

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

JOSÉ RODRIGUES DE ALMEIDA

CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE NA AUDITORIA FISCAL DO ICMS NA
SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

FORTALEZA

2010

JOSÉ RODRIGUES DE ALMEIDA

CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE NA AUDITORIA FISCAL DO ICMS NA
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 obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria.

Orientadora: Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter

FORTALEZA

2010

JOSÉ RODRIGUES DE ALMEIDA

CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE NA AUDITORIA FISCAL DO ICMS NA
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 obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria.

Aprovada em ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará - UFC

Profa. Dra. Márcia Martins Mendes De Luca
Universidade Federal do Ceará - UFC

Profa. Dra. Ana Maria Fontenelle Catrib
Universidade de Fortaleza - UNIFOR

A Deus, pelo caminho percorrido.

Aos meus pais, Erismilde e Maria Anunciada, pelo apoio incondicional e incentivo na realização deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

A Deus e a Nossa Senhora, pela saúde, sabedoria, amparo e por estarem sempre ao meu lado.

Aos meus pais, Erismilde Gomes e Maria Anunciada, aos quais devo tudo que sou, pela força, dedicação, respeito e confiança.

A minha amável esposa, Elinei, que me acompanha sempre com palavras e gestos de carinho, sempre acreditando que somos capazes de transpor todos os obstáculos que a vida nos apresenta.

Aos meus dois filhos, Lucas e Felipe, pelos seus gestos de carinho e respeito para comigo e toda a família.

Ao meu irmão Raimundo Neto, que sempre me incentivou a realizar o Mestrado.

A minha amiga, Giovana Andrade, pela companhia, paciência e pelo auxílio na revisão do presente trabalho.

À professora Glória Peter, por ter direcionado o rumo desse trabalho e me orientado com bastante dedicação e paciência.

Às professoras, Márcia De Luca e Ana Catrib, por fazerem parte da banca examinadora.

À Professora Hildenize Laurindo, pela dedicação e competência na revisão final deste trabalho.

Aos servidores da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, pelo auxílio na elaboração da dissertação, com a disponibilização de documentos e colaboração com a aplicação do questionário, especialmente ao Augusto Rocha, ao Márcio Salgado, ao Clerton Galdino, ao Paulo César, ao Sérgio Sisnando e à Lúcia Gonzaga.

A todos os amigos e familiares, que contribuíram direta ou indiretamente para a execução deste trabalho.

“A melhor de todas as coisas é aprender. O dinheiro pode ser perdido ou roubado, a saúde e força podem falhar, mas o que você dedicou à sua mente é seu para sempre” (Louis L. Amour).

RESUMO

A atividade financeira do Estado consiste na arrecadação, administração e aplicação das receitas públicas para a promoção do bem comum e para a manutenção e funcionamento da máquina pública. Entre os tributos de competência dos Estados, encontra-se o Imposto sobre as Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), cobrado sempre que ocorre a circulação de mercadorias e serviços, conforme determina a Constituição. No Estado do Ceará, a Secretaria da Fazenda (SEFAZ) é o órgão da administração pública direta responsável por fiscalizar e arrecadar tributos inseridos no âmbito da competência estadual. Os Auditores Fiscais da SEFAZ, além de verificarem se os registros fiscais estão de acordo com as normas que regem o ICMS, devem auditar a Contabilidade das empresas para constatar, nas mutações patrimoniais registradas, possíveis omissões de receitas, fatos geradores do tributo estadual, com características de sonegação fiscal, decorrentes da inobservância das normas contábeis e fiscais. Deste modo, objetivou-se, no presente trabalho, analisar a contribuição da Contabilidade na Auditoria Fiscal do ICMS. Para tanto, desenvolveu-se inicialmente uma pesquisa exploratória documental, descritiva, tendo como fonte de pesquisa resoluções exaradas pelas Juntas de Julgamentos, através de processos administrativos fiscais, no ambiente do Contencioso Administrativo Tributário (CONAT). A análise documental foi utilizada para selecionar as resoluções que se fundamentaram nos registros ou levantamentos de peças contábeis. Ao final, aplicou-se um questionário aos auditores da Célula de Gestão dos Segmentos Econômicos da SEFAZ, a fim de identificar a opinião destes acerca da utilização da Contabilidade no processo de auditoria fiscal. Os resultados obtidos na pesquisa apontam que a Contabilidade traz relevante contribuição para a Auditoria Fiscal, pois auxilia na recuperação dos recursos que ficam à margem da arrecadação, com prejuízo para a sociedade. Paradoxalmente, sua utilização não corresponde ao caminho mais usual de procedimentos fiscais, devendo, portanto, a SEFAZ CE promover treinamentos e palestras para que os auditores fiscais aprofundem o seu conhecimento em Contabilidade e possam utilizá-lo de maneira mais eficiente.

