), dentre outras. No entanto, os trabalhos que apresentaram maior aderência com o foco da pesquisa aqui proposta foram os de: Martinez (2004), que investigou a validade da reclamação dos créditos tributários de ICMS fundamentados na Contabilidade, e Almeida (2010), que buscou analisar a contribuição da Contabilidade na auditoria fiscal do ICMS.

Diante da importância dos resultados demonstrados nas pesquisas de Martinez (2004) e Almeida (2010) quanto à sinalização da relação positiva entre a utilização da Contabilidade e a procedência dos autos de infração, este estudo propõe analisar as características dos autos de infração lavrados por parte da SEFAZ-CE, investigando a utilização da Contabilidade na sua fundamentação e a procedência dos mesmos, tendo como objeto de investigação os autos de infração que foram julgados administrativamente. Quanto às características dos autos de infração, alguns focos merecem atenção, quais sejam: motivos do encaminhamento para perícia, utilização da Contabilidade e resultado do julgamento.

Os resultados desta investigação poderão ser úteis para a SEFAZ do Estado do Ceará (unidade de análise da pesquisa) e para outras Unidades da Federação permitindo maior discussão sobre a temática relacionada à área de Contabilidade e Controladoria Governamental.

## **1.2 Problema**

Considerando a contextualização disposta na seção anterior, a pesquisa apresenta como problema:

Em que medida o uso da Contabilidade na fundamentação dos autos de infração confere procedência e veracidade aos autos de infração lavrados por parte da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará julgados administrativamente em Segunda Instância?

## **1.3 Objetivos**

O objetivo geral da pesquisa é constatar se a utilização da Contabilidade nos autos de infração lavrados por parte da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará julgados administrativamente em Segunda Instância tendo em vista a análise da sua procedência.

Para atingir o objetivo pretendido, apresentam-se como objetivos específicos:



1. Descrever qualitativamente os processos referentes aos autos de infração lavrados por parte da SEFAZ-CE julgados administrativamente.
2. Identificar os elementos de Contabilidade presentes nos levantamentos fiscais dos autos de infração lavrados por parte da SEFAZ-CE.
3. Mensurar o índice de procedência dos autos de infração que utilizaram Contabilidade na sua fundamentação em relação aos que não utilizaram.
4. Examinar os motivos da improcedência dos Autos de Infração lavrados por parte da SEFAZ-CE.

#### **1.4 Justificativa**

A relação entre a utilização de elementos da Contabilidade e a procedência dos autos de infração do ICMS vem sendo bastante discutida no âmbito das Secretarias de Fazenda Estaduais. Diante da sua relevância, esta matéria também tem motivado a realização de algumas pesquisas acadêmicas (MARTINEZ, 2004; ALMEIDA, 2010).

Martinez (2004) investigou a validade da reclamação dos créditos tributários de ICMS fundamentados na Contabilidade por meio da análise de conteúdo dos acórdãos correspondentes ao período de janeiro a dezembro de 2000, exarados pelas Juntas de Julgamentos, através de processo administrativo fiscal, no ambiente da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Dos acórdãos obtidos foram selecionados aqueles que contemplaram infrações fundadas na Contabilidade, e estas foram separadas em grupos semelhantes para a análise dos resultados dos julgamentos e avaliação de sua validade.

Almeida (2010) analisou a contribuição da Contabilidade na auditoria fiscal do ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará por meio da análise de conteúdo das resoluções exaradas pelas Juntas de Julgamentos, através de processos administrativos fiscais julgados no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009, bem como por meio de questionários aplicados aos auditores da Célula de Gestão dos Segmentos Econômicos da SEFAZ-CE, a fim de identificar a opinião destes acerca da utilização da Contabilidade no processo de auditoria fiscal.

Nos citados estudos, as análises documentais foram utilizadas para selecionar apenas as resoluções que se fundamentaram nos registros ou levantamentos de peças contábeis. Por este motivo, a realização da presente pesquisa justifica-se na medida em que dá continuidade a estes estudos, por meio da análise de conteúdo de autos de infração lavrados por parte da SEFAZ-CE, contribuindo, assim, com a formação de um melhor entendimento acerca da

relação entre a utilização da Contabilidade na autuação das empresas contribuintes do ICMS e a procedência dos autos de infração. Ressalte-se que a base de dados a ser analisada na presente pesquisa compreende os processos que foram julgados pelo Conselho de Recursos Tributários da SEFAZ-CE, ou seja, que se encontram definitivamente julgados na esfera administrativa estadual.

De maneira complementar, esta pesquisa justifica-se pela possibilidade de exame sobre a forma de atuação da Célula de Perícias e Diligências do Contencioso Administrativo Tributário - CONAT da SEFAZ-CE nos processos objeto de estudo, pois a análise dos Autos de Infração será feita considerando-se a realização de perícia fiscal no que se refere: aos motivos que ensejaram pedido de perícia, à quantidade de pedidos de perícia nos autos de infração baseados em procedimentos contábeis em relação aos que não utilizaram e à verificação dos processos que foram fundamentados em Contabilidade em relação à apresentação de elementos para a realização da perícia. Dessa forma, a consecução da presente pesquisa possibilitará a análise do índice de procedência dos autos de infração que utilizaram Contabilidade na sua fundamentação em relação aos que não utilizaram, e dos principais motivos que ensejaram a improcedência dos autos de infração, o que poderá vir a contribuir academicamente para o aprofundamento dos estudos da linha de pesquisa de Contabilidade e Controladoria Governamental.

Acredita-se que os resultados deste trabalho formam um diagnóstico dos autos de infração contestados pelos contribuintes no Contencioso Administrativo Tributário da SEFAZ-CE, indicando as possíveis deficiências nas autuações e contribuindo para que se possa buscar os métodos mais confiáveis e seguros de fiscalização das empresas, evitando, assim, a sonegação do ICMS por parte dos contribuintes, e a emissão de autos de infração improcedentes por parte dos auditores da SEFAZ. Os resultados empíricos obtidos com a consecução deste estudo podem, ainda, servir de parâmetro para outras Secretarias de Fazendas Estaduais e como auxílio para as empresas contribuintes de ICMS e contadores que atuam na área fiscal.

### **1.5 Estrutura da pesquisa**

Este trabalho está dividido em cinco seções, sendo a primeira esta introdução, em que é determinado o contexto no qual se encontra a pesquisa, seu problema, objetivos, e expectativas quanto aos seus achados. Posteriormente é apresentado o referencial teórico subdividido em cinco subseções, tratando, primeiramente, da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, e, posteriormente, do ICMS. Em seguida, aborda-se a Auditoria Fiscal, e, logo após,

da Contabilidade como apoio à Auditoria Fiscal. Por fim, faz-se uma exposição acerca do Processo Administrativo Tributário, do Contencioso Administrativo Tributário e da Perícia Fiscal. A seção seguinte corresponde à metodologia da pesquisa, identificando o enquadramento metodológico, os procedimentos metodológicos empregados nesta pesquisa. A análise e descrição dos resultados constitui a quarta seção, onde são relatados os achados obtidos com a aplicação da metodologia proposta. Na quinta seção destacam-se as considerações finais, abordando, sumariamente, os resultados elencados na seção anterior, indicando suas limitações e propostas para pesquisas posteriores.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta seção, são apresentadas descrições sobre os eixos teóricos principais desta pesquisa no que diz respeito à Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, ao ICMS, à Auditoria Fiscal, à Contabilidade como apoio à Auditoria Fiscal, bem como ao Processo Administrativo Tributário, ao Contencioso Administrativo Tributário da SEFAZ-CE, e à Perícia Fiscal.

### **2.1 A Secretaria da Fazenda**

O Estado existe para servir às pessoas e proporcionar o bem comum, e para tanto precisa adquirir recursos financeiros. No Estado do Ceará, o órgão responsável pela obtenção destes recursos é a Secretaria da Fazenda.

A Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, ou simplesmente SEFAZ-CE, é uma das mais antigas instituições públicas da administração estadual. Criada por meio da Lei nº 58, de 26 de setembro de 1836, a SEFAZ-CE tem como missão captar recursos financeiros para atender às demandas da sociedade. Por este motivo, a SEFAZ-CE é o órgão responsável por dirigir, superintender, orientar e coordenar as atividades de arrecadação, tributação, fiscalização, recolhimento e controle dos tributos e demais rendas do erário no Estado do Ceará. A ela compete, conforme informações disponíveis na sua *homepage*: (i) auxiliar diretamente e indiretamente o Governador na formulação da política econômico-tributária do Estado; (ii) realizar a administração fazendária pública; (iii) dirigir, superintender, orientar e coordenar as atividades de arrecadação, tributação, fiscalização, recolhimento e controle dos tributos e demais rendas do erário; (iv) elaborar, em conjunto com a Secretaria de Planejamento e Gestão, o planejamento financeiro do Estado; (v) administrar o fluxo de caixa de todos os recursos do Estado e desembolso dos pagamentos; (vi) gerenciar o sistema de execução orçamentária financeira e contábil-patrimonial dos Órgãos e Entidades da Administração Estadual; (vii) superintender e coordenar a execução de atividades correlatas na Administração Direta e Indireta; e (viii) exercer outras atribuições necessárias ao cumprimento de suas finalidades.

A SEFAZ-CE representa a administração tributária do Estado do Ceará. De acordo com Tipke (2008), administração tributária pode ser entendida como um conjunto ordenado de atividades e ações, integradas e complementares entre si, materializadas na estrutura de fiscalização, visando conduzir a sociedade ao cumprimento da legislação tributária por meio da construção da imagem de um fisco atuante e eficiente.

Oliveira (2009) enquadra as seguintes tarefas, ações e/ou procedimentos praticados na consecução da receita pública derivada, ou seja, a receita pública decorrente do pagamento de tributos, como integrantes do conceito de administração tributária, quais sejam:

- a) o procedimento de fiscalização dos contribuintes, no sentido de verificar o cumprimento de suas obrigações tributárias (principal ou acessória); b) o ato administrativo de constituir o crédito tributário por meio do lançamento, conforme regras estipuladas nos arts. 142 a 149 do CTN (Lei nº 5.172, de 25/10/1966); c) a cobrança e o controle da arrecadação dos diversos tributos e/ou contribuições das três esferas de governo (federal, estadual e municipal); d) a orientação ao contribuinte sobre dúvidas da legislação tributária no sentido de facilitar o cumprimento de suas obrigações tributárias; e) treinamento do pessoal administrativo (OLIVEIRA, 2009, p. 91).

Além dessas atividades que poderiam ser entendidas como integrantes do conceito de administração tributária, Oliveira (2009) cita outras atividades, que estão direta ou indiretamente relacionadas com a consecução da receita tributária, e devem ser consideradas

como tal. Dentre essas atividades, encontram-se, por exemplo, a seleção de contribuintes sujeitos ao procedimento de fiscalização, o julgamento do Processo Administrativo Fiscal como ato integrante da administração tributária, a Educação Tributária e Cidadania Fiscal, etc.

A SEFAZ-CE arrecada e gerencia os tributos de competência estadual, quais sejam: ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior, IPVA – Impostos sobre propriedade de veículos automotores e ITCMD – Impostos sobre transições causa mortes e doações de bens ou direitos. Dentre os tributos estaduais, o de maior relevância é o ICMS, motivo pelo qual será o foco deste estudo.

Segundo o Art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituído em lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Como se depreende da leitura do CTN, o tributo é uma prestação compulsória, ou seja, obrigatória, e não pode constituir sanção de ato ilícito, isto é, não se confunde com multa pecuniária, moratória ou juros de mora. Qualquer tributo só pode ser instituído ou majorado através de lei. Sua cobrança deve ser efetuada por uma atividade administrativa vinculada a um ente político constituído, ou seja, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. O tributo é um gênero, que tem como espécies impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

Harada (2009), discorrendo sobre as espécies tributárias, ensina que os impostos são prestações pagas ao Estado por pessoas físicas e jurídicas, desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do poder de império do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de atividade estatal específica relativa ao contribuinte. O imposto representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a sua capacidade contributiva. Quanto às taxas, o autor explica que estas podem ser taxas de polícia e de serviços, e que elas são tributos vinculados à atuação estatal através do exercício do poder de polícia ou da prestação de serviço público específico divisível. Por ser de utilização compulsória, basta que o serviço público esteja à disposição do contribuinte para o surgimento da obrigação tributária. De acordo com a Constituição Federal, a taxa não pode ter base de cálculo própria de impostos. No que diz respeito à contribuição de melhoria, Harada (2009) esclarece que esta tem por fato gerador a atuação estatal diretamente referida ao contribuinte. A valorização de

imóvel decorrente de obra pública é o requisito inerente a essa espécie tributária. A sua cobrança é fundada no princípio da equidade, sendo legitimada sempre que da execução de obra pública decorrer valorização imobiliária. Prosseguindo, o autor leciona sobre os empréstimos compulsórios e sobre as contribuições sociais nos seguintes termos:

Empréstimos compulsórios são decretados privativamente pela União. E só podem ser instituídos por lei complementar para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, hipótese em que deverá ser obedecido o princípio da anterioridade (HARADA, 2009, p. 309).

(...) contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público mediadamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária. A contribuição social caracteriza-se pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes). Tem seu fundamento na maior despesa provocada pelo contribuinte e na particular vantagem a ele proporcionada pelo Estado (HARADA, 2009, p. 310).

A base de cálculo é o elemento da hipótese de incidência que serve para caracterizar as diferentes espécies tributárias.

Na lição de Carvalho (1999, p. 235), a base de cálculo pode ser conceituada como

(...) a grandeza, instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.

Moraes (1984, p. 89) ensina que hipótese de incidência é “a situação material prevista em lei (hipótese legal) que, uma vez ocorrida (concretizada), jurisdiciza-se, dando origem à respectiva obrigação tributária”. Corroborando com a lição de Moraes (1984), Cassone (2003) considera que a hipótese de incidência tributária é a exposição que a lei faz de um fato tributário que, quando realizado, faz surgir a obrigação tributária, obrigação que tem o sujeito passivo de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente. Assim sendo, não basta a existência de lei para o surgimento de uma obrigação tributária. Para que ela nasça, é necessário que o fato ou pressuposto que o legislador indica como sendo capaz de servir de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária passe a existir concretamente. Ainda sobre o assunto, Ferraz (1992) recorda que a Constituição brasileira discrimina a competência legislativa entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, adotando de maneira especial a técnica de indicar

os contornos das hipóteses de incidência tributária que podem ser seguidas pela legislação instituidora dos tributos de cada uma dessas pessoas.

O Direito Tributário faz parte do ramo do Direito Público, por isso segue os princípios fundamentais deste regime jurídico, quais sejam: a supremacia do interesse público sobre o interesse privado e a indisponibilidade do interesse público. Pelo primeiro princípio, entende-se que, quando há, numa relação jurídica, um polo ocupado pelo Estado, agindo nesta qualidade, e outro ocupado por particular, defendendo seus direitos individuais, o Estado tem privilégios jurídicos e um patamar de superioridade em relação ao particular. O segundo princípio é consequência da impossibilidade de os agentes públicos praticarem atos que possam depreciar o patrimônio público ou o interesse público, tendo em vista que a atuação dos mesmos deve ocorrer nos limites da lei, sendo-lhes exigidos maiores cuidados e obediência a inúmeras formalidades (MARINELA, 2012).

Sobre o assunto, Amaro (2010, p. 27) discorre:

Não obstante sejam de imprecisa demarcação as fronteiras que apartam os campos do direito público e do direito privado, e admitindo a sobrevivência dessa antiga, mas contestada divisão, a classificação do direito tributário como ramo do direito público não se questiona. A preponderância do interesse coletivo no direito dos tributos é evidente, daí derivando o caráter cogente de suas normas, inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídica.

Na relação jurídico-tributária, conforme observa Parente (2011), torna-se evidente a existência de dois polos. De um lado os cidadãos que têm o encargo de contribuir para a concretização dos fins do Estado e, de outro, o Estado, que tem o poder-dever de exigir o cumprimento destes encargos, fiscalizando, para que ocorram concreta e corretamente, sem desvios ou artifícios evasivos. A Secretaria da Fazenda existe para exercer este poder-dever que tem o Estado de exigir e fiscalizar o cumprimento dos deveres tributários dos cidadãos para com o Estado.