Palavras-chave: Contabilidade. Auditoria fiscal. ICMS. SEFAZ CE. Auto de Infração.

ABSTRACT

The financial activity of the state is based on collection, management and use of public revenues to promote community benefits and to maintenance and the operation of public administration. Among the taxes that the State is responsible there are the tax on transactions on products movement and provision of interstate and intercity services transportation and communication (ICMS), charged whenever happens product transportation and services, as determined by the Constitution. In Ceará, the Secretaria da Fazenda (SEFAZ) is the public agency directly responsible for monitor and collects taxes within in jurisdiction state. The Tax Auditors of SEFAZ also must check if the tax records are in accordance with the rules of ICMS, must audit the accounting firms to see, in the changes of property registered, possible omissions of income, events that generate the state tribute, with characteristics of tax evasion, from non-compliance with accounting standards and tax. By this way, this study aimed to analyze the contribution of Accounting in the tax auditing of ICMS. To this purpose, was initially developed an exploratory documentary, descriptive, with resolutions issued by joints of judgment as source research, using the administrative tax process, in the context of Contencioso Administrativo Tributário (CONAT). The documental analysis was used to select the resolutions that were based on records or surveys of parts accounting. Finally, a questionnaire was applied to the auditors of Célula de Gestão dos Segmentos Econômicos of SEFAZ, in order to identify their views about the use of accounting in the auditing process. The results of the survey show that the accounting features provide a relevant contribution to the tax audit, help in the resources recovery that were not charged, causing damage to society. Paradoxically, their use does not match the most usual way of tax procedures, and therefore the SEFAZ CE should promote training and lectures for the tax auditors enhance their knowledge in accounting to allow to use them more efficiently.

Keywords: Accounting. Auditing. ICMS. SEFAZ CE. Notice of Infringement.

LISTA DE FIGURAS E QUADROS

FIGURA 1 – Organograma funcional da SEFAZ	65
FIGURA 2 – Fluxograma do processo de Auditoria Fiscal	79

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Créditos de ICMS reclamados por grupos de infrações	88
TABELA 2 - Demonstração dos resultados dos julgamentos por grupo de infrações	93
TABELA 3 – Demonstrativo dos resultados de julgamentos em função dos créditos reclamados	95
TABELA 4 - Créditos reclamados por tipos de infrações em milhões de R\$	96
TABELA 5 – Relação de Respondentes	98
TABELA 6 – Faixa Etária dos Respondentes	99
TABELA 7 – Percentual de respondentes por Sexo	99
TABELA 8 – Percentual de Graduação do auditor fiscal	100
TABELA 9 – Nível de Escolaridade dos Respondentes	100
TABELA 10 – Curso de formação superior do auditor fiscal	100
TABELA 11 – Curso de pós-graduação dos auditores fiscais	101
TABELA 12 – Tempo de serviço na SEFAZ CE	102
TABELA 13 – Tempo que atua na auditoria de empresas	103
TABELA 14 – Nível de conhecimento de Contabilidade	104
TABELA 15 – Conhecimento sobre técnicas contábeis	104
TABELA 16 – Realização de treinamento na área de auditoria contábil	104
TABELA 17 – Satisfação com os treinamentos na área de auditoria contábil	105
TABELA 18 – Utilização do Balanço Patrimonial (BP) e da Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) na fiscalização de empresas	108
TABELA 19 - Fatos mais comuns de omissão de receita constatados na Auditoria Fiscal	109
TABELA 20 - Documento utilizado para auditoria de fluxo financeiro das empresas	109
TABELA 21 - Confronto entre as informações fiscais e contábeis na Auditoria Fiscal	110
TABELA 22 - Consistência aos autos de infração nos julgamentos do CONAT	111