Na sequência passa-se a detalhar o ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

## **2.2 O ICMS**

O ICMS pertence à espécie tributária “imposto”. Este imposto é de competência estadual, e é considerado um dos tributos mais complexos do Brasil, devido à amplitude da sua

base de incidência. Pela sua importância, complexidade e interferência na economia dos Estados, é o imposto que a Constituição mais normatiza (FROSSARD, 2009).

O Art. 16 do CTN define que imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Portanto não existe uma contraprestação obrigatória do Estado quando da cobrança de um imposto, tendo em vista que o benefício auferido com a receita dos impostos deve ser genérico, alcançando toda a coletividade, motivo pelo qual se trata de um tributo não-vinculado.

Parente (2011) menciona que o imposto deve ser justo, concebido segundo os princípios da legalidade e da capacidade contributiva do contribuinte, e que este deve entender a importância do pagamento de impostos, pois a evasão fiscal e a sonegação são um mal à sociedade, além de ser injusto com os contribuintes que cumprem os seus deveres e pagam seus impostos em dia.

Soares, Gomes e Toledo Filho (2011) esclarecem que uma das principais fontes de recursos provenientes do movimento econômico da sociedade em geral é o ICMS, cujo valor arrecadado no Estado não é repassado à União, mas aplicado no próprio estado, e rateado com os municípios sobre sua jurisdição.

Merecem atenção, a propósito do tema, as palavras de Frossard (2009, p. 1), que destaca que

o ICMS é um imposto de competência estadual e distrital, no que se refere a legislar, instituir e cobrar. A sua receita é distribuída em 75% para o Estado, e 25% para os Municípios (...). Para os Estados mais desenvolvidos, o ICMS representa mais de 90% de sua receita total.

Dos 25% do ICMS pertencente aos municípios, 3/4 é repassado de acordo com as suas arrecadações, e 1/4 conforme disposição em Lei estadual. A Lei Complementar Federal de nº 63 de 1990, dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, nos seguintes termos:

Art. 1º As parcelas pertencentes aos Municípios do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferência por estes recebidas, conforme os incisos III e IV do art. 158 e inciso II e § 3º do art. 159, da Constituição Federal, serão creditadas segundo os critérios e prazos previstos nesta Lei Complementar. (...) Art. 3º 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação serão creditados, pelos Estados, aos respectivos Municípios, conforme os seguintes critérios: I - 3/4 (três quartos), no mínimo,



na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; II - até 1/4 (um quarto), de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal (BRASIL, 1990).

No Estado do Ceará os critérios para distribuição do 1/4 restante da parcela de receita do produto de arrecadação do ICMS pertencente aos municípios são estabelecidos pela Lei de nº 12.612 de 2007, da seguinte forma:

Art. 1º - A parcela de 25% (vinte e cinco por cento) oriunda de receita do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS -, será distribuída com os Municípios cearenses, conforme os seguintes critérios: I - 75% (setenta e cinco por cento) referente ao Valor Adicionado Fiscal - VAF - obtido mediante a aplicação dos índices resultantes da relação percentual entre as médias dos valores adicionados ocorridos em cada Município, e dos valores adicionados totais do Estado, nos dois anos civis imediatamente anteriores; II - 18% (dezoito por cento) em função do Índice Municipal de Qualidade Educacional de cada município, formado pela taxa de aprovação dos alunos do 1º ao 5º ano do ensino fundamental e pela média obtida pelos alunos de 2º e 5º ano da rede municipal em avaliações de aprendizagem. III - 5% (cinco por cento) em função do Índice Municipal de Qualidade da Saúde de cada município, formado por indicadores de mortalidade infantil. IV - 2% (dois por cento) em função do Índice Municipal de Qualidade do Meio Ambiente de cada município, formado por indicadores de boa gestão ambiental, estipulados a cada 2 (dois) anos pelo órgão estadual competente em comum acordo com as entidades representativas dos municípios (BRASIL, 2007).

A Constituição Federal, no seu Art. 155, II, confere aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir o ICMS, que é regulamentado pela Lei Complementar nº 87/1996 – a Lei Kandir, modificada pelas Leis Complementares nº 102/2000 e nº 114/2002. O que está definido na Constituição Federal e as situações reguladas pela Lei complementar são válidas para todos os Estados e devem obrigatoriamente estar refletidas na legislação e no regulamento do ICMS de cada unidade federativa.

O Estado do Ceará consolidou as disposições legais referentes ao ICMS através da Lei de nº 12.670 de 1996 e as regulamentou por meio do Decreto de nº 24.569 de 1997 e suas alterações posteriores.

O ICMS tem uma função predominantemente fiscal. A este respeito, é importante salientar que a função precípua dos tributos é a fiscal, que tem como finalidade a arrecadação. Todavia, como ensina Machado (2009), no estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado somente como ferramenta de arrecadação. A arrecadação pode ser o seu principal objetivo, porém não é o único. Prosseguindo, Machado (2009) aduz que no que diz

respeito a seu objetivo, um tributo pode ser classificado como fiscal, extrafiscal ou para fiscal, e explica

(...) quanto a seu objetivo, o tributo é: a) fiscal, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado; b) Extrafiscal, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros; c) Parafiscal, quando seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas estas desenvolve através de entidades específicas (MACHADO, 2009, p. 68).

A base de cálculo do ICMS é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo. Conforme orienta Rosa (2011), pode-se entender que as operações de circulação de mercadoria caracterizam-se como cada uma das operações ou situações em que um contribuinte impulsiona a mercadoria para mais perto do consumidor final.

Os contribuintes do ICMS estão relacionados no Art. 4º da Lei Complementar de nº 87 de 1996, da seguinte forma:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

O ICMS tem como principais características a seletividade, que é opcional, e a não-cumulatividade, que é obrigatória. Caso o legislador estadual opte por adotar a seletividade, as alíquotas deverão ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para os gêneros considerados essenciais, e maiores para os supérfluos. Em relação a não-cumulatividade, segundo o Art. 155, § 2º, I, da CF/1998, o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Realçando as características do ICMS, Coêlho (2006, p. 552) ensina:

O ICMS é um imposto multifásico, cobrado fracionadamente em cada uma das etapas da circulação dos bens e serviços, sobre o valor adicionado pelos agentes que as promovem desde a produção até o consumo. Daí advém o princípio da não-cumulatividade, pelo qual valor o imposto pago na etapa anterior constitui crédito do contribuinte que irá realizar a posterior etapa tributada no processo de circulação, até o consumidor final, que suporta a tributação integral do ciclo.

Na mesma esteira da doutrina de Coêlho (2006), Torres (2010) destaca que o ICMS é um tributo não-cumulativo de incidência plurifásica, incidindo, do ponto de vista econômico, sobre o valor acrescido em cada operação de circulação de riqueza. Aduz, ainda, que, juridicamente, o ICMS atua pelo mecanismo da compensação, incidindo sobre o valor total de cada operação, e dele se abatendo o crédito do montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo Estado, e conclui dizendo que a não-cumulatividade do ICMS atua pela compensação dos débitos e créditos do imposto (TORRES, 2010).

O contribuinte deve fazer uma comparação periódica entre os débitos e os créditos do imposto. Caso os débitos sejam superiores aos créditos, o contribuinte tem a obrigação de recolher a diferença aos cofres públicos. Caso os créditos sejam maiores, a diferença pode ser compensada posteriormente ou mesmo ser objeto de ressarcimento, desde que sejam cumpridos os requisitos necessários. A Secretaria da Fazenda realiza por diversas formas o controle do recolhimento do ICMS, dentre estas formas, encontra-se a auditoria fiscal, descrita a seguir.

### **2.3 Auditoria fiscal**

De acordo com Andrade Filho (2005, p. 1) “em sentido amplo, a palavra auditoria designa qualquer forma de verificação de conformidade de ações ou omissões com padrões (regras e princípios) predeterminados”. Continuando, o autor adverte que

A finalidade de todo e qualquer processo de verificação, no campo contábil ou tributário, é a obtenção de um juízo de valor sobre ações ou omissões realizadas por uma pessoa em face de normas gerais ou específicas e princípios de índole contábil e jurídico-tributário. O juízo de valor, no caso, é, essencialmente, um juízo de adequação ou inadequação do procedimento adotado em face dos comandos normativos preexistentes e aplicáveis à pessoa e a suas atividades (ANDRADE FILHO, 2005, p. 1).

Em regra, o termo “auditoria fiscal” é utilizado para definir as ações de fiscalização realizadas pela Administração Tributária. A auditoria fiscal visa verificar o cumprimento da legislação fiscal por parte do sujeito passivo do imposto, bem como os correspondentes registros nas demonstrações financeiras.

Sobre o assunto, Cruz (2010, p. 31) enfatiza que

Sendo a fiscalização uma atividade administrativa tendente à realização de um interesse público, pode-se falar que existe não um poder, mas um poder-dever de fiscalizar. Não se trata de uma simples opção ou discricionariedade da administração tributária, trata-se de uma obrigação emanada da lei. O objetivo principal da administração tributária é administrar as leis tributárias vislumbrando a arrecadação.

Dessa forma, nota-se que a atividade de fiscalização é, por natureza, composta de atos administrativos e, portanto, devem reger-se pelos princípios que regulam tais atos, os princípios de Direito Administrativo.

No Estado do Ceará, o Manual de Auditoria Fiscal da SEFAZ-CE (2007), seguindo as regras da doutrina administrativa, adverte que os atos administrativos devem preencher os requisitos de validade, sem os quais estarão eivados de nulidade, a saber: o da competência do agente, o da finalidade do ato, o da forma, o do motivo e o do objeto. Cabe, portanto, ao agente do Fisco zelar para que todos os atos por ele praticados ou recebidos de seus superiores hierárquicos sejam válidos. Na sequência, descrevem-se brevemente os requisitos de validade apresentados.

Nas ações fiscalizadoras, o princípio da competência diz respeito à capacidade do agente de praticar os atos para os quais foi designado. O requisito de finalidade concerne ao objetivo da ação, que é recuperar o crédito tributário que deixou de ser apurado ou recolhido pelo contribuinte do imposto ou ainda impedir a prática de operações ilegais pelo mesmo contribuinte. Qualquer destes motivos justifica a execução da ação fiscal, posto ser de interesse público a arrecadação de tributos e a redução da prática de operações ilegais. Quanto ao requisito da forma, tem-se que a cada ato é dada uma forma, através da legislação tributária específica. É de responsabilidade do agente do fisco zelar para que os atos praticados, no curso da ação fiscal, sejam revestidos da formalidade específica.

O requisito do motivo está indicado no ato designatório das ações restritas, e quando não está expresso neste documento corresponde ao desempenho insatisfatório medido a partir de índices econômico-financeiros. O comportamento do contribuinte é fiscalizado dentro do segmento econômico do qual faz parte.

Os objetos da ação fiscalizadora são a recuperação do crédito tributário e a inibição à prática da sonegação, sendo que, em uma mesma ação, atingem-se os dois objetos. A política da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará vem sendo conduzida no sentido de aplicar a penalidade definida em lei quando encontrada esta ou aquela infração.

Não se pode esquecer a capacidade que a ação fiscalizadora tem, ainda, de trazer o caráter educativo para o contribuinte, pois, através dos trabalhos executados nas ações fiscais, os agentes do Fisco, as empresas estão sendo instruídas no que diz respeito à correta atuação em relação aos dispositivos normativos.

Além dos requisitos de validade, há, ainda, a necessidade da observação de alguns princípios que devem nortear os atos praticados pelos agentes do Fisco durante uma ação fiscalizadora. O mais significativo destes princípios é o da vinculação ou juridicidade. A este respeito, Pedersoli (2010) ressalta que com a constitucionalização dos princípios gerais do direito, novos instrumentos de sujeição da atuação do administrador público surgiram, ganhando destaque a tese de que o Poder Público está vinculado não apenas à legalidade formal, mas, também, à juridicidade. Segundo a autora, o princípio da juridicidade administrativa consiste na vinculação da Administração não simplesmente à lei formal, mas ao bloco de legalidade. Pedersoli (2010) assevera, ainda, que referido preceito tem sido muito utilizado para fundamentar a tese de concretização normativa direta da Constituição da República, tendo em vista prever a vinculação direta da Administração às normas constitucionais, e conclui afirmando que tal posicionamento encontra-se em consonância com a moderna dogmática constitucional, a qual confere eficácia aos princípios constitucionais.

Pelas normas de Direito Administrativo, às quais a administração e os agentes públicos estão sujeitos, o limite para a realização da atividade de fiscalização tributária é a lei, sendo permitido aos agentes públicos agir apenas conforme prescrição legal. Pelo princípio da legalidade a Administração somente tem possibilidade de atuar quando exista lei que o determine ou autorize, devendo obedecer estritamente ao determinado na lei, ou, no caso de atuação discricionária, observar os termos, limites e condições estipulados na lei. Ou seja, além de não poder atuar contra a lei ou além da lei, somente pode agir segundo a lei. Neste particular Mello (1999), leciona

O princípio da legalidade explicita a subordinação da atividade administrativa à lei e surge como decorrência natural da indisponibilidade do interesse público, noção, esta, que, (...) informa o caráter da relação de administração. No Brasil, o art. 5º, inciso II, da Constituição dispõe: 'Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (MELLO, 1999, p. 35).

A importância desse princípio é salientada por Meirelles (1999), nos seguintes termos:

A legalidade, como princípio de administração (CF, art. 37, caput), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às

exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso (MEIRELLES, 1999, p. 82).

Assim, toda atividade tributária, nela incluída a atividade de fiscalização, é vinculada, de forma que os agentes somente podem praticar os atos que a lei determinar, não podendo atuar em nome ou interesses pessoais, próprios ou de terceiros, e nem praticar ato que não esteja respaldado em norma específica. Também não podem deixar de fazer aquilo que a legislação determina. Neste princípio, se encerra uma série de questionamentos relacionados com a ética, com a moral e com a corrupção, seja ativa, seja passiva. Estes aspectos, todavia, não serão tratados neste trabalho, a fim de se manter o foco estabelecido.

No que diz respeito à documentação necessária à realização de auditoria fiscal, antigamente, a fiscalização solicitava os documentos das empresas para em seguida analisá-los e realizar um eventual lançamento tributário. Hoje em dia, o sujeito passivo é obrigado a antecipar o pagamento do tributo e a dar informações imediatas e completas acerca da ocorrência do fato gerador. Assim sendo, a verificação feita antes da chegada das autoridades fiscais permite prevenir autuações fiscais e indicar alternativas de redução da carga tributária, se for o caso.

No que tange à auditoria do ICMS, Andrade Filho (2005, p. 103) declara que

O auditor deve realizar exames que possibilitem a formulação de juízos de valor sobre a adequação do cumprimento da legislação tributária pertinente, especialmente no que diz respeito: (a) aos créditos escriturados e utilizados; (b) aos débitos gerados por operações tributáveis e estornos de créditos determinados por lei; e (c) à correta qualificação das operações isentas, não tributáveis, com alíquota ou base de cálculo reduzida e o cumprimento das condições a que se subordinam tais exonerações tributárias; e (d) a se estão sendo adequadamente cumpridas as normas sobre obrigações acessórias.

Do exposto, pode-se observar que a auditoria fiscal diferencia-se da auditoria contábil pelo fato da auditoria contábil buscar a “imagem verdadeira e apropriada” da empresa, enquanto que a auditoria fiscal se preocupa essencialmente com o cumprimento das obrigações fiscais. Outra diferença entre elas deve-se ao fato de a auditoria fiscal ser desenvolvida pela Administração Tributária, através de agentes administrativos selecionados por sua competência e qualificação técnica, através de concurso público, contratados em caráter permanente. Já a auditoria contábil pode ser exercida por auditores internos e externos, que exercem suas

atividades de acordo com a durabilidade do contrato de prestação de serviços, colaborando com a entidade que audita.

Na sequência, apresenta-se exposição acerca da Contabilidade como apoio à auditoria fiscal, assunto que será objeto da investigação empírica proposta nesta pesquisa.

#### **2.4 A Contabilidade como apoio à auditoria fiscal**

A profundidade do conhecimento contábil é essencial para um auditor de tributos conhecer como se praticam as fraudes contábeis e fiscais. O auditor de tributos não pode ser omissivo quanto ao que é fraudulento, e para tanto, deve ter um bom conhecimento de Contabilidade.

Entende-se a Contabilidade como uma ciência que estuda o patrimônio – conjunto de bens, direitos e obrigações de uma Pessoa Física ou Jurídica que possa ser avaliado em dinheiro –, e as suas modificações, e que tem como finalidade fornecer às pessoas interessadas (*stakeholders*), dentre elas o Fisco, que representa o Governo, informações acerca do seu patrimônio. Por isso, a Contabilidade deve refletir a realidade patrimonial da entidade, a riqueza por ela gerada. A Contabilidade deve estar comprometida com a verdade, como também devem estar comprometidos com a verdade os que a praticam e os que dela se servem. No que se refere ao relacionamento entre a Contabilidade e a fiscalidade, Guimarães (1998) enfatiza que estão normalmente subjacentes diferentes ângulos de apreciação entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, sendo o primeiro determinado pela aplicação dos princípios contabilísticos geralmente aceitos, enquanto o segundo é apontado através de regras fiscais analisadas numa vertente dos impostos sobre o rendimento.

Prosseguindo, o autor informa que as relações entre a Contabilidade e a fiscalidade são, em regra, analisadas sob uma tríplice perspectiva, quais sejam: a subordinação da fiscalidade à Contabilidade, na qual o resultado fiscal é o resultado contabilístico, não havendo lugar a correções extracontabilísticas; a subordinação da Contabilidade à fiscalidade, na qual o resultado contabilístico é fortemente influenciado pelas regras fiscais; e a autonomia entre a Contabilidade e a fiscalidade, cujo resultado contabilístico é o ponto de partida para o cálculo do resultado fiscal e as divergências entre ambos são tratadas extracontabilisticamente nas declarações de rendimentos (GUIMARÃES, 1998).

Ferreira (2010, p. 1) recorda que o Primeiro Congresso de Contabilistas, realizado no Rio de Janeiro, em 1924, conceituou oficialmente contabilidade como “a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração econômica”.

Por meio de auditoria realizada na Contabilidade de uma empresa, é possível verificar se a escrituração e as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, de maneira a refletirem as transações efetivamente realizadas, a situação do patrimônio e as suas variações. Por meio da análise conjunta dos registros contábeis e do movimento fiscal realizado pela empresa, informações importantes podem ser extraídas para subsidiar a realização de uma auditoria fiscal.

Escrituração é a técnica contábil utilizada para o registro dos atos e fatos contábeis através de lançamentos em livros destinados ao registro das operações que afetam o patrimônio. Para tanto, existem livros próprios para cada tipo de registro, sendo os mais relevantes para fins deste estudo os Livros Fiscais e os Livros Contábeis (RIBEIRO, 2010).

Ferrari (2011) define Livros Fiscais como aqueles que, através de uma legislação específica municipal, estadual ou federal, são exigidos pelo fisco para o controle de tributos. Na esfera estadual, em que o principal tributo a ser controlado é o ICMS, os livros mais conhecidos são Registro de Apuração do ICMS, Registro de Inventários, Registro de Entradas de Mercadorias, Registro de Saídas de Mercadorias, Registro de Controle de Produção e do Estoque, Registro de Impressão de Documentos Fiscais, e Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência. No caso do Estado do Ceará, além dos livros citados, o Regulamento do ICMS exige também o Registro do Selo Especial de Controle.

Os Livros Contábeis são aqueles que se destinam à escrituração contábil dos atos e dos fatos administrativos que ocorrem na empresa. O Código Comercial Brasileiro obriga todos os comerciantes a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração e a manter os livros necessários para esse fim. Os comerciantes devem, ainda, conservar em boa guarda toda a escrituração, e a documentação fiscal e contábil pertinentes ao movimento de seu comércio enquanto não prescreverem as ações que lhes possam ser relativas. Os principais livros utilizados pela Contabilidade são Diário, Razão, Registro de Duplicatas, Caixa e Contas-correntes.



Através dos procedimentos de auditoria na escrituração e na documentação fiscal e contábil das empresas, é possível identificar irregularidades que caracterizam infrações fiscais, que podem ser originadas de erro ou fraude.

Por meio da Resolução CFC nº 820/1997, que aprova a NBC T 11, que trata das Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) define fraude como o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis e erro como o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis. Tanto o erro como a fraude contábil pode acarretar a sonegação de impostos.

As vítimas de fraudes podem ser tanto os usuários internos como os usuários externos da contabilidade. Destes, provavelmente, o principal lesado é o fisco, pois muitas vezes o empresário, buscando um menor custo tributário ou visando melhorar sua posição frente à concorrência, fraudava o fisco através da contabilidade, diminuindo nas obrigações principais os valores dos tributos, prejudicando, assim, fornecedores, clientes, e, principalmente, o governo.

Schelker (2008) recorda que a auditoria não é importante apenas nas instituições públicas, mas também no setor empresarial. A precisão das demonstrações financeiras é crucial para os investidores e outras partes interessadas de uma empresa. Ao auditor corporativo são atribuídas as funções de rever as demonstrações financeiras e avaliar a precisão das informações fornecidas nos relatórios.

Sá e Hoog (2010) advertem que o conhecimento de como se praticam as fraudes é fundamental para o profissional de auditoria, e ressaltam que um fiscal de tributos que desconheça os casos mais frequentes de sonegação encontrará sérias dificuldades no exercício de sua função. Por sua vez, com o advento da Lei nº 8.137/1990, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, além da responsabilidade tributária, a sonegação foi caracterizada como crime contra a ordem tributária.

Não seria possível, neste trabalho, relacionar todos os possíveis tipos de fraudes, pois estas mudam com frequência, e se adequam a cada tipo de atividade comercial. Todavia, apresentar-se-ão a seguir fraudes relacionadas com a Contabilidade que geram infrações à legislação do ICMS, quais sejam: suprimento de caixa, subfaturamento e passivo fictício (BRASIL, 1996).

### a) Suprimento de caixa

Em relação ao suprimento ou reforço de caixa sem comprovação da origem do numerário, Sá e Hoog (2010) afirmam que suprimento de Caixa é um tipo de fraude muito comum contra a Fazenda. É a sonegação de vendas, onde é criado um “Caixa Extra”, “Caixa Dois” ou “Caixa Paralelo”. Os autores advertem que as fraudes no caixa, para fins de tributação, são comuns e muito fáceis, pois a redução de receitas acarreta uma “redução de tributos”, e explicam:

Quando tal sonegação é elevada, acaba faltando dinheiro no Caixa oficial para pagar até dívidas. Alguns fraudadores pagam a dívida, então, com o Caixa Dois e “esperam o saldo” no Caixa Contábil, para dar a baixa. Esta diferença de datas entre o pagamento real e o “registro contábil” cria, temporariamente, até que a liquidação se registre oficialmente, um **passivo fictício**. Grande é o número de casos fiscais criados em torno do passivo fictício e que para a Fazenda é considerado como “omissão de receita”. [...] O Caixa Dois relativo ao dinheiro que se subtraiu ao movimento tanto pode resultar de **redução nas vendas** quanto de **aumento nas despesas** (através de recibos de favor ou de falsa emissão) (SÁ; HOOG, 2010, p. 58).

Os problemas de suprimento ou reforço de caixa são considerados pelo fisco indícios de irregularidades. Nos tribunais administrativos, esta tese tem sido comumente aceita pelos Conselhos de Contribuintes, não obstante alguns juristas admitirem se tratar de uma tributação por suposição, já que não se pode obrigar ninguém a fazer pagamentos em cheque (SÁ; HOOG, 2010).

Almeida (2010) e Almeida et al. (2011) destacam que para avaliar a ocorrência de suprimento irregular de caixa, o auditor deverá fazer, inicialmente, um levantamento minucioso das operações registradas, atentando, sobretudo para aquelas que representem entradas de recursos, tendo em vista que a Contabilidade, como ciência que avalia o patrimônio da entidade, registra operações de caráter econômico, que são aquelas que representam aumento ou redução dos ativos e passivos sem que tenha havido circulação de recursos, e financeiro, que são as que efetivamente redundam em entradas ou saídas de recursos.

Para subsidiar as informações referentes à origem e aplicação de recursos, a Contabilidade possui Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), que define as regras para obtenção de tais informações.

O objetivo primário da DFC, conforme Iudícibus et al. (2010, p. 565) é

prover informações relevantes sobre os pagamentos e recebimentos, em dinheiro, de uma empresa, ocorridos durante um determinado período, e com isso ajudar os usuários das demonstrações contábeis na análise da capacidade da entidade de gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades para utilizar esses fluxos de caixa.

O Pronunciamento Técnico CPC 03 (R2) (2010) determina, em seu item 19, que

a entidade deve divulgar os fluxos de caixa das atividades operacionais, usando: (a) o método direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos e desembolsos brutos são divulgadas; ou (b) o método indireto, segundo o qual o lucro líquido ou prejuízo é ajustado pelos efeitos: (i) das transações que não envolvem caixa; (ii) de quaisquer diferimentos ou outras apropriações por competência sobre recebimentos ou pagamentos operacionais passados ou futuros; e (iii) de itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento.

Quintana e Saurin (2008) explicam que a DFC representa um importante instrumento para controle, pois, além de servir como um demonstrativo contábil pode ser utilizada como um instrumento de gestão, já que demonstra o que foi efetivamente realizado em termos de fluxos de caixa em determinado período.

Outro tipo bastante comum de fraude no recolhimento do ICMS é o subfaturamento, ou venda abaixo do custo, prática muito utilizada por alguns contribuintes para diminuir a receita tributável, descrito brevemente a seguir.

## **b) Subfaturamento**

Almeida et al. (2011) orientam que esta prática consiste em registrar nos documentos e livros fiscais, as vendas por valores inferiores ao custo de aquisição ou produção, que, nos casos de impostos incidentes sobre o valor agregado, como o ICMS, resulta na diminuição ou até mesmo anulação do imposto a pagar.

Almeida (2010) destaca que este um é tipo de fraude de fácil percepção por parte dos auditores fiscais, pois, para se chegar a essa conclusão, a simples comparação entre os valores constantes nos documentos das saídas com os constantes dos documentos das aquisições é suficiente, advertindo, contudo, que o que pode ser de simples compreensão pode não ser de tão fácil comprovação, já que a conta estoque está inserida, contabilmente, entre as contas do Ativo Circulante, possuindo métodos específicos de apuração, determinados pelo art. 183, inciso II, da Lei nº 6.404/1976, que dispõe que os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, devem ser avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior.

No que diz respeito à avaliação dos estoques, o custo dos mesmos deve ser atribuído pelo uso do critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. A entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham

natureza e uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, podem justificar-se diferentes critérios de valoração. O item 27 do CPC 16 (R1) (2009) estabelece que

o critério PEPS pressupõe que os itens de estoque que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e, conseqüentemente, os itens que permanecerem em estoque no fim do período sejam os mais recentemente comprados ou produzidos. Pelo critério do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada em base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.

Na sequência, apresenta-se uma breve explanação acerca de outro tipo bastante comum de fraude no recolhimento do ICMS, o passivo fictício.

### **c) Passivo fictício**

Passivo fictício é um passivo inexistente, representado por uma dívida que consta como “a pagar”, no Passivo, quando, na realidade, já foi liquidada por Caixa. Em outras palavras, Sá e Hoog (2010, p. 124) referem-se ao Passivo Fictício como se tratando de “uma falsa expressão de dívida que a fiscalização tributária considera como omissão de receita”, e afirmam que esta tem sido uma das formas mais recorrentes para identificação do “caixa dois” pelos auditores das Receita.

Como aponta Martinez (2004), o passivo fictício indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Para sua constatação, devem ser verificadas, além da conta Fornecedores, outras contas que registram obrigações a pagar, como, por exemplo, impostos e contribuições a recolher, contas a pagar e empréstimos obtidos.

Almeida (2010) esclarece que, no caso do passivo fictício, o dinheiro existiu fisicamente para pagar as contas. Todavia, se os pagamentos fossem contabilizados, a conta Caixa ficaria com saldo credor, fato este que denunciaria que houve mais saídas que entradas de dinheiro.

No Estado do Ceará, as principais infrações à legislação do ICMS envolvendo Contabilidade estão dispostas no §8º, do Art. 92 da Lei nº 12.670/1996, conforme se apresenta a seguir:

Caracteriza-se omissão de receita a ocorrência dos seguintes fatos: I - suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário; II - saldo credor de caixa, apresentado na

escrituração ou apurado na ação fiscal após inclusão de operações não declaradas, assim como a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes; III - diferença apurada pelo cotejo entre as saídas registradas e o valor das saídas efetivamente praticadas ou através do confronto entre os registros contábil e fiscal; IV - montante da receita líquida inferior ao custo dos produtos vendidos, ao custo das mercadorias vendidas e ao custo dos serviços prestados no período analisado; V - diferença a maior entre o preço médio ponderado das mercadorias adquiridas ou produzidas e os seus respectivos valores unitários registrados no livro de Inventário; VI - déficit financeiro resultante do confronto entre o saldo das disponibilidades no início do período fiscalizado, acrescido dos ingressos de numerários e deduzidos os desembolsos e o saldo final das disponibilidades, considerando-se, ainda, os gastos indispensáveis à manutenção do estabelecimento, mesmo que não escrituradas; VII - a diferença apurada no confronto do movimento diário do caixa com os valores registrados nos arquivos magnéticos dos equipamentos utilizados pelo contribuinte e com o total dos documentos fiscais emitidos.

O método de auditoria utilizado pelo fiscal autuante pode fazer uso da Contabilidade de forma superficial, ou de forma mais aprofundada, casos estes em que, pressupõe-se, nesta pesquisa, os autos de infração lavrados poderão ter maior êxito (procedência) quando submetidos a Processo Administrativo Tributário – PAT, cujas características serão evidenciadas a seguir.

## **2.5 PAT, CONAT e Perícia fiscal**

Nesta subseção, será apresentada revisão da literatura sobre o PAT, o CONAT e a perícia fiscal, focos deste estudo.

### **2.5.1 Processo Administrativo Tributário**

A impugnação judicial e a impugnação administrativa dos atos tributários, de maneira especial do lançamento, são garantias originárias da Constituição Federal. A impugnação judicial é fundamentada no inciso XXXV do Art. 5º da CF, segundo o qual “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”, já a impugnação administrativa tem como base o inciso XXXIV do mesmo artigo, que concede o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra abuso de autoridade; e ainda o inciso LV do Art. 5º da CF, segundo o qual “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (BRASIL, 1988).

Processo Administrativo é aquele cujo julgamento compete à própria Administração (XAVIER, 2005).

Como salienta Machado Segundo (2009, p. 106),

vinculada como está ao princípio do Estado de Direito, e à regra da legalidade, a Administração Pública pode e deve rever seus próprios atos, sempre que estes estiverem eivados de ilegalidade. [...] Tendo em vista essa possibilidade de autocontrole, a Constituição assegura a todas as pessoas, físicas ou jurídicas, ‘o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder’. O cidadão, portanto, pode provocar o exercício de autocontrole da Administração.

Ou seja, em decorrência do poder-dever que a Administração Pública tem o realizar o controle de legalidade de seus atos, a Constituição Federal garante o direito de petição a todas as pessoas, garantindo a defesa dos direitos dos cidadãos. O autor explica ainda que o direito de petição envolve necessariamente o direito de uma resposta fundamentada, mas não a uma resposta favorável que, obviamente, dependerá do que for pedido (MACHADO SEGUNDO, 2009).

Cabe esclarecer, conforme orienta Castro (2008, p. 169), que

Se o lançamento é ato administrativo pelo qual o Estado tem, dentro dos limites estabelecidos em lei, total liberdade para declarar o montante do crédito tributário que recai sobre o contribuinte, este, por seu turno, a partir do ingresso na via administrativa, tem, da mesma forma, total liberdade para discuti-lo, cabendo ao Poder Público o dever de propiciar-lhe a possibilidade de apreciar toda e qualquer prova legalmente aceita por nosso ordenamento.

Sobre o assunto, Castro (2008, p. 167) ainda comenta que “a função jurisdicional acarreta a solução definitiva do litígio, não mais cabendo discussão sobre a matéria, objeto da controvérsia, enquanto que, na órbita administrativa, sempre restará a via judicial para solucionar em definitivo o conflito”.

No sistema atualmente vigente, o sujeito passivo pode escolher livremente entre a impugnação administrativa e a impugnação judicial, não sendo necessário o esgotamento das vias administrativas como condição de acesso ao Poder Judiciário, ou seja, o ingresso no Contencioso Administrativo não é obrigatório, de forma que o contribuinte que não tenha discutido administrativamente a matéria não fica de forma alguma impedido de fazê-lo na esfera judicial. Todavia, não pode o impugnante recorrer concomitantemente às duas vias. A propositura de uma ação Judicial implica na renúncia ao direito de recorrer em esfera administrativa, caso haja recurso previamente interposto administrativamente. A escolha pela via administrativa ou judicial pode ser originária ou superveniente.