TABELA 23 - Fatores que motivam os auditores a utilizarem as informações contábeis	111
TABELA 24 - As principais barreiras que impedem os auditores de utilizarem as informações contábeis na fiscalização de empresas	112
TABELA 25 - Dados mais utilizados na realização de ações fiscais	112

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 - Resultados por grupo de infração	94
GRÁFICO 2 – População para a pesquisa de campo	98
GRÁFICO 3 - Utilização de Livros e DCs na fiscalização de empresas	106

LISTA DE SIGLAS

AI Auto de Infração

CAF Controle de Ação Fiscal

CATRI Coordenadoria de Administração Tributária

CEXAT Célula de Execução e Administração Tributária

COMETA Controle de Mercadorias em Trânsito

COREF Coordenadores da Coordenadoria Regional de Fortaleza

COREI Coordenadoria Regional do Interior

CNAE Classificação Nacional de Atividades Econômicas e Fiscais

CESEC Célula de Gestão Fiscal dos Segmentos Econômicos

CFC Conselho Federal de Contabilidade

CPOP Códigos Fiscais das Operações

CMV Custo das Mercadorias Vendidas

CONAT Contencioso Administrativo Tributário

CPC Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CTN Código Tributário Nacional

CVM Comissão de Valores Mobiliários

DFC Demonstração de Fluxo de Caixa

DIEF Declaração de Informações Econômico-Fiscais

ECD Escrituração Contábil Digital

ECF Emissores 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

IR Imposto de Renda

IBRACON Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

NBC Norma Brasileira de Contabilidade

NPA Norma de Procedimentos de Auditoria

OS Ordem de Serviço

PAF Processo Administrativo Fiscal

RICMS/CE Regulamento do ICMS do Estado

SEFAZ CE Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará

SPED Sistema Público de Escrituração Digital

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
2 ASPECTOS FISCAIS E TRIBUTÁRIOS DA CONTABILIDADE	21
2.1 A Contabilidade como fonte de informação	21
2.2 Princípios Fundamentais de Contabilidade	23
2.3 Escrituração Contábil	25
2.3.1 Obrigatoriedade da Escrituração Contábil	26
2.3.2 Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)	31
2.4 A Contabilidade nos regulamentos do Imposto de Renda (IR) e ICMS	32
2.5 Prova Contábil	34
3 AUDITORIA FISCAL	39
3.1 Conceituação e Evolução da Auditoria	39
3.2 Tipos de Auditoria	42
3.3 Normas e Princípios aplicados em Auditoria	44
3.3.1 Normas de execução dos trabalhos	45
3.3.2 Normas para emissão de termos e autos de infração	50
3.4 Auditoria Fiscal na Administração Tributária	50
3.5 Principais tipos de fraudes contábeis	53
4 METODOLOGIA DA PESQUISA	61
4.1 Caracterização da pesquisa	61
4.2 Estudo de Caso como Estratégia de Pesquisa	62
4.3 Unidade de Análise	63
4.3.1 Estrutura Organizacional da SEFAZ CE	64
4.4 Coleta de dados	66
4.5 Tratamento e Análise dos Dados	70
5 RESULTADOS OBTIDOS NA PESQUISA DE CAMPO	73
5.1 Auditoria Fiscal na SEFAZ	73

5.1.1 Requisitos e Competências do Auditor Fiscal da Receita Estadual	74
5.1.2 Atividades desenvolvidas pela Auditoria Fiscal	76
5.1.3 Sistemas de informações aplicados à Auditoria Fiscal	82
5.1.3.1 Ferramentas de Tecnologia da Informação utilizadas pela Auditoria Fiscal	84
5.2 Autos de Infração lavrados com fundamentação na Contabilidade	87
5.3 Resultados da aplicação do questionário	97
6 CONCLUSÃO	114
REFERÊNCIAS	117
APÊNDICES	125

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade – como ciência do patrimônio – registra, por meio de técnicas próprias, as mutações patrimoniais ocorridas nas diversas empresas contribuintes de tributos na esfera federal, estadual e municipal. Para o Fisco, parte da administração pública encarregada da cobrança dos impostos, é de extrema importância que as demonstrações contábeis reflitam, com fidelidade, a situação patrimonial do empreendimento em determinado momento.

Assim, o Estado, para cumprir com o seu papel institucional, deve dispor de uma estrutura organizacional e administrativa, além de recursos financeiros e humanos para dar suporte às suas atividades. Sendo detentor da soberania, tem o poder de atribuir aos seus habitantes determinadas obrigações pecuniárias e compulsórias, que são os tributos.

A atividade financeira do Estado, portanto, consiste na arrecadação, administração e aplicação das Receitas Públicas para a promoção do bem comum e para a manutenção e funcionamento da máquina pública, destacando-se dentre essas receitas a Receita Tributária, como uma das principais fontes de arrecadação dos entes públicos.

Dentre os tributos de competência dos estados encontra-se o Imposto sobre as Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), cobrado sempre que ocorre a circulação de mercadorias e serviços, fato gerador desse imposto, conforme determina a Constituição Federal (BRASIL, 1988).

O ICMS, devido à sua complexidade, é um tributo ainda pouco explorado por estudiosos, no que diz respeito à sua relação com a Contabilidade, como novas formas de incrementar a arrecadação e, ao mesmo tempo, combater o alto índice de sonegação e fraude.

Nesse contexto, os Estados estabelecem, por meio de lei ordinária, as regras para a tributação das operações relativas à circulação de mercadorias disciplinando: o contribuinte, o fato gerador, as alíquotas etc., bem como as normas para fiscalização por meio de agentes próprios.

A Contabilidade, por meio da escrituração dos atos e fatos administrativos, permite um controle absoluto das mutações físicas e monetárias ocorridas no patrimônio das

empresas. Permite, ainda, que usuários interessados nas informações produzidas possam atingir os objetivos a que se propõem. Attie (1998) ratifica esse entendimento, afirmando que a Contabilidade tem a finalidade precípua de promover os meios informativos e de controle com o intuito de coletar todos os dados ocorridos na empresa e que tenham, ou possam ter, impactos que venham a causar variações na posição patrimonial.

Entre os usuários da informação contábil, encontra-se o governo, que tem, pelo exercício próprio, uma parcela de toda riqueza formada em seu território, tornando-se, por conseguinte, um “sócio” de todos os tipos de entidades econômicas. Evidente, porque cabe ao governo propiciar toda condição para que os empreendimentos surjam, criando estruturas diversas, tais como: rodovias, eletrificação, redes de água e esgotos, educação e saúde entre outros.

Entretanto, no âmbito Estadual, apesar da importância da Contabilidade na evidenciação da ocorrência de fato gerador do ICMS, na prática, muitas vezes, tem-se verificado pouco uso de metodologias e roteiros planejados, obtendo-se resultados aquém do esperado, pois a utilização das informações contábeis de forma incorreta pode proporcionar ao Auditor Fiscal uma visão limitada do movimento comercial da empresa auditada.

A Auditoria Fiscal é desenvolvida exclusivamente por agentes públicos, visando, entre outras funções, à constituição do crédito tributário, conforme parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que determina à autoridade administrativa a competência para constituir o crédito tributário pelo lançamento, procedimento administrativo que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo etc.

Compreende-se, portanto, que a atividade de Auditoria Fiscal é plenamente vinculada. Detalhando esse dispositivo legal, Meirelles (1999) vincula de forma indissociável essa função pública ao princípio constitucional da legalidade, o qual determina que, na Administração Pública, não haja liberdade nem vontade pessoal, só sendo permitido fazer o que a Lei determina. Na mesma linha, Di Pietro (2003) reforça que não pode a autoridade ultrapassar os limites que a lei traça à sua atividade, sob pena de ilegalidade.

Ainda de acordo com o CTN, art. 195, para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar

mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

A auditoria fiscal e contábil relativa ao ICMS, para verificação do correto recolhimento desse imposto, geralmente depende do conhecimento técnico adquirido pelo Auditor por meio do estudo permanente de novas ferramentas de trabalho, aprimoramento pessoal, capacitação mental e intelectual para avaliar e concluir os dados em exame.