Merecem transcrição, sobre o assunto em questão, as palavras de Oliveira Júnior (2006, p. 14), que adverte que

A existência ou não de processo administrativo tributário é matéria de reserva legal, não sendo obrigatória a sua instituição pelos entes tributantes. Porém, é de extrema importância a sua criação como forma de resolução, de forma rápida e justa, dos conflitos oriundos da relação fisco-contribuinte, já que há a participação democrática e paritária das entidades classistas na 2ª instância desses órgãos administrativos, sendo os contenciosos uma ferramenta de grande utilidade na filtragem de processos, pois, a sua inexistência, acarretaria um acúmulo desnecessário de processos no Poder Judiciário, que teria de julgar vários processos sem fundamentação, improcedentes ou nulos, os quais já são devidamente julgados na órbita administrativa, deixando para o Judiciário apenas os que são capazes de prosperar nesta esfera.

Ressalte-se, ainda, que o Processo Administrativo apresenta diversas vantagens, pois é, em regra, mais célere, menos formal e menos oneroso. Nesta modalidade de processo não há a necessidade da contratação de advogado e, em seu decorrer, o lançamento impugnado mantém-se suspenso. Além do mais, as autoridades julgadoras possuem amplo conhecimento da legislação específica e das particularidades dos fatos questionados. É importante destacar, também, que o eventual êxito do contribuinte na esfera administrativa encerra definitivamente o conflito, pois implica o reconhecimento da Administração Pública de que o ato impugnado era equivocado.

Como salienta Xavier (2005), a impugnação na esfera administrativa não deve ser concebida como ato de hostilidade contra o poder público, nem ao revés, como favor gracioso do soberano, mas como um verdadeiro direito de impugnar, que se traduz numa *facultas agendi* (licitude do ato de impugnar) e numa *facultas exigendi* (o direito a que seja proferida uma decisão).

É importante ressaltar que o processo fiscal não visa identificar a legitimidade do ato ou do fato praticado pelo contribuinte, mas analisar a legalidade do ato administrativo de lançamento, ou seja, o que interessa ao PAT é a correta aplicação da lei pela autoridade fiscal, não o fato praticado pela parte (PIRES, 2007).

No Processo Administrativo Tributário – PAT, prevalece a busca pela verdade material – ou real, que é decorrente do princípio da legalidade, e não está constitucionalmente previsto.

Medauar (2008), em análise das características do princípio da verdade material, assevera que o princípio da legalidade exprime que a Administração deve tomar as decisões baseada nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão

apresentada pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de buscar todos os dados, informações e documentos concernentes à matéria tratada, sem estar adstrita apenas aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no que diz respeito a provas, desde que obtidas por meios lícitos, a Administração possui liberdade plena para produzi-las.

Dallari e Ferraz (2007), analisando o tema, traçam um paralelo entre verdade material e verdade formal. São suas palavras:

Em oposição ao princípio da verdade formal, inerente aos processos judiciais, no processo administrativo se impõe o princípio da verdade material. O significado deste princípio pode ser compreendido por comparação: no processo judicial normalmente se tem entendido que aquilo que não consta nos autos não pode ser considerado pelo juiz, cuja decisão fica adstrita às provas produzidas nos autos; no processo administrativo o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados (DALLARI; FERRAZ, 2007, p. 109).

A este respeito Dromi (1973) explica que enquanto no processo civil o juiz está obrigado a julgar de acordo com provas apresentadas pelas partes – verdade formal, no processo administrativo o órgão deve se ajustar aos fatos, abstraindo se estes foram denunciados e comprovados pelo indivíduo ou não – verdade material. Caso a decisão administrativa não se ajuste a os fatos materialmente verdadeiros, o ato estaria viciado.

Sobre o assunto em questão Ferrer (1982) comenta que:

Tratando-se da atividade de um órgão de Estado, a promoção da legalidade nos leva a apoiar igualmente a necessidade de determinar no Processo Administrativo a verdade material ou real, em oposição à verdade formal. Em sede administrativa o império da legalidade de origem constitucional faculta à Administração para que com um processo inquisitório ou instrutório amplo, adote todas as medidas tendentes a determinar a verdade real ou material, além das provas que as partes interessadas ou afetadas puderem aportar (FERRER, 1982, p. 43).

Olvera (2005) afirma que o processo administrativo constitui uma garantia dos direitos individuais, e assegura uma rápida e eficaz satisfação do interesse geral mediante a adoção de medidas e decisões necessárias pelos órgãos da administração, servindo, portanto, como proteção legal para o particular.

Gordillo (1969), por sua vez, complementa que o princípio cardeal do processo administrativo, como de qualquer outro processo através do qual se há de exercer poder sobre um indivíduo, é o do devido processo justo e equitativo.



A justiça é interesse substancial do Estado. Por este motivo, é dever da autoridade utilizar-se de todas as provas o seu alcance na busca da verdade material.

### **2.5.2 Contencioso Administrativo Tributário (CONAT) do Estado do Ceará**

No Estado do Ceará, o processo administrativo tributário é de atribuição do Contencioso Administrativo Tributário – CONAT, que faz parte da direção superior da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, e tem como missão decidir administrativamente as questões de natureza tributária, buscando a justiça fiscal em prol da sociedade. Compete ao CONAT decidir, no âmbito administrativo, as questões decorrentes da relação jurídica estabelecida entre o Estado do Ceará e o sujeito passivo de obrigação tributária no que se refere à exigência do crédito tributário, restituição de tributos estaduais pagos indevidamente e aplicação de penalidades (Art. 2º da Lei nº 12.732/1997). A relação contenciosa administrativa é instaurada pela impugnação à exigência do crédito tributário ou pela revelia.

A estrutura organizacional do CONAT é composta pelo Conselho de Recursos Tributários – CRT, que compreende o Conselho Pleno e as Câmaras de Julgamento (1ª e 2ª), pela Célula de Perícias e Diligências – CEPED, Célula de Consultoria e Planejamento – CECOP, Célula de Julgamento de 1ª Instância – CEJUL, Célula de Suporte ao Processo Administrativo Tributário – CEPAT e a Célula de Apoio Logístico – CEAPL.

Ao ingressar no CONAT, o processo é conduzido inicialmente à CEJUL, onde haverá o julgamento singular em Primeira Instância do Auto de Infração lavrado. À CEJUL compete conhecer e decidir, através dos Julgadores de Primeira Instância, acerca da exigência do crédito tributário e do pedido de restituição de tributos estaduais. Os Julgadores de Primeira Instância são obrigados a recorrer de ofício das decisões contrárias, no todo ou em parte, à Fazenda Estadual, ressalvadas as hipóteses de que trata o Art. 44 da Lei nº 12.732, de 24 de setembro de 1997. Caso o contribuinte discorde do julgamento proferido em Primeira Instância, o mesmo poderá interpor Recurso Voluntário, e, neste caso, ou no caso do Recurso de Ofício, o processo passará por um novo julgamento, agora em Segunda Instância, em uma das Câmaras de Julgamento do CRT.

Como aponta Rocha (1996, p. 54), segundo “o princípio do duplo grau de jurisdição, a parte insatisfeita com determinada decisão tem direito a recorrer a um segundo órgão julgador, com idêntico poder e amplitude de conhecimento do órgão recorrido, para que este dite nova decisão substitutiva da precedente”.

No caso do CONAT, as decisões em Segunda Instância cabem às Câmaras de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários. A elas compete conhecer e decidir, sobre recursos voluntários interpostos pelo sujeito passivo de obrigações tributárias e pelo requerente em Procedimento Especial de Restituição e recursos de ofício interpostos por Julgadores de Primeira Instância (Lei nº 12.732/1997, Art. 15, incisos I e II).

Sousa (2012, p. 59) explica que

[...] a vinculação existente entre a SEFAZ e o CONAT é meramente administrativa, o que não poderia ser diferente, pois ao contrário, interferiria na independência e imparcialidade das decisões proferidas pelos que analisam os processos administrativos tributários. Na realidade, para preservação na íntegra das imparcialidades dos servidores que apreciam os processos administrativos tributários, o artigo 89, do Decreto nº 25.468/99, anuncia que as funções de presidente, vice-presidentes, conselheiros, julgadores de 1ª Instância, peritos e consultores tributários ficarão afastados de seus cargos efetivos, computando-lhes o tempo de serviço para todos os efeitos legais e assegurando-lhes a percepção dos vencimentos e demais funções do cargo ou função.

Os interesses do Estado são representados junto ao Contencioso Administrativo Tributário pela Procuradoria Geral do Estado, que designa, através do Procurador Geral do Estado, um Procurador do Estado para atuar junto a cada Câmara de Julgamento. Os Procuradores, por sua vez, são auxiliados em seus pareceres pela Célula de Consultoria e Planejamento.

O Pedido de Perícia pode ser realizado pela Célula de Julgamento de Primeira Instância, como também pela Célula de Consultoria e Planejamento e pelas Câmaras do Conselho de Recursos Tributários, ocasiões pelas quais o Processo é encaminhado à Célula de Perícias e Diligências para que seja realizada a perícia por um profissional legalmente habilitado.

A Figura 1 apresenta o organograma do Contencioso Administrativo Tributário da SEFAZ-CE para maior compreensão da sua estrutura organizacional.

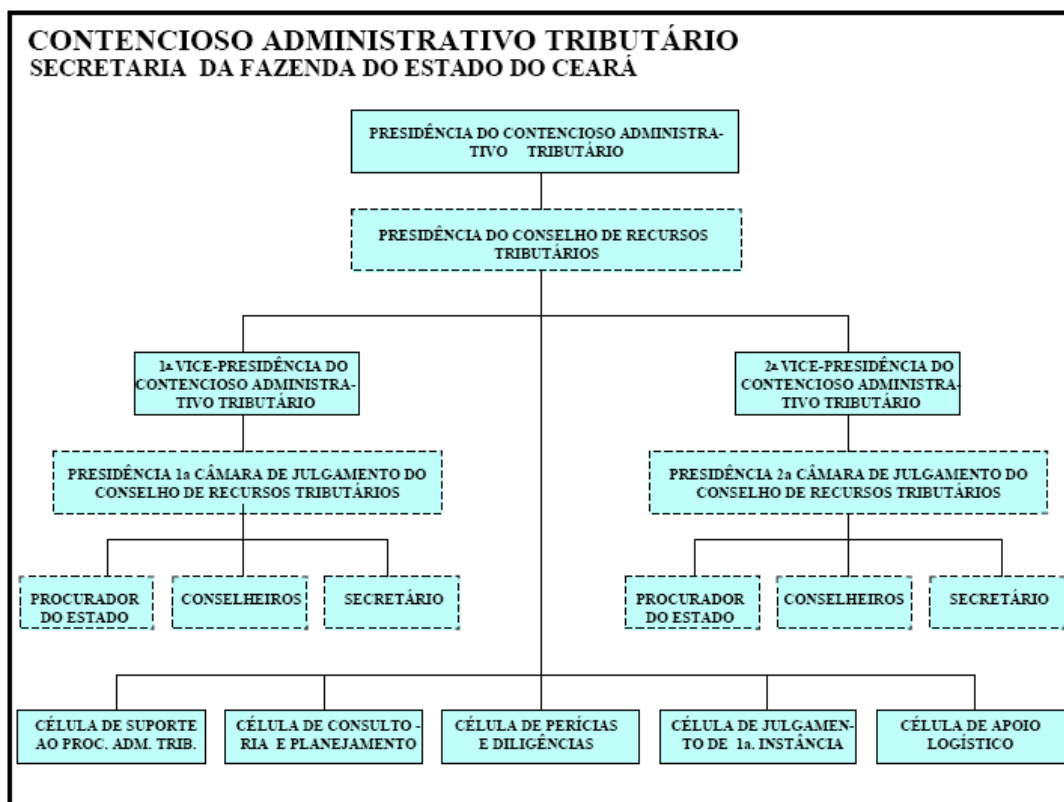


Figura 1 – Organograma do Contencioso Administrativo Tributário da SEFAZ-CE

Fonte: Disponível em <http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/contencioso/organograma-conat.pdf>.

A partir das informações evidenciadas na Figura 1, é possível observar a organização e a hierarquia das Células do CONAT da SEFAZ-CE.

Como nesta pesquisa serão analisadas algumas especificidades em relação aos Autos de Infração que foram objeto de Perícia, a próxima seção e subseção discorrerá sobre Perícia fiscal.

### 2.5.3 Perícia fiscal

À Célula de Perícias e Diligências do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará compete a verificação, análise e elaboração de estudo ou diagnóstico acerca dos pontos que suscitaram dúvidas aos Julgadores de Primeira, aos Conselheiros de Segunda Instância, bem como aos Consultores Tributários, no que diz respeito aos Autos de Infração contestados no CONAT, com emissão de um relatório técnico chamado Laudo Pericial.

Qualquer das autoridades competentes pode solicitar perícia fiscal através da formulação de quesitos objetivos a respeito dos pontos controversos da autuação ou da defesa do contribuinte, para que, através de um parecer técnico fornecido por um Perito, possa melhor

embasar o juízo de valor que irá proferir, buscando, com isso, a justiça fiscal. Uma vez formulado adequadamente o pedido de perícia, cabe à autoridade competente apreciá-lo.

Alberto (2002) refere-se à perícia fiscal como sendo aquela procedida pelos Agentes da Fiscalização Federal, Estadual ou Municipal. Lima e Araújo (2008, p. 4) explicam que “a Perícia na Área de Fazenda Pública é a chamada Perícia fiscal, que é emanada da autoridade competente, cujos fins implicam na apuração ou não de certas ou supostas irregularidades apuradas durante fiscalizações e em ações de execuções fiscais”.

Devido ao escasso material acadêmico a respeito da matéria “perícia fiscal”, este trabalho basear-se-á substancialmente no que disciplina a legislação e a doutrina sobre “perícia contábil”, evidenciando os pontos comuns, e indicando os pontos divergentes entre a perícia contábil e a fiscal.

A Resolução nº 1243/2009 do CFC, que aprova o NBC TP 01, e trata da perícia contábil, dispõe no item 2:

A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio ou constatação de um fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente.

De acordo com Alberto (2002, p. 48), a perícia pode ser vista como “um instrumento técnico-científico de constatação, prova ou demonstração, quanto à veracidade de situações, coisas ou fatos oriundos das relações, efeitos e haveres que fluem do patrimônio de quaisquer entidades”. O autor complementa que “o objetivo primeiro da Perícia é o descobrimento da verdade objeto de discussão da lide, esclarecendo e oferecendo informações materiais às partes e ao juízo” (ALBERTO, 2002, p. 48).

Pires (2010, p. 23) considera que “a perícia é o exame técnico que possibilita a manifestação de uma opinião especializada a respeito de um fato em discussão”. Por sua vez, Hoog (2009) lembra que a perícia deve ser realizada com o maior rigor possível e que deve ser embasada na mais pura e genuína expressão da verdade, por ser utilizada como elemento de prova, e ser reveladora em assuntos fisco-contábeis. Hoog (2009) ainda observa que

a perícia contábil constitui a mais nobre das vertentes da contabilidade. Por esse motivo, para um bom entendimento, é necessário entender o seu objeto, o objetivo e a função.

Como objeto, temos a prova de um ato ou fato, materializada por um laudo ou parecer, e como objetivo, a verdade real onde a essência se sobrepõe à forma, e como função, temos a

informação científica, juízo de realidade, que vale como uma pretensão científica contábil, a solução de ponto controvertido.

A perícia se prende ao caráter científico e tecnológico de uma prova como o fim de esclarecer controvérsias. Não se repete, é específica (HOOG, 2009, p. 43-44).

A Resolução CFC nº 857/1999, revogada pela Resolução CFC nº 1244, de 10 de dezembro 2009, estabelece no item 2 da NBC PP 01 que “perito é o contador regularmente registrado em Conselho Regional de Contabilidade, que exerce a atividade pericial de forma pessoal, devendo ser profundo conhecedor, por suas qualidades e experiências, da matéria periciada”. De forma semelhante, o Art. 61 da Lei que rege o Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará, Lei nº 12.732/1997, também exige que o a função de perito seja exercida por servidor graduado em Ciências Contábeis, com inscrição regular no Conselho Regional de Contabilidade e comprovada experiência em assuntos contábeis (CEARÁ, 1997).