A importância da Contabilidade nesse cenário instiga à pesquisa sobre como os auditores fiscais estão atuando junto aos contribuintes do ICMS, no que tange à emissão de autos de infrações fundamentados nos registros contábeis, e quais os resultados obtidos nos seus julgamentos pelo Conselho da Fazenda Estadual (CONSEF), já que Almeida (2000) destaca a escrituração como um rico repertório de dados, constituindo-se em meio indireto de apuração do ilícito e servindo-se, muitas vezes, de elemento probante objetivo e valorativo material de fato ilegítimo.

A realização desta pesquisa, no universo de infrações fiscais que podem ser cometidas, conduz à investigação sobre a contribuição da Contabilidade nos procedimentos fiscais utilizados para constituição de créditos tributários do ICMS. Entendem-se como constituídos aqueles créditos, impostos e penalidades que foram objetos de auto de infração e que geraram um processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, apresenta-se a seguinte questão-problema que orientará o desenvolvimento desta pesquisa: Qual a contribuição da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal do ICMS?

Os pressupostos que alicerçam a pesquisa foram identificados e relacionados a seguir:

- 1) A Contabilidade é uma fonte de informação útil e meio de provas nas reclamações de créditos tributários do ICMS;
- 2) Os Autos de Infração lavrados com fundamentação na Contabilidade são, em sua maioria, julgados procedentes ou parcialmente procedentes no Contencioso Administrativo Tributário (CONAT) e
- 3) Os Auditores Fiscais pouco utilizam a Contabilidade nos procedimentos de

fiscalização, optando, predominantemente, pelos roteiros das auditorias fiscais, isto é, rotinas de verificações exclusivamente por meio de livros e documentos fiscais.

O interesse pelo desenvolvimento desta pesquisa surgiu da observação no cotidiano, junto aos colegas auditores fiscais, que pouco utilizam a Contabilidade nos procedimentos de fiscalização, optando, predominantemente, pelos roteiros das auditorias fiscais, isto é, rotinas de verificações exclusivamente por meio de livros e documentos fiscais.

A elaboração desta pesquisa acadêmica é relevante, pois está voltada para o estudo da utilização da Contabilidade, na sua essência, como ferramenta indispensável, necessária e útil ao auditor fiscal estadual. O auditor fiscal precisa de conhecimentos básicos da Ciência Contábil, de melhores condições de trabalho e educação continuada para melhor desempenhar suas funções, utilizando-se adequadamente das informações contábeis disponibilizadas pelos contribuintes do ICMS.

O propósito de discutir a reclamação fiscal do ICMS com a utilização da Contabilidade das empresas, certamente, não se esgotará com este trabalho, correspondendo esta pesquisa a um esforço no sentido de levar os estudiosos a reflexões sobre o assunto, induzir os gestores à reflexão sobre a importância de registros contábeis adequados e fidedignos, assim como as autoridades fazendárias a despertarem para a ênfase que deve ser dada a esse instrumento, diante dos diversos tipos de fatos registrados na Contabilidade, geradores do ICMS, que serão abordados adiante.

Em razão das motivações anteriormente discutidas, este trabalho tem como objetivo analisar a contribuição da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal do ICMS.

Como objetivos específicos, foram definidos os seguintes:

- 1) Descrever os procedimentos que norteiam a atividade de Auditoria Fiscal do ICMS;
- 2) Identificar os Autos de Infração lavrados com fundamentação na Contabilidade e suas tipicidades;
- 3) Evidenciar as opiniões dos auditores quanto à utilização da Contabilidade na Auditoria Fiscal.

De acordo com os objetivos a serem alcançados, no desenvolvimento deste trabalho, a pesquisa caracterizou-se como qualitativa, pois permitiu inferências e estudou um fenômeno social – a relação do fisco com o contribuinte por meio dos autos de infração lavrados contra entes sociais, contribuintes do ICMS, com repercussão positiva, quando julgados procedentes, e negativa, quando julgados improcedentes.

Como principal estratégia, utilizou-se o estudo de caso, desenvolvido na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, com o intuito de investigar a contribuição da Contabilidade no processo de auditoria fiscal do ICMS.

No Estado do Ceará, a Secretaria da Fazenda (SEFAZ CE), criada por meio da Lei nº 58, de 26 de setembro de 1836, é o órgão da administração pública direta que se dedica, entre outras funções, a fiscalizar e arrecadar tributos inseridos no âmbito da competência estadual.