As exigências de conhecimento e experiência em assuntos contábeis revelam a necessidade de educação continuada por parte do profissional que exerce a atividade de perícia, pois a Ciência Contábil é alvo de constante aprimoramento e atualização.

Sobre as atribuições do perito contador, Pires (1999, p. 20) comenta que ele é o encarregado de praticar “a perícia através dos exames, análises, investigações contábeis e diligências cabíveis e necessárias a fim de mostrar a verdade dos fatos trazidos pelas partes através da prova contábil documental, constituindo em um verdadeiro espírito e filosofia do trabalho”. Assim, o perito contador, deve se fundamentar sempre nos registros, documentos contábeis, controles internos da empresa e de quaisquer outros elementos materiais disponibilizados pelas partes ou obtidos junto a terceiros, visando promover a verdade formal a mais próxima da realidade estudada e identificada no trabalho de campo (PIRES, 1999).

De acordo com Pires (1999), a perícia contábil pode ser classificada como perícia extra judicial e perícia judicial. Perícia extra judicial é aquela que se realiza sobre o Patrimônio de uma empresa, podendo ser solicitada a qualquer tempo pelos usuários internos ou externos da Contabilidade. Já na perícia judicial os exames recaem sobre fatos que se encontram em discussão no âmbito do processo judicial. Neste tipo de processo, o perito contador é indicado pelo juiz, para que responda os quesitos formulados por ele e pelos assistentes técnicos indicados pelas partes, a fim de que sejam sanadas as dúvidas técnicas inerentes ao processo, para que, bem embasado, o juiz possa emitir a sua sentença.

No caso da perícia fiscal realizada no CONAT (objeto desta investigação), o pedido de perícia é formulado por uma das autoridades competentes já elencadas, e o processo é

encaminhado para a Célula de Perícias e Diligências (Figura 1), onde um perito é designado aleatoriamente para esclarecer os pontos obscuros do processo que foram alvo de questionamento através dos quesitos do pedido. Em atendimento à solicitação de acompanhamento dos trabalhos por assistente técnico por parte da autoridade administrativa que solicitou a perícia, ou diante das especificidades da perícia a ser realizada, o perito fiscal poderá solicitar a indicação de assistente técnico para acompanhamento dos trabalhos e esclarecimentos de dúvidas de ordem técnica, ficando o mesmo intimado para comparecer à Célula de Perícias e Diligências e assinar Termo de Compromisso, para acompanhamento dos trabalhos.

Do exposto, é possível observar que os procedimentos realizados na perícia contábil ou fiscal têm como finalidade fundamentar as conclusões que serão levadas ao laudo pericial. Para tanto, o perito pode realizar diligências, que são os procedimentos e atitudes, adotados pelo perito na busca de informações e subsídios necessários à elaboração do laudo pericial. Ou seja, o perito contábil ou fiscal deve documentar, mediante papéis de trabalho, os elementos relevantes que serviram de suporte à conclusão formalizada no parecer pericial contábil ou no laudo pericial.

A Resolução nº 1.243/2009 do CFC informa no item 66 que o laudo pericial e o parecer pericial contábil “devem contemplar o resultado final de todo e qualquer trabalho alcançado por meio de elementos de prova inclusos nos autos ou adquiridos em diligências que o perito-contador tenha efetuado, por intermédio de peças contábeis e quaisquer outros documentos, tipos e formas”. Estas recomendações são válidas também para o laudo pericial fiscal. Tanto na perícia contábil, quanto na perícia fiscal, o laudo pericial deve ser claro, preciso, e deve se manter nos limites da pergunta ou do ponto controvertido determinado através do quesito.

Ainda de acordo com a Resolução CFC nº 1.243/2009, o perito deve ater-se ao objeto do trabalho a ser realizado, e não pode responder à matéria estranha à perícia, nem além do que foi perguntado, bem como não pode responder menos do que foi perguntado ou deixar de responder, visando à imparcialidade, confiabilidade e respeitabilidade do seu laudo. Por outro lado, o perito-contador não pode omitir nenhum fato relevante, encontrado no decorrer de suas pesquisas ou diligências, mesmo que não tenha sido objeto de quesito, desde que esteja relacionado ao objeto da perícia.

Após a conclusão da perícia, o perito fiscal do CONAT deve enviar uma cópia do laudo pericial para o contribuinte e anexar outra cópia ao processo, devolvendo este para a Célula que efetuou o Pedido de Perícia, para que o processo possa seguir o seu curso.



### 3 METODOLOGIA

A metodologia da pesquisa se dará dentro de uma abordagem qualitativa, cujas parametrizações serão definidas nesta seção, como segue.

#### 3.1 Enquadramento metodológico

O delineamento da pesquisa deu-se em função dos objetivos, da abordagem do problema e dos procedimentos.

No que diz respeito aos objetivos, o trabalho consiste em um estudo do tipo exploratório, já que será desenvolvido com o objetivo de proporcionar visão geral, do tipo aproximativo, acerca de determinado fato, como também pelo fato do tema escolhido ser pouco explorado academicamente, podendo ser a primeira etapa de uma investigação mais ampla (GIL, 1999). Mattar (1999) explica que a pesquisa exploratória tem o intuito de munir o pesquisador de um maior conhecimento acerca do tema ou problema de pesquisa em perspectiva. Por isto, é apropriada para os primeiros estágios da pesquisa quando a familiaridade, o conhecimento e a compreensão do fenômeno por parte do pesquisador são, em regra, insuficientes ou inexistentes. Esta pesquisa tem como principal escopo a busca de maior familiaridade com o problema, além de maior conhecimento acerca dos fatos e fenômenos relacionados com o tema, já que este assunto até o momento foi pouco investigado em pesquisas empíricas.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa proposta apresenta enfoque qualitativo dos dados, pelo fato desta ser a forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social, e ter como objeto situações complexas ou estritamente particulares – como é o caso da presente pesquisa – podendo ser usadas como indicadores do funcionamento de estruturas sociais (RICHARDSON, 2008). Vieira e Zouain (2004) ressaltam que são características importantes da pesquisa qualitativa o fato desta oferecer explicações ricas e bem fundamentadas, bem como explicações sobre processos em contextos locais identificáveis, além de ajudar o pesquisador a avançar em relação às concepções iniciais ou a revisar a sua estrutura teórica, proporcionando maior grau de flexibilidade para a adequação da estrutura teórica ao estudo do fenômeno administrativo e organizacional que deseja investigar.

No que concerne aos procedimentos, a pesquisa proposta será realizada por meio da análise documental, com fontes de primeira mão, já que baseia-se em Processos



Administrativos Tributários – dos quais fazem parte o Auto de Infração, o Laudo Pericial (caso haja Pedido de Perícia), os Acórdãos de Julgamento, etc., que ainda não receberam um tratamento analítico (GIL, 1999). A pesquisa documental é um procedimento metodológico decisivo em ciências humanas e sociais, pois a maior parte das fontes é quase sempre a base do trabalho de investigação. Este tipo de pesquisa propõe-se a produzir novos conhecimentos, criar novas formas de compreender os fenômenos e dar a conhecer a forma como estes têm sido desenvolvidos (SÁ-SILVA; ALMEIDA; GUINDANI, 2009). Silva et al. (2009) comentam que a pesquisa documental permite a investigação de determinada problemática de forma indireta, por meio do estudo dos documentos que são produzidos pelo homem, nos quais são demonstrados o seu modo de ser, viver e compreender um fato social. O estudo de documentos é feito a partir do ponto de vista de quem os produziu, o que requer cuidado e perícia por parte do pesquisador para que não se comprometa a validade do seu estudo (SILVA et al., 2009).

A técnica de análise qualitativa utilizada nesta pesquisa será a análise de conteúdo, técnica utilizada para o tratamento de dados que visa identificar o que está sendo dito a respeito de determinado tema (VERGARA, 2005), através de um conjunto de instrumentos metodológicos que são aplicados a diversos discursos (RICHARDSON, 2008).

De acordo com Bardin (2009), a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações que visa a obtenção, através de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, de indicadores, que podem ser quantitativos ou não, que permitam a dedução de conhecimentos relativos às condições de produção e recepção, que são as variáveis inferidas destas mensagens.

Richardson (2008) adverte que algumas operações realizadas na análise documental, tais como a codificação de informação e os estabelecimentos de categorias são semelhantes ao tratamento das mensagens de certos tipos de análise de conteúdo, porém existem diferenças importantes entre estes tipos de análises, como o fato de a análise documental trabalhar sobre documentos, enquanto a análise de conteúdo trabalha sobre as mensagens, bem como no objetivo das análises, enquanto a análise documental é a determinação fiel dos fenômenos sociais, a análise de conteúdo visa manipular mensagens e testar indicadores que permitam inferir sobre uma realidade diferente daquela mensagem.

### 3.2 Procedimentos metodológicos

O desenvolvimento da pesquisa tem como prioridade do atendimento aos objetivos específicos, tornando-os concretos e possibilitando a sequência do estudo que trata de responder, através da sujeição ao objetivo geral, o questionamento da pesquisa.

Dessa forma, o estudo se inicia pela identificação dos Processos Administrativos Tributários (PAT) que compõem a amostra da pesquisa, informação obtida através de consulta à Célula de Suporte ao Processo Administrativo Tributário – CEPAT da SEFAZ-CE, que forneceu as resoluções exaradas pelas Juntas de Julgamentos do CONAT referentes ao período analisado no presente estudo. De posse das informações, identificaram-se os Processos, com seus respectivos Autos de Infração, referentes a cada Resolução, de onde foi possível obter as informações necessárias para a realização desta pesquisa. Os referidos processos foram disponibilizados pela Célula de Apoio Logístico – CEAPL, do CONAT, que possui banco de dados que contém todos os processos em formato digital.

O instrumento de pesquisa padrão de coleta de dados é composto de itens relacionadas à Contabilidade, aos motivos de encaminhamento para a perícia, e à procedência dos Autos de Infração. Para tanto, foram investigadas as peças do Processo que forneceram as informações necessárias ao alcance dos objetivos propostos, quais sejam: Informações Complementares ao Auto de Infração, Pedido de Perícia, Laudo Pericial e Despacho contendo o Julgamento de Segunda Instância.

Para melhor visualização e compreensão, os resultados da análise de conteúdo das supramencionadas peças do Processo, foram demonstrados em formato de tabelas, que apresentam de maneira sistemática os resultados dos objetivos específicos propostos na pesquisa.

A Figura 2 exhibe o fluxograma dos procedimentos metodológicos adotados na pesquisa para seleção da amostra.



Figura 2 – Fluxograma dos procedimentos para seleção da amostra da pesquisa

Fonte: Elaborada pela autora.

De acordo com a Figura 2, os procedimentos metodológicos da pesquisa compreendem basicamente três etapas, iniciando na definição de sua população, que reúne o total de 301 Processos julgados administrativamente no último bimestre de 2012. Destes processos, foram excluídos 57 Autos de Infração provenientes de autuação de trânsito de mercadorias, pois estes não utilizam Contabilidade na autuação, sendo verificados apenas Documentos Fiscais e a mercadoria física, e 73 processos que foram julgados nulos, pois estes não prosperam devido a erros formais na autuação. Foram excluídos, ainda, dois processos extintos, por não produzirem efeitos jurídicos, e um indeferido e um deferido em parte. Estes últimos foram excluídos por serem processos de restituição de imposto demandados pelos contribuintes. Restaram, portanto, 167 processos a serem analisados na presente pesquisa.

Durante a análise dos processos, foram excluídos ainda 40 Autos de Infração provenientes do não cumprimento de obrigações acessórias por parte do contribuinte, pelo fato de também não utilizarem Contabilidade na autuação, sendo a penalidade apenas uma multa pelo descumprimento. Após as exclusões efetuadas, restaram, portanto, 127 processos a serem analisados qualitativamente, conforme elucida a Tabela 1.

Tabela 1 – Composição da amostra do estudo

<b>Discriminação da composição da amostra da pesquisa</b>	<b>Número de Processos</b>
<b>População do estudo</b>	<b>301</b>
(-) Autos de Infração provenientes de Trânsito de Mercadorias	(57)
(-) Autos de Infração julgados nulos em Segunda Instância	(73)
(-) Autos de Infração julgados extintos em Segunda Instância	(1)
(-) Processos de restituição de imposto demandados pelos contribuintes	(2)
<b>Amostra parcial</b>	<b>167</b>

(-) Autos de Infração provenientes do não cumprimento de obrigações acessórias por parte do contribuinte	(40)
<b>Amostra final</b>	<b>127</b>

Fonte: Elaborado pela autora.

A partir da identificação da amostra final, ou seja, 127 processos, foram separados os processos que utilizaram e os que não utilizaram Contabilidade para a autuação, seguindo-se, para cada grupo, a análise da procedência dos processos contidos nos mesmos. Em paralelo, foram analisados os processos que foram objetos de perícia, tendo por objetivo a verificação dos motivos do encaminhamento para a Perícia e a análise da procedência dos Autos de Infração periciados. Quanto à procedência, foram consideradas três situações, processos procedentes, parcialmente procedentes (aqueles que durante o curso do Processo Administrativo Tributário tiveram a base de cálculo da autuação reduzida), e improcedentes.

Para a consecução do primeiro objetivo específico, foi analisado o conteúdo dos processos compreendidos na amostra desta pesquisa, categorizando os dados levantados, para que seja traçado o perfil dos mesmos em termos de: motivo da autuação, realização de perícia, motivo da perícia, resultado do Laudo Pericial, e resultado do julgamento. Com relação à realização de Perícia, esta pode ser verificada caso haja pedido de perícia por parte da Célula de Julgamento de Primeira Instância, da Célula de Consultoria e Planejamento ou do Conselho de Recursos Tributários.

No que tange ao segundo objetivo específico, foi realizado arrolamento das informações contidas nos relatos dos autos de infração, bem como nas informações complementares prestadas pelo fiscal autuante, no que diz respeito à metodologia utilizada para a elaboração do levantamento que deu origem ao auto de infração, verificando se foi utilizada metodologia contábil ou fiscal, e selecionando, dentre os Autos de Infração analisados, os que utilizaram metodologia contábil, para que, por fim, estes sejam classificados de acordo com a quantidade de ocorrências observadas. Para fins deste estudo, considera-se metodologia “contábil”, aquela que utilizou elementos de Contabilidade para a autuação (Contas de Resultado, Contas Patrimoniais, Demonstrações Contábeis, etc.), e metodologia “fiscal” a que não utilizou elementos de Contabilidade na autuação. A utilização da metodologia contábil não exclui a utilização de elementos fiscais na autuação. Entretanto, a utilização da metodologia fiscal utiliza apenas elementos fiscais (tais como, livros fiscais, contagem de estoque, documentos fiscais, etc.), não incluindo, portanto, elementos de Contabilidade na autuação. As nomenclaturas “metodologia contábil” e “metodologia fiscal” não são utilizadas oficialmente

por parte da SEFAZ-CE, tendo sido utilizadas na presente pesquisa a fim de melhor demonstrar os tipos de metodologia empregadas nas autuações analisadas.

Para o atendimento do terceiro objetivo específico, foi realizada a análise de conteúdo dos Acórdãos das Câmaras de Julgamento de Segunda Instância referentes aos processos que compõem a amostra deste estudo, separando os que foram julgados procedentes (total ou parcialmente) dos que foram julgados improcedentes, e, em cada grupo, são catalogados os que utilizaram elementos de Contabilidade na sua fundamentação e os que não utilizaram, com vistas ao cálculo do índice de procedência dos mesmos.

No que concerne ao quarto objetivo específico, foram analisados os Acórdãos das Câmaras de Julgamento de Segunda Instância referentes aos Processos que compõem a amostra deste estudo, para que sejam listados em categorias os motivos que levaram à improcedência os Autos de Infração examinados, e, neste universo, verificar detalhadamente, os que utilizaram Contabilidade para a lavratura do auto de infração.

Cabe informar que, no que tange aos três primeiros objetivos específicos, foram considerados os processos procedentes (total ou parcialmente). Por sua vez, para fins do quarto objetivo específico, foram considerados apenas os Processos julgados “improcedentes”.