Os auditores fiscais da SEFAZ, no exercício de suas funções, além de verificarem se os registros fiscais estão de acordo com as normas que regem o ICMS, também devem auditar a Contabilidade das empresas para constatar, nas mutações patrimoniais registradas, possíveis omissões de receitas, fatos geradores do tributo estadual, com características de sonegação fiscal, decorrentes da inobservância das normas contábeis e fiscais.

Para a coleta de dados, foi utilizada inicialmente uma pesquisa exploratória documental, descritiva, tendo como fonte de pesquisa resoluções exaradas pelas Juntas de Julgamentos, através de processos administrativos fiscais, no ambiente da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. A análise documental, por meio de leituras, reflexões e inferências, foi utilizada também para selecionar as resoluções citadas, as quais, de alguma forma, se fundamentaram nos registros ou levantamentos de peças contábeis.

Observações do cotidiano do autor na sua função de Auditor Fiscal também foram utilizadas no resultado da pesquisa. Ao final, aplicou-se um questionário aos auditores da Célula de Gestão dos Segmentos Econômicos, a fim de identificar a opinião destes acerca da utilização da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal.

O trabalho está organizado em seis seções, incluindo a presente introdução, que discute a questão-problema da dissertação, objetivos geral e específicos. A segunda seção

aborda os aspectos fiscais e tributários da Contabilidade, apresentando conceitos de Contabilidade, escrituração contábil e características da prova contábil. A seção seguinte versa sobre Auditoria Fiscal, expondo inicialmente conceitos, evolução e tipos de auditoria, seguindo com normas e procedimentos para, então, finalizar com os principais tipos de fraudes contábeis.

A quarta seção explicita, com maiores detalhes, a metodologia do presente estudo, apresentando a tipologia da pesquisa, o cenário, os participantes e os instrumentos de coleta de dados.

Na quinta seção, evidenciam-se todas as informações levantadas mediante o estudo documental nas resoluções do Contencioso Administrativo Tributário (CONAT) e as respostas obtidas dos questionários aplicados aos servidores da SEFAZ, com o auxílio de gráficos, quadros e tabelas para ilustrar melhor o resultado da pesquisa.

Ao final, na sexta seção, são apresentados os resultados e as principais conclusões da análise e recomendações para futuros estudos sobre o tema.

2 ASPECTOS FISCAIS E TRIBUTÁRIOS DA CONTABILIDADE

A presente seção visa fazer uma abordagem do tema referente aos aspectos tributários e fiscais da Contabilidade, sendo feitos, inicialmente, comentários acerca dos conceitos de Contabilidade para, então, demonstrar os Princípios Fundamentais. Em seguida, é abordada a técnica de escrituração contábil e sua obrigatoriedade de aplicação, finalizando-se com exposições acerca da prova contábil, componente fundamental do processo administrativo fiscal.

2.1 A Contabilidade como fonte de informação

O surgimento da Contabilidade pode ser explicado pela necessidade de suprir as limitações da memória humana mediante um processo de classificação e registro que permitisse recordar facilmente as variações sucessivas de determinadas grandezas, para que em qualquer momento se pudesse saber a sua dimensão. Progressivamente a Contabilidade transforma-se numa fonte de informações na medida em que pode facultar, a qualquer momento, o conhecimento da situação da empresa e o andamento dos seus negócios.

Segundo Ferreira (2009), no I Congresso Brasileiro de Contabilistas, realizado na Cidade do Rio de Janeiro, no período de 17 a 25 de agosto de 1924, foi aprovada a primeira definição “oficial” de Contabilidade no Brasil, dispondo o seguinte: “Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração econômica.”

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio da Deliberação nº 29, de 5 de fevereiro de 1986, se expressou, inicialmente, sobre a Contabilidade não como ciência mas sim como um sistema de informação. A seguir, demonstra-se o posicionamento:

A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização (CVM, 1986).

Nos tempos atuais, a informação é uma poderosa ferramenta de gestão à disposição dos empresários, ou seja, por meio das informações extraídas das demonstrações contábeis e/ou relatórios gerenciais podem-se mensurar o desempenho da organização e o planejamento estratégico da organização.

Segundo Franco (1997), Contabilidade é a ciência que estuda, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Já segundo Iudícibus (1997, p. 8), a Contabilidade pode ser conceituada como: “(...) o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação.”