O Apêndice 1 apresenta o instrumento de pesquisa, com os ajustes realizados após a realização do pré-teste. O pré-teste foi aplicado em uma amostra de 10 processos, escolhidos aleatoriamente, num universo de 80 (já excluídos os Autos de Infração de Trânsito de Mercadorias, e os Autos de Infração julgados nulos) julgados administrativamente, no segundo trimestre de 2012. Na primeira interação com o mesmo, foi visto que o pré-teste estava adequado, portanto, não houve alteração. De acordo com a literatura, a partir da aplicação do pré-teste, pode-se antecipar problemas ou dúvidas que venham a surgir durante o preenchimento do instrumento de coleta, evitando, assim, possível perda de tempo. Para Goode e Hatt (1972), o pré-teste é um ensaio geral, no qual cada parte do procedimento deve ser projetada e implementada exatamente como será no momento da coleta de dado e tem como finalidade assegurar ao pesquisador que o instrumento de pesquisa atinja às suas expectativas de obtenção das informações necessárias.

## 4 ANÁLISE E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção, são apresentadas as análises dos resultados da pesquisa, evidenciando a utilização da metodologia proposta na busca pelo atendimento aos objetivos da pesquisa. Divide-se em quatro subseções, sendo a primeira a descrição qualitativa dos processos analisados, a segunda a identificação dos elementos de Contabilidade nos levantamentos fiscais dos Autos de Infração, a terceira a mensuração do índice de procedência dos autos de infração, e a última a análise dos processos improcedentes.

### 4.1 Descrição qualitativa dos processos analisados

Nesta subseção, será apresentada a descrição qualitativa dos processos analisados no que diz respeito ao perfil dos processos em termos de motivo da autuação, realização de Perícia, motivo da Perícia, resultado do Laudo Pericial, e resultado do Julgamento.

A Tabela 2 apresenta os principais motivos de autuação dos processos analisados em 10 causas que deram ensejo aos Autos de Infração.

Tabela 2 – Motivos de autuação

Motivo de autuação	Ocorrências	Ocorrências (em %)
Aquisição de mercadorias sem documentação fiscal; omissão de entradas / compras; falta de recolhimento entradas	41	32%
Venda de mercadorias sem documentação fiscal; omissão de vendas / saídas / receita; falta de recolhimento saídas	54	43%
Crédito indevido	7	6%
Falta de escrituração nos livros fiscais	4	3%
Atraso no recolhimento do ICMS antecipado	5	4%
Falta de recolhimento - diferencial de alíquota referente a aquisição interestadual de ativo imobilizado	1	1%
Emissão de documento semelhante a cupom fiscal / apreensão do falso Emissor de Cupom Fiscal (ECF) / ECF sem autorização do fisco	2	2%
Cancelamento sem motivo ou extravio de documentos fiscais	8	6%
Transporte / recebimento / escrituração de documentos fiscais sem o selo fiscal ou inidôneos	4	3%
Movimentação de mercadorias com contribuinte com Cadastro Geral da Fazenda – CGF baixado	1	1%
<b>Total</b>	<b>127</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Com base nas informações evidenciadas na Tabela 2, verificou-se que, dentre as razões que ensejaram as autuações na amostra analisada, a mais recorrente é a “venda de mercadorias

sem documentação fiscal; omissão de vendas / saídas / receita; falta de recolhimento – saídas”, com 54 ocorrências (ou 43%), seguida das “aquisições de mercadorias sem documentação fiscal; omissão de entradas / compras; falta de recolhimento entradas”, que ocorreram 41 vezes (ou 32%). Esses dois motivos de autuação representam 75% das autuações que ocorrem na SEFAZ-CE. Os outros tipos de autuação ocorrem mais de maneira excepcional.

Em relação à realização de perícia, verificou-se um alto índice de processos periciados, 66, dos 127 processos, ou seja, 52% dos processos foram encaminhados para a Célula de Perícias e Diligências – CEPED, para a realização de perícia.

Constatou-se, ainda, que, dentre os processos que utilizaram Contabilidade, o índice de processos periciados foi de 43%, enquanto os que não foram periciados foi de 57%. Já nos processos que não utilizaram Contabilidade em sua fundamentação, 55% dos processos foram periciados, e 45% não foram. Ou seja, o índice de processos periciados foi muito semelhante para os processos que utilizaram Contabilidade em sua fundamentação e para os que não usaram, o que demonstra que em ambos os tipos de fundamentação da autuação (contábil ou fiscal) houve uma grande necessidade de consulta à Célula de Perícias, já que mais de 50% dos processos foram periciados.

Em uma análise mais detalhada, foi possível constatar que, do total de 66 processos periciados, apenas 15% dos processos foram julgados procedentes sem alteração do valor original do Auto de Infração. Já 76% destes processos, foram julgados parcialmente procedentes, ou seja, sofreram alguma redução em sua base de cálculo ou um reenquadramento de penalidade mais benéfico. Apenas 9% dos processos foram julgados improcedentes.

No que se refere aos 61 processos que não sofreram perícia, 43% foram julgados procedentes sem alteração do valor original do Auto de Infração. Já 36% destes processos, foram julgados parcialmente procedentes, ou seja, sofreram alguma redução em sua base de cálculo ou um reenquadramento de penalidade mais benéfico. Todavia, o que chama atenção é o alto índice de processos improcedentes, 21% do total, demonstrando que parte dos processos não periciados podem ser declarados improcedentes por não terem tido oportunidade de serem retificados.

Os processos periciados tem um maior percentual de procedência em relação aos processos que não são periciados, 91%, contra 79%, o que demonstra que a perícia fiscal tem grande valor na obtenção da justiça fiscal, já que após o processo de perícia, em geral, é encontrado o valor justo que o contribuinte autuado deve recolher aos cofres do Estado. Tal

resultado confirma as indicações de Lima e Araújo (2008), quando explicam que a finalidade da perícia é a apuração ou não de certas ou supostas irregularidades apuradas durante fiscalizações e em ações de execuções fiscais, e de Alberto (2002), que considera que a principal finalidade da Perícia é a descoberta da verdade objeto de discussão da contenda, esclarecendo e oferecendo informações materiais às partes e ao juízo.

A Tabela 3 exibe os 10 principais motivos de encaminhamento dos Processos Administrativos Tributários para a Perícia.

Tabela 3 – Motivos de encaminhamento para a Perícia

Motivo de encaminhamento para a perícia	Ocorrências	Ocorrências (em %)
Análise de documentação fiscal e inclusão ou exclusão de notas fiscais, produtos, ou operações lançamentos	16	24%
Retificar o quadro totalizador em relação aos documentos e às argumentações citados na manifestação do contribuinte	26	39%
Divergência entre os valores apontados pela fiscalização e os valores apurados pela contabilidade da empresa	8	12%
Verificar se está correta a tipificação do regime tributário adotada na autuação	3	5%
Verificar a natureza e o emprego de produto levantado pela fiscalização	1	2%
Retificar a Demonstração das Entradas e Saídas de Caixa (DESC)	2	3%
Confirmação de pagamento do imposto devido	2	3%
Análise e anexação de documentos	4	6%
Verificar a escrituração das notas fiscais objeto da autuação	2	3%
Retificar a Demonstração do Resultado com Mercadorias (DRM)	2	3%
<b>Total</b>	<b>66</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Dentre os motivos de encaminhamento para a Perícia, o mais recorrente é a retificação de Quadro Totalizador nos processos autuados pelo Sistema de Levantamento de Estoques, e o segundo é a análise de documentação fiscal, com consequente inclusão ou exclusão de notas fiscais, produtos, ou operações lançamentos, quando necessário. No total esses dois motivos representam 64% dos motivos de encaminhamento para a Perícia.

Em relação aos resultados dos Laudos Periciais, a Tabela 4 apresenta as seguintes ocorrências.

Tabela 4 – Resultado dos Laudos Periciais

Resultado dos laudos periciais	Ocorrências	Ocorrências (em %)
Retificação do levantamento com base nos documentos fiscais e contábeis apresentados pelo contribuinte com redução da base de cálculo através da exclusão de notas fiscais, produtos, ou contas	42	64%



Perícia demonstrou a ilegitimidade da acusação fiscal nos moldes como foram consignados	1	2%
Retificação da Demonstração do Resultado com Mercadorias (DRM)	1	2%
Retificação da Demonstração das Entradas e Saídas de Caixa (DESC)	5	8%
Não houve diferença em relação ao Auto de Infração	3	5%
A perícia não foi realizada, pois o contribuinte não apresentou a documentação fiscal solicitada	8	12%
A perícia não excluiu as operações de exportação devido à legislação que estadual	1	2%
Adoção de percentual de perdas com consequente redução na base de cálculo	1	2%
Anexação do documento solicitado	2	3%
A perícia apurou inexistência de omissão	2	3%
<b>Total</b>	<b>66</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Com base nas informações da Tabela 4, nota-se que na grande maioria dos casos a Perícia efetua algum tipo de retificação nos Autos de Infração. Dos 66 processos periciados, apenas em 12 casos não houve modificação em relação ao Auto de Infração lavrado, e em oito deles, este fato se deveu a não entrega da documentação necessária à realização da perícia por parte do contribuinte. Esses resultados demonstram, mais uma vez, a importância da perícia para a justiça fiscal, já que em quase todos os casos houve retificação do Auto de Infração na busca do real valor devido pelos contribuintes do ICMS aos cofres públicos.

#### 4.2 Identificação dos elementos de Contabilidade nos levantamentos fiscais dos Autos de Infração

Busca-se com esta subseção apresentar os resultados da análise dos elementos de Contabilidade presentes nos métodos de lavratura que utilizaram metodologia contábil nos levantamentos fiscais dos Autos de Infração lavrados por parte da SEFAZ-CE, buscando observar quais desses métodos tiveram maior recorrência nos autos de infração procedentes.

A Tabela 5 mostra os métodos de lavratura contábil utilizados nos 30 Autos de Infração que utilizaram contabilidade na sua fundamentação.

Tabela 5 – Métodos de lavratura contábil

Método de lavratura contábil	Ocorrências	Ocorrências (em%)
Demonstração do Resultado com Mercadorias	7	23%
Demonstração das Entradas e Saídas de Caixa	16	53%
Análise de documentos fiscais e contábeis	6	20%
Formação de preços <i>Mark-up</i>	1	3%
<b>Total</b>	<b>30</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

A partir dos resultados expostos na Tabela 5, verifica-se que, dos 30 processos da amostra que utilizaram Contabilidade em sua fundamentação, sete o fizeram através da Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM, 16 através da Demonstração das Entradas e Saídas de Caixa – DESC, seis procederam apenas à análise de documentos fiscais e contábeis, e um utilizou o método de formação de preços *Mark-up*. Verifica-se, portanto, que o método mais utilizado é a DESC, que faz uma análise completa do fluxo financeiro da empresa.

Analisando o índice de procedência em cada método utilizado, verificou-se que o método mais eficaz, ou seja, que tem maior embasamento, é a DESC, que obteve 94% de procedência. É importante destacar que na elaboração da DESC, ou Conta Financeira, levam-se em conta as Receitas auferidas pela empresa e todas as Despesas por ela realizadas, ou seja, as contas de Contas de Resultado, principais elementos de Contabilidade utilizados neste método de lavratura. A DESC consiste em software simples, viabilizado através de um programa de planilha eletrônica, que realiza a montagem do fluxo financeiro auditado, e possui rotinas específicas para a montagem do relatório DFC pelo método direto (regime de caixa) de acordo com as disposições internacionais do referido demonstrativo. Sua planificação (títulos de contas) é flexível, já vem com títulos sugeridos, podendo ser alterados com vistas a enquadrar o levantamento às particularidades da empresa sob auditoria. (Martinez, 2004) Diante do cotejamento das contas, quando da ocorrência da diferença a maior de Despesas, ou seja, quando as saídas do caixa da empresa são maiores que as entradas, presume-se a ocorrência de desembolso sem disponibilidade de Caixa, o que denuncia a omissão do registro de saídas.

O segundo método de autuação com mais procedência foi a análise de documentos fiscais e contábeis, tais como Livros e Notas Fiscais, e Livros e Demonstrações Contábeis, com 83% de eficácia, índice semelhante ao da DRM, ou Conta Mercadoria, foi o terceiro método com maior índice de procedência, com 71%. A Conta Mercadoria tem por objetivo demonstrar o crédito tributário, através de um método contábil que verifica o resultado obtido pelo contribuinte em suas operações mercantis através da apuração do custo de venda das mercadorias, conhecido como Custo das Mercadorias Vendidas - CMV. Se este for inferior ao valor das vendas auferidas no período, a empresa operou com lucro. Se ocorrer o inverso, as mercadorias foram vendidas com prejuízo, abaixo do custo, o que é inadmissível pelo fisco. Na DRM é considerada a movimentação de entradas e saídas de mercadorias realizada no período fiscalizado, bem como a posição dos estoques inicial e final. A diferença na conta Mercadoria pode ser motivada tanto pela venda de mercadorias com preço abaixo do custo de aquisição, como pela venda sem nota fiscal.

O único Auto de Infração que utilizou o *Mark-up* como base para autuação foi julgado improcedente. Cabe enfatizar que a análise sobre os autos de infração que utilizaram o *Mark-up* ficou comprometida, devido ao número incipiente de processos da amostra que utilizaram *Mark-up* como método de lavratura contábil. Todavia, pelo fato de ser uma técnica de formação de preços, há de se questionar a eficácia de se utilizar tal técnica para apurar eventuais infrações tributárias.

Diante as informações extraídas dos dados levantados, constatou-se que os documentos contábeis mais utilizados para a lavratura as Demonstrações e Livros Contábeis, e as Contas de Resultado.

Em linhas gerais, os resultados apresentados apontam para uma ausência de padronização por parte dos auditores em relação ao método de autuação utilizado.

#### **4.3 Mensuração do índice de procedência dos autos de infração**

Após o levantamento dos dados efetuado, esta subseção apresenta a mensuração do índice de procedência dos 30 autos de infração que utilizaram Contabilidade na sua fundamentação em relação aos que não utilizaram.

Analisando os processos da amostra, verificou-se que 76% dos mesmos (ou 97 processos) não utilizaram Contabilidade na sua fundamentação, e que apenas 27% dos processos (ou 30 processos) utilizaram elementos de Contabilidade para embasar o auto de infração lavrado. Tal resultado demonstra a pouca propagação dos métodos de lavratura que se baseiam em elementos de Contabilidade dentre os auditores da SEFAZ-CE.

Dos 30 Autos de Infração que utilizaram contabilidade na sua fundamentação, 83%, ou 25 processos, foram julgados procedentes (sendo 30% procedentes e 53% parcialmente procedentes), e 17%, ou seja, cinco processos, foram julgados improcedentes. No que concerne aos 97 Autos de Infração que não utilizaram Contabilidade na sua fundamentação, ou seja, que utilizaram metodologia fiscal para embasar a autuação, 86% dos mesmos, ou seja, 83 processos, foram julgados procedentes (sendo 28% procedentes e 58% parcial procedentes), e 14%, ou seja, 14 processos, improcedentes.

A mensuração do índice de procedência dos Autos de Infração revelou que há praticamente uniformidade entre a procedência dos Autos de Infração que utilizaram apenas elementos fiscais para o seu embasamento, e os Autos de Infração que utilizaram elementos contábeis, apresentando uma diferença de apenas 3%. Os Autos de Infração que utilizaram os

métodos de autuação fiscais representam 76% do total da amostra, contra 24% de autuações utilizando elementos contábeis.

Não há como comparar diretamente os resultados deste estudo com os resultados de pesquisas anteriores, tais como Martinez (2004) e Almeida (2010), já que as citadas pesquisas analisaram apenas a procedência dos processos que utilizaram Contabilidade, e não foi feita nenhuma comparação com o índice de procedência dos Autos de Infração que não utilizaram Contabilidade em seu embasamento. Todavia, é importante destacar as semelhanças dos resultados obtidos nas citadas pesquisas com os obtidos no presente estudo.

Os resultados obtidos na pesquisa de Martinez (2004) apontam que, no universo pesquisado, embora sendo a contabilidade um importante meio de informação para o Governo, a sua utilização não correspondeu ao caminho mais empregado nos procedimentos fiscais. Os documentos que compuseram a base de dados da citada pesquisa – acórdãos de julgamentos decorrentes de processos administrativos fiscais relacionados à contabilidade, representaram apenas 6,92% do universo pesquisado, evidenciando que a Contabilidade, muito embora forneça informações importantes e de interesse ao Governo, não corresponde ao meio mais usual de reclamação de créditos tributários do ICMS para a amostra analisada. Dos acórdãos cujas autuações foram fundamentadas em contabilidade analisados na pesquisa de Martinez, 56,82% foram julgados totalmente procedentes, e 28,18% infrações julgadas parcialmente procedentes, totalizando aproximadamente 85% dos julgamentos na esfera administrativa favoráveis ao Estado, ou seja, os créditos tributários reclamados do ICMS com base na Contabilidade foram julgados procedentes em percentagem maior que a improcedência.