Fabretti (2003, p. 26) ao considerar que a Contabilidade deve refletir a realidade das entidades, define:

[...] Contabilidade é a ciência que estuda, registra e controla o patrimônio e as mutações que nele operam os atos e fatos administrativos, demonstrando no final de cada exercício social o resultado obtido e a situação econômico-financeira da entidade.

Dos conceitos acima expostos, pode-se resumir a Contabilidade como a ciência que tem por finalidade orientar e registrar os fatos administrativos das entidades, permitindo o controle patrimonial e as mutações ocorridas durante um determinado período. Constitui, portanto, um campo de grande relevância para produzir informações úteis aos seus diversos usuários, entre estes o fisco, representando o Governo.

No momento atual, as empresas bem gerenciadas e que possuem um mínimo de estrutura entendem o valor da Contabilidade para o desenvolvimento e a continuidade do empreendimento. Oliveira *et al.* (2002, p. 261) ratificam esse entendimento quando afirmam:

A Contabilidade é a base, como ressaltado pela Lei nº 6.404/76 – a Lei das Sociedades por Ações -, para apuração do resultado contábil do exercício. Tanto a legislação comercial como a tributária são unânimes em ressaltar, em diversas oportunidades, a necessidade da observância dos princípios e normas contábeis para o registro e controle das atividades empresariais, bem como para apuração do resultado do exercício com base na aplicação dos princípios fundamentais de Contabilidade.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, mencionados pelos autores, foram normatizados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, que os tornou obrigatórios para o exercício da profissão contábil.

Essas diretrizes criam a possibilidade de comparar e analisar demonstrações financeiras de diversos períodos, parametrizar empresas de um mesmo segmento e extrair indicadores para ações fiscais, entre outras finalidades. A seguir é apresentada uma síntese dos princípios que, de alguma forma, contribuem para a cultura dos auditores fiscais no lançamento tributário.

2.2 Princípios Fundamentais de Contabilidade

Os princípios constituem o núcleo central da estrutura contábil. Delimitam como a profissão irá, em largos traços, posicionar-se diante da realidade social, econômica e institucional. Princípios dão as grandes linhas filosóficas de resposta contábil aos desafios do sistema de informação contábil, operando num cenário complexo.

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 750, de 29 de dezembro de 1993, definiu seis Princípios Fundamentais de Contabilidade, quais sejam: da Entidade, da Continuidade, da Oportunidade, do Registro pelo Valor Original, da Competência e da Prudência. Seguem as principais características desses princípios.

O Princípio da Entidade reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e reafirma a autonomia do patrimônio. O patrimônio da entidade é distinto daquele que pertence aos seus sócios, pessoa física ou jurídica, ou seja, o saldo bancário do sócio deve ser diferente do saldo bancário da entidade (CFC, 1993).

O Princípio da Continuidade projeta a continuidade das atividades da empresa e é determinante para a Contabilidade, já que esta tem como objeto de estudo o Patrimônio; então os dados precisam ser contínuos para contar a sua história e serem passíveis de verificação. Dependendo da continuidade ou não da entidade, os elementos a serem avaliados poderão sofrer alterações no critério de avaliação (CFC, 1993).

De acordo com o Pronunciamento Técnico nº 26 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), a Administração, quando da elaboração das demonstrações contábeis, deve fazer a avaliação da capacidade de a entidade continuar em operação no futuro previsível (CPC, 2009).

As demonstrações contábeis devem ser elaboradas no pressuposto da continuidade, a menos que a administração tenha intenção de liquidar a entidade ou cessar seus negócios, ou ainda não possua uma alternativa realista senão a descontinuação de suas

atividades. Quando a administração tiver ciência, ao fazer a sua avaliação, de incertezas relevantes relacionadas a eventos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade continuar em operação no futuro previsível, essas incertezas devem ser divulgadas.

Quando as demonstrações contábeis não forem elaboradas no pressuposto da continuidade, esse fato deve ser divulgado, juntamente com as bases com as quais as demonstrações contábeis foram elaboradas e com a razão pela qual não se pressupõe a continuidade da entidade.

A Resolução nº 1.121/08 do Conselho Federal de Contabilidade aprova