Na mesma linha da pesquisa de Martinez, os resultados obtidos na pesquisa de Almeida (2010) apontam para a relevância da Contabilidade como contribuição para a Auditoria Fiscal, devido ao seu auxílio na recuperação dos recursos que ficam à margem da arrecadação, com prejuízo para a sociedade, entretanto, sua utilização não corresponde ao caminho mais utilizado nos procedimentos fiscais, já que apenas 4,63% do total pesquisado refere-se a infrações originárias de investigações nos registros contábeis. Da análise dos resultados dos julgamentos da amostra da pesquisa, Almeida verificou que 42,73% dos autos de infração que cobraram créditos tributários do ICMS com fundamento na Contabilidade foram julgados totalmente procedentes, e que 30% foram julgadas parcialmente procedentes, e que apenas 10% dos autos apreciados foram julgados improcedentes, e 12,73%, considerados nulos. O total analisado, considerando as infrações julgadas procedentes e as julgadas

parcialmente procedentes, resultou em um percentual de 73% de julgamentos favoráveis ao Estado.

Cabe advertir que o fato de, nesta pesquisa, o índice de procedência dos Autos de Infração embasados em Contabilidade ter sido pouco menor do que o índice dos Autos de Infração que utilizaram um método puramente fiscal, não quer dizer que a utilização da Contabilidade nos métodos de autuação deva ser descartada ou reduzida, já que, tanto nos estudos anteriores (MARTINEZ, 2004; ALMEIDA, 2010) neste sentido, quanto no presente estudo, foi demonstrado que a utilização da Contabilidade nos Autos de Infração tem obtido bons índices de procedência, e demonstrando que deve ser aprofundada e difundida. É importante salientar, também, que a porcentagem de Autos de Infração embasados em Contabilidade, foi maior nesta pesquisa do que nas anteriores, e que o índice de Procedência dos mesmos o foi semelhante, o que pode indicar maior e melhor utilização dos da metodologia contábil aplicada à fiscalização do ICMS.

#### 4.4 Análise dos processos improcedentes

Nesta subseção são apresentados os principais motivos que levaram à improcedência dos Autos de Infração analisados.

A Tabela 6 mostra os principais motivos de julgamentos de Autos de Infração improcedentes, sendo cinco fundamentados na Contabilidade e 14 Autos de Infração que não utilizaram Contabilidade em sua fundamentação.

Tabela 6 – Motivos de julgamentos de Autos de Infração improcedentes

<b>Motivo da improcedência dos autos de infração</b>	<b>Ocorrências</b>	<b>Ocorrências (em%)</b>
Descaracterização dos motivos da autuação	6	32%
Falta de elementos / provas que caracterizem a infração imputada	1	5%
Verificou-se, através de perícia, a inexistência da omissão de entrada ou de saída	6	32%
Não havia sido levado em conta na autuação legislação específica	3	16%
Conta Financeira mal estruturada, faltando diversos elementos básicos	1	5%
Conta Mercadoria mal estruturada, faltando diversos elementos básicos	2	11%
<b>Total</b>	<b>19</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Inicialmente, cabe enfatizar que algumas análises sobre os possíveis fatores indicativos da improcedência dos Autos de Infração ficaram comprometidas, devido ao reduzido número

de processos improcedentes, e à pulverização 19 processos em seis motivos de improcedência. Contudo, independentemente das limitações da análise, os principais resultados elucidados na Tabela 6 são comentados a seguir.

Dos cinco processos que utilizaram Contabilidade na sua fundamentação julgados improcedentes, observa-se que contas Mercadorias mal estruturadas, faltando diversos elementos básicos, foi o motivo de maior recorrência, com duas ocorrências. Os demais motivos que levaram à improcedência dos Autos de Infração baseados em Contabilidade foram a verificação através de perícia, a inexistência da omissão, o fato de não ter sido levada em conta na autuação legislação específica e conta Financeira mal estruturada, faltando diversos elementos básicos, cada um com uma ocorrência. Esta análise demonstra os principais pontos que devem ser objeto de estudos na SEFAZ-CE para que se evite a improcedência dos Autos de Infração que têm como embasamento elementos de Contabilidade.

Em relação aos 14 Autos de Infração que não utilizaram Contabilidade no seu embasamento, verificou-se que os motivos de improcedência foram a descaracterização dos motivos da autuação, com seis ocorrências, a verificação através de perícia, da inexistência da omissão, com cinco ocorrências, o fato de não ter sido levado em conta na autuação legislação específica, com duas ocorrências, e a falta de elementos ou provas que caracterizem a infração imputada, com apenas uma ocorrência.

Fazendo um cruzamento dos motivos de improcedência dos Autos de Infração que utilizaram Contabilidade com os que não utilizaram Contabilidade em sua fundamentação, verificou-se que ocorreram apenas dois motivos iguais, que foram a verificação, através de Perícia, da inexistência da omissão e o fato de não ter sido levado em conta na autuação legislação específica, ambos com uma ocorrência em cada tipo de autuação, demonstrando, assim, que os motivos de improcedência são bastante diversificados, a depender da metodologia (contábil ou fiscal) e do método de lavratura utilizados.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como escopo analisar a utilização da Contabilidade nos autos de infração lavrados por parte da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará julgados administrativamente em Segunda Instância tendo em vista a análise da sua procedência. Para tanto, foram analisados 127 processos referentes ao último bimestre do ano de 2012.

Para atingir o objetivo pretendido, foram traçados objetivos específicos com o intuito de descrever qualitativamente os processos referentes aos autos de infração lavrados por parte da SEFAZ-CE julgados administrativamente, identificar os elementos de Contabilidade presentes nos levantamentos fiscais dos autos de infração lavrados por parte da SEFAZ-CE, mensurar o índice de procedência dos autos de infração que utilizaram Contabilidade na sua fundamentação em relação aos que não utilizaram, e examinar os processos improcedentes no que diz respeito aos motivos de improcedência.

Após o levantamento e a análise dos dados, verificou-se que, dentre as razões que ensejaram as autuações na amostra analisada, as mais recorrentes são as omissões e faltas de recolhimento de entradas e de saídas, e que os outros tipos de autuação ocorrem mais de maneira excepcional, com uma incidência muito menor.

No que concerne à realização de perícia, verificou-se um alto índice de processos periciados, já que mais da metade dos processos foram encaminhados para a Célula de Perícias. Averiguou-se, também, que o índice de processos periciados foi muito semelhante para os processos que utilizaram Contabilidade em sua fundamentação e para os que não utilizaram, demonstrando que em ambos os tipos de fundamentação da autuação houve uma grande necessidade de consulta à Célula de Perícias. Constatou-se, ainda, que os processos periciados têm um maior percentual de procedência em relação aos processos que não são periciados, demonstrando, assim, que a perícia fiscal tem grande valor na obtenção da justiça fiscal, já que após o processo de perícia, em geral, é encontrado o valor justo que o contribuinte autuado deve recolher aos cofres do Estado.

Constatou-se, após o levantamento dos dados, que 76% dos Autos de Infração analisados na pesquisa não utilizaram Contabilidade na sua fundamentação, e que apenas 24% dos processos utilizaram elementos de Contabilidade para embasar a lavratura do Auto de Infração, demonstrando a pouca propagação dos métodos de lavratura que se baseiam em elementos de Contabilidade dentre os Auditores da SEFAZ-CE. Verificou-se, ainda, uniformidade no índice de procedência para os processos que utilizaram e que não utilizaram

elementos de contabilidade, 83% e 86%, respectivamente. Deve-se, entretanto, considerar as limitações da presente pesquisa, tais como o período analisado (apenas um bimestre), o fato de o estudo ter sido realizado em um órgão específico, que foi a Secretaria do Estado do Ceará, bem como os resultados terem sido analisados através de métodos qualitativos. Em relação aos estudos anteriores, como as pesquisas de Martinez (2004) e Almeida (2010), não é possível fazer uma comparação precisa, já que os mesmos utilizaram como amostra da pesquisa apenas Autos de Infração que utilizaram Contabilidade na sua fundamentação, se detendo apenas na análise da procedência dos mesmos, sem comparar com Autos de Infração que não utilizaram Contabilidade. Todavia, é importante destacar nas duas pesquisas anteriores, bem como na presente pesquisa, o reduzido percentual de Autos de Infração que utilizaram elementos de contabilidade na sua fundamentação, contrastando com os altos índices de procedência desses mesmos Autos de Infração.

Os resultados da análise realizada na amostra apontam que diversos métodos que utilizam Contabilidade na sua fundamentação têm atingido um bom índice de procedência no desenvolvimento de ações fiscais, tais como a Demonstração do Resultado com Mercadoria e a Demonstração das Entradas e Saídas de Caixa, dentre outros.

Finalmente, foram identificados os principais motivos que levaram à improcedência dos Autos de Infração, analisando, dentre os processos improcedentes, os que utilizaram Contabilidade para a lavratura do auto de infração, bem como os que não utilizaram, e verificou-se que os principais motivos de julgamentos de Autos de Infração improcedentes foram a descaracterização dos motivos da autuação e a verificação, através de perícia, da inexistência da omissão.

Concluiu-se, portanto, que as autuações fundamentadas em elementos de Contabilidade, apesar de serem menos utilizadas, têm uma grande eficácia, e que a metodologia contábil deve ser mais aprofundada e difundida dentre aos Auditores Fiscais de Tributos Estaduais.

Acredita-se que os resultados aqui apresentados, apesar das limitações inerentes à pesquisa qualitativa, como a que se apresenta, revelaram os principais pontos que devem ser objeto de estudos na SEFAZ-CE para que se evite a improcedência dos Autos de Infração que têm como embasamento elementos de Contabilidade.

No que diz respeito aos estudos futuros, sugere-se a replicação deste estudo, através de pesquisa quantitativa, em um período maior e em outros Estados, como forma de



confirmação ou refutação dos resultados obtidos com a amostra utilizada na SEFAZ-CE, e com o objetivo de encontrar os melhores e mais confiáveis métodos de atuação.

Sugere-se, ainda, analisar qual método de auditoria fundamentado em elementos de Contabilidade retorna maior índice de procedência de acordo com a atividade econômica desenvolvida pela empresa fiscalizada.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, Maria do Espírito Santo Silva. **O impacto causado pela redução do IPI na arrecadação do ICMS no Brasil**. 2009. 48 f. Dissertação de Mestrado Profissional em Economia do Setor Público – Centro de Aperfeiçoamento dos Economistas do Nordeste – CAEN, Universidade Federal do Ceará, 2009.

ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ALMEIDA, José Rodrigues de. **Contribuição da Contabilidade na auditoria fiscal do ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará**. 2010. 133 f. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) da Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuaria, Contabilidade e Secretariado – FEAAC, Universidade Federal do Ceará, 2010.

\_\_\_\_\_; PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras; GOMES, Amanda de Oliveira; NASCIMENTO, Cícero Philip Soares do. Contribuição da contabilidade na auditoria fiscal do ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. In: CONGRESSO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS – AdCont, 2., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: AdCont, 2011. CD-ROM.

ALVES, Lúcio Flávio. **Impacto do ICMS e IRPF na distribuição de renda no Estado do Ceará**. 2010. 50 f. Dissertação de Mestrado Profissional em Economia – Centro de Aperfeiçoamento dos Economistas do Nordeste – CAEN, Universidade Federal do Ceará, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDRADE, Helder da Silva. **Um processo de mineração de dados aplicado ao combate à sonegação fiscal do ICMS**. 2009. 158 f. Dissertação de Mestrado Integrado Profissional em Computação Aplicada – Centro de Ciências Tecnológicas – CCT – Universidade Estadual do Ceará, 2009.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Auditoria de impostos e contribuições**. São Paulo: Atlas, 2005.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2009.

BIAVA JÚNIOR, Roberto; OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. Impactos da substituição tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 4, n. 2, p. 71-91, maio/ago. 2010.

BORTOLON, Bruna Raulino. Impactos da substituição tributária do ICMS sobre a carga tributária das empresas optantes pelo Simples Nacional: um estudo multicase em duas empresas de Santa Catarina. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 4, 2011, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2011. CD-ROM.

BRASIL. Código Tributário Nacional. In: **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 27 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm)>. Acesso em: 27 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 63**, de 11 de janeiro de 1990. Dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp63.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp63.htm)>. Acesso em: 06 jan. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/LCP/Lcp87.htm>>. Acesso em: 18 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 102**, de 11 de julho de 2000. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que "dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências". Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp102.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp102.htm)>. Acesso em: 18 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 114**, de 16 de dezembro de 2002. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp114.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp114.htm)>. Acesso em: 18 fev. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 11. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento administrativo tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2008.

CEARÁ. **Lei nº 12.732**, de 24 de setembro de 1997. Dispõe sobre a organização, estrutura e competência do Contencioso Administrativo Tributário, sobre o respectivo processo e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/contencioso/gerados/legislacao\\_leis.asp](http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/contencioso/gerados/legislacao_leis.asp)>. Acesso em: 27 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.612**, de 07 de agosto de 1996. Define, na forma do Art. 158, Parágrafo Único, II, da Constituição Federal, critérios para distribuição da parcela de receita do produto de arrecadação do ICMS pertencente aos municípios. Disponível em: <<http://www.al.ce.gov.br/index.php/lei-ordinaria>>. Acesso em: 06 jan. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.670**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS -, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao\\_download/ano\\_2007/lei12670/lei%2012670.pdf](http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao_download/ano_2007/lei12670/lei%2012670.pdf)>. Acesso em: 17 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 24.569**, de 31 de julho de 1997. Consolida e regulamenta a Legislação do Imposto Sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.legiscenter.com.br/minha\\_conta/bj\\_plus/direito\\_tributario/atos\\_legais\\_estaduais/ceara/decretos/1997/decreto\\_24569\\_de\\_04-08-97.htm](http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/ceara/decretos/1997/decreto_24569_de_04-08-97.htm)>. Acesso em: 17 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. **Manual de auditoria fiscal**. 2007. Disponível em: <[www.sefaz.ce.gov.br/](http://www.sefaz.ce.gov.br/)>. Acesso em: 20 jan. 2012

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 820**, de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.contas.cnt.br/doc/NBCT11.pdf>>. Acesso em: 07 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 857**, de 21 de outubro de 1999. Reformula a NBC P 2, denominando-a Normas Profissionais do Perito. Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_857.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_857.doc)>. Acesso em: 08 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1243**, de 10 de dezembro de 2009. Aprova a NBC TP 01 - Perícia Contábil. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1243.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1243.htm)>. Acesso em: 12 abr. 2012.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1244**, de 10 de dezembro 2009. Aprova a NBC PP 01 - Perito Contábil. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1244.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1244.htm)>. Acesso em: 12 abr. 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Técnico CPC 03 (R2): Demonstração dos Fluxos de Caixa**, de 03 de setembro de 2010. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC03R2\\_final.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC03R2_final.pdf)>. Acesso em: 30 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1): Estoques**, de 08 de maio de 2009. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_16\\_R1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_16_R1.pdf)>. Acesso em: 30 jun. 2012.

CRUZ, Tony Fernando Macedo Galvão da. **Modernização da administração tributária em Pernambuco: o novo modelo de ação fiscal sob uma perspectiva crítica**. 2010. 132 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública), Escola Brasileira de Administração Pública, da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2010.

DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sérgio. **Processo administrativo**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

DROMI, José Roberto. **Instituciones de derecho administrativo**. Buenos Aires: Editorial Astrea de Rodolfo Depalma y Hnos, 1973.

FERRAZ, Roberto Catalano. **Contribuições especiais e empréstimos compulsórios: natureza e regime jurídico**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1992.

FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade geral**. 11. ed. Niterói: Editora Impetus, 2011.

FERREIRA, Ricardo José. **Contabilidade básica**. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2009.

FERRER, Guillermo Becerra. **Principios constitucionales del procedimiento administrativo, en procedimiento administrativo**. Tucuman-Argentina: Ediciones UNSTA, 1982.

FROSSARD, Dermeval. **ICMS genérico**. 2. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.

- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GOODE, Willian J.; HATT, Paul K. **Métodos em pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Editora Nacional, 1972.
- GORDILLO, Agustín. La garantía de defensa como principio de eficacia en el procedimiento administrativo. **Revista de Direito Público**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 10, p. 16-24, 1969.
- GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha. Auditoria fiscal. **Revista de Contabilidade e Comércio**, Porto, Portugal, n. 217, p. 65-118, jan./mar. 1998.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Perícia contábil**. 3. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2009.
- IPECE – Instituto de Pesquisa Estratégica e Econômica do Ceará. Disponível em <<http://www2.ipece.ce.gov.br/publicacoes/anuario/anuario2011/financasPublicas/financasEstado.htm>>. Acesso em: 01 jun. 2012.
- IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.
- LEITÃO, Alejandro Magno Lima. **Avaliação dos efeitos da Lei Kandir sobre a arrecadação de ICMS no Estado do Ceará**. 2009. 57 f. Dissertação de Mestrado Profissional em Economia – Centro de Aperfeiçoamento dos Economistas do Nordeste – CAEN, Universidade Federal do Ceará, 2009.
- LIMA, Francisco Dorneles. **A importância do ICMS na receita pública do Estado do Ceará**. 2010. 193 f. Dissertação de Mestrado Profissional em Economia do Setor Público – Centro de Aperfeiçoamento dos Economistas do Nordeste – CAEN, Universidade Federal do Ceará, 2010.
- LIMA, Jairo Silva; ARAÚJO, Francisco José de. O mercado de trabalho da perícia contábil. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado/RS. **Anais...** Brasília/DF: CFC, 2008. CD-ROM.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARINELA, Fernanda. **Direito administrativo**. 6. ed. Niterói: Editora Impetus, 2012.
- MARTINEZ, Manuel Perez. **Os procedimentos de auditoria fiscal do ICMS com a utilização da contabilidade**: estudo de validade no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. 2004. 161 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Fundação Visconde de Cairu, Faculdade de Ciências Contábeis – CEPPEV, 2004.
- MATTAR, Fauze Najibe. **Pesquisa de marketing**: metodologia, planejamento, execução e análise. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MEDAUAR, Odete. **A processualidade do direito administrativo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2008.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. **A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS**. 2007. 182 f. Dissertação de Mestrado em Direito Constitucional, Centro De Ciências Jurídicas – CCJ, Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional, Universidade de Fortaleza – UNIFOR, 2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviço**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade básica**. 12. ed. São Paulo: Frase Editora, 2004.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento ao Estado**. 2009. 255 f. Dissertação de Mestrado em Direito Constitucional, Centro De Ciências Jurídicas – CCJ, Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional, Universidade de Fortaleza – UNIFOR, 2009.

OLIVEIRA JÚNIOR, Raimundo Frutuoso de. **Documento eletrônico como meio de prova no processo administrativo tributário no âmbito do ICMS cearense**. 2006. Monografia (Graduação em Direito), Centro de Ciências Jurídicas, Universidade de Fortaleza, 2006.

OLVERA, Miguel Alejandro López. Los principios del procedimiento administrativo. In: SALGADO, David Cienfuegos; OLVERA, Miguel Alejandro López (Coord.). **Estudios en homenaje a don Jorge Fernández Ruíz, Tomo I, derecho administrativo**. UNAM: México, 2005, p. 179.

PARENTE, Marcus Pablo Moura. Direitos, deveres e garantias dos contribuintes em face da Fiscalização Tributária. **Direito & Política**, Teresina, v. 1, n. 1, p. 115-120, jul./dez. 2011.

PEDERSOLI, Christiane Vieira Soares. A atribuição regulamentar do Conselho Nacional de Justiça e seus limites: alguns apontamentos sobre o ato administrativo regulamentar e a vinculação da Administração Pública ao princípio da juridicidade. **Revista Jurisprudência Mineira**. Belo Horizonte, v. 192, p. 39-49 jan./mar. 2010.

PIRES, Marco Antônio Amaral. A perícia contábil: reflexões sobre seu verdadeiro significado e importância. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 10, n. 1, p. 18-27, mar. 1999.

\_\_\_\_\_. **Laudo pericial contábil na decisão judicial**. 3. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2010.

PIRES, Adilson Rodrigues. Algumas reflexões sobre o Processo Administrativo Fiscal. Prazo para a conclusão dos processos em primeira e segunda instâncias. IN: ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Tributário – Estudos em homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

QUINTANA, Alexandre Costa; SAURIN, Valter. Análise da utilização da Demonstração do Fluxo de Caixa como um instrumento de gestão financeira nas sociedades anônimas de capital aberto do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Ciências da Administração – RAC**, Florianópolis, v. 10, n. 22, p. 55-79, set./dez. 2008.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ROCHA, José de Albuquerque Rocha. **Teoria geral do processo**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

ROSA, José Roberto. **Curso básico de ICMS**. Itu: Ottoni Editora, 2011.

SÁ, Antônio Lopes de; HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Corrupção, fraude e contabilidade**. 3. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2010.

SÁ-SILVA, Jackson Ronie; ALMEIDA, Cristóvão Domingos de; GUINDANI, Joel Felipe. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. **Revista Brasileira de História & Ciências Sociais**, Ano 1, n. 1, jul. 2009.

SANTOS, Nilson Manuel dos. **Substituição tributária: o efeito do diferimento do ICMS nas indústrias gráficas do Estado de São Paulo**. 2008. 159 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, 2008.

SHELKER, Mark. Auditors and corporate governance: evidence from the public sector. University of Fribourg, Switzerland and CREMA - Center for Research in Economics, Management and the Arts, **Working Paper**, n. 5, 2008. Disponível em: <<http://www.crema-research.ch/papers/2008-05.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2012.

SEFAZ-CE - Secretaria da Fazenda do Ceará. Disponível em: <[www.sefaz.ce.gov.br/](http://www.sefaz.ce.gov.br/)>. Acesso em: 20 jan. 2012

SILVA, Lidiane Rodrigues Campêlo da; DAMACENO, Ana Daniella; MARTINS, Maria da Conceição Rodrigues; SOBRAL, Karine Martins; FARIAS, Isabel Maria Sabino de. Pesquisa documental: alternativa investigativa na formação docente. In: CONGRESSO DE EDUCAÇÃO – EDUCERE, 9.; ENCONTRO BRASILEIRO DE PSICOPEDAGOGIA, 3. 2009, Curitiba. **Anais...** Curitiba/PR: PUCPR, 2009. CD-ROM.

SISNANDO, Sérgio Ricardo Alves; FREITAS, Marcos Airton de Sousa. Previsão e avaliação do desempenho dos contribuintes do ICMS do Estado do Ceará utilizando as redes neurais artificiais. **Revista Econômica do Nordeste**, Fortaleza, v. 37, n. 1, jan./mar. 2006.

SOARES JÚNIOR, Juracy Braga. **Utilização da tecnologia da informação pelo fisco estadual cearense: o entrelaçamento de base de dados de contribuintes do ICMS como ferramenta de auditoria fiscal**. 2007. 150 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração e Controladoria), Faculdade de Economia, Administração, Autuaria, Contabilidade e Secretariado – FEAAC, Universidade Federal do Ceará, 2007.

SOARES, Maurélio; GOMES, Ely do Carmo Oliveira; TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro de. A repartição tributária dos recursos do ICMS nos municípios da Região Metropolitana de Curitiba. **Revista de Administração Pública – RAP**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 2, p. 59-81, mar./abr. 2011.

SOUSA, Francisca Marta. **Contencioso administrativo tributário do estado do Ceará e processo administrativo tributário: instrumentos de políticas públicas para garantia dos direitos dos cidadãos contribuintes**. 2012. Dissertação (Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas), Universidade Estadual do Ceará, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Fortaleza, 2012.

SOUSA, Jucélio Praciano Rodrigues de. **Impactos da utilização da nota fiscal eletrônica nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS: um estudo na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará**. 132 f. 2010. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração e Controladoria), Faculdade de Economia, Administração, Autuaria, Contabilidade e Secretariado – FEAAC, Universidade Federal do Ceará, 2010.

TIPKE, Klaus. **Direito tributário**. Porto alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed., 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

VARSAÑO, Ricardo. **A tributação do comércio interestadual: ICMS atual versus ICMS partilhado**. Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada – IPEA, 1995. Disponível em: <[http://desafios.ipea.gov.br/pub/td/1995/td\\_0382.pdf](http://desafios.ipea.gov.br/pub/td/1995/td_0382.pdf)>. Acesso em: 20 jan. 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; ZOUAIN, Deborah Moraes. **Pesquisa qualitativa em administração**. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.



# APÊNDICE

AUTO DE INRUAÇÃO	MOTIVO AUTUAÇÃO	1º OBJETIVO ESPECÍFICO					2º OBJETIVO ESPECÍFICO			3º OBJETIVO ESPECÍFICO		4º OBJETIVO ESPECÍFICO	
		PERÍCIA	MOTIVO PERÍCIA	RESULTADO DO LAUDO	USO DA CONTABILIDADE	JULGAMENTO	MÉTODO LAVRATURA	FISCAL	USO DA CONTABILIDADE	JULGAMENTO	JULGAMENTO	MOTIVO DO JULGAMENTO	USO DA CONTABILIDADE
1	5	2	0	0	2	2	0	1	2	2	4	2	
2	9	2	0	0	1	2	2	0	1	2	5	1	
3	3	1	5	1	2	2	0	4	2	2	1	2	
4	2	2	0	0	1	1	2	0	1	1	2	1	
5	1	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
6	5	2	0	0	2	3	0	2	2	3	3	2	
7	3	2	0	0	2	3	0	1	2	3	6	2	
8	1	2	0	0	2	3	0	1	2	3	8	2	
9	2	1	3	10	1	3	4	0	1	3	7	1	
10	2	2	0	0	1	1	2	0	1	1	2	1	
11	2	1	1	7	2	2	0	4	2	2	4	2	
12	7	2	0	0	2	1	0	1	2	1	4	2	
13	2	2	0	0	2	2	0	1	2	2	2	2	
14	3	1	1	6	2	1	0	1	2	1	2	2	
15	2	2	0	0	1	3	1	0	1	3	10	1	
16	1	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
17	1	1	9	1	2	2	0	1	2	2	1	2	
18	1	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
19	2	2	0	0	1	2	1	0	1	2	4	1	
20	2	1	10	3	1	2	1	0	1	2	1	1	
21	2	2	0	0	1	1	2	0	1	2	1	2	
22	2	1	3	4	1	2	2	0	1	2	1	1	
23	2	2	0	0	1	2	1	0	1	2	4	1	
24	3	2	0	0	2	1	0	4	2	1	2	2	
25	1	1	8	9	2	2	0	1	2	2	4	2	
26	1	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
27	2	1	6	4	1	2	2	0	1	2	1	1	
28	1	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
29	2	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
30	3	2	0	0	1	2	0	1	2	1	2	2	
31	2	2	0	0	1	1	2	0	1	1	2	1	
32	2	1	3	1	1	2	3	0	1	2	1	1	
33	1	1	8	6	2	1	0	3	2	1	2	2	
34	4	2	0	0	2	1	0	1	2	1	2	2	
35	2	2	0	0	2	2	0	4	2	1	2	2	
36	2	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
37	1	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
38	3	1	4	1	1	2	3	0	1	2	1	1	
39	2	1	1	5	2	1	0	1	2	1	2	2	
40	6	2	0	0	2	1	0	4	2	1	2	2	
41	2	2	0	0	1	2	2	0	1	2	5	1	
42	1	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
43	2	2	0	0	2	1	0	1	2	1	2	2	
44	2	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
45	1	1	2	1	2	2	0	3	2	2	4	2	
46	1	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
47	2	2	0	0	2	1	0	1	2	1	2	2	
48	5	2	0	0	2	2	0	2	2	2	4	2	
49	1	1	7	10	2	3	0	1	2	3	7	2	
50	2	1	6	6	2	2	2	0	1	2	4	1	
51	2	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
52	1	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
53	5	1	1	1	2	2	0	1	2	2	1	2	
54	2	2	0	0	2	2	0	1	2	2	4	2	
55	4	1	9	1	2	2	0	2	2	2	1	2	
56	2	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
57	5	1	1	1	2	2	0	1	2	2	1	2	
58	2	2	0	0	1	1	0	4	2	1	2	2	
59	1	1	1	1	2	2	0	1	2	2	4	2	
60	8	2	0	0	2	2	0	2	2	2	4	2	
61	1	2	0	0	2	2	0	2	2	2	4	2	
62	2	2	0	0	1	1	2	0	1	1	2	1	
63	1	1	2	8	2	2	0	1	2	2	1	2	
64	2	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
65	2	2	0	0	1	3	1	0	1	3	10	1	
66	1	1	1	1	2	2	0	1	2	2	7	2	
67	1	1	4	2	2	3	0	3	2	3	7	2	
68	1	1	7	5	2	2	0	4	2	2	7	2	
69	4	2	0	0	2	1	0	1	2	1	2	2	
70	2	2	0	0	2	1	0	3	2	1	2	2	
71	1	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
72	1	2	0	0	2	2	0	4	2	2	4	2	
73	1	1	2	1	2	3	0	3	2	3	7	2	
74	1	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
75	2	1	10	4	1	2	1	0	1	2	1	1	
76	9	2	0	0	2	2	0	1	2	2	4	2	
77	2	1	3	4	1	2	2	0	1	2	4	1	
78	3	2	0	0	2	1	0	1	2	1	2	2	
79	1	2	0	0	2	2	0	1	2	2	4	2	
80	2	2	0	0	2	1	0	1	2	1	2	2	
81	2	1	8	6	2	1	2	0	1	2	1	2	
82	2	2	0	0	1	3	0	3	2	3	8	1	
83	2	1	1	5	2	1	0	1	2	1	2	2	
84	7	2	0	0	2	2	0	2	2	2	4	2	
85	2	1	3	1	1	2	3	0	1	2	1	1	
86	1	1	8	9	2	1	0	1	2	1	2	2	
87	4	2	0	0	2	2	0	1	2	2	5	2	
88	2	1	2	6	2	1	0	3	2	1	2	2	
89	8	2	0	0	2	2	0	1	2	2	4	2	
90	2	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
91	1	1	1	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
92	2	2	0	0	2	1	0	3	2	1	2	2	
93	2	2	0	0	1	1	1	0	1	1	2	1	
94	1	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
95	9	2	0	0	2	2	0	1	2	2	5	2	
96	1	1	1	1	2	3	0	1	2	3	7	2	
97	8	2	0	0	2	3	0	4	2	3	3	2	
98	2	2	0	0	2	2	0	1	2	2	4	2	
99	1	1	1	1	2	2	0	1	2	2	1	2	
100	2	1	1	1	2	3	0	3	2	3	7	2	
101	1	2	0	0	2	2	0	1	2	2	4	2	
102	8	2	0	0	2	3	0	2	2	3	3	2	
103	9	2	0	0	2	2	0	1	2	3	8	2	
104	1	1	1	1	2	2	0	1	2	2	1	2	
105	10	1	1	1	2	2	0	4	2	2	1	2	
106	2	2	0	0	1	3	2	0	1	3	9	1	
107	1	1	2	6	2	1	0	3	2	1	2	2	
108	8	2	0	0	2	2	0	2	2	2	4	2	
109	1	1	2	6	2	1	0	3	2	1	2	2	
110	1	1	4	1	2	2	0	1	2	2	1	2	
111	2	1	2	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
112	1	1	2	0	1	1	0	4	2	2	1	2	
113	1	1	1	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
114	2	1	3	6	1	1	2	0	1	1	2	1	
115	1	2	0	0	2	1	0	1	2	1	2	2	
116	2	2	0	0	1	2	2	0	1	2	4	1	
117	2	1	3	4	1	2	2	0	1	2	1	1	
118	8	2	0	0	2	3	0	1	2	3	3	2	
119	8	2	0	0	2	3	0	1	2	3	3	2	
120	2	2	0	0	1	3	0	1	2	1	2	1	
121	1	2	0	0	2	2	0	4	2	2	4	2	
122	2	1	1	1	2	2	0	3	2	2	1	2	
123	2	2	0	0	1	1	2	0	1	1	2	1	
124	2	1	3	1	1	2	3	0	1	2	1	1	
125	1	2	0	0	2	1	0	1	2	1	2	2	
126	8	2	0	0	2	3	0	1	2	3	3	2	
127	2	2	0	0	2	1	0	3	2	1	2	2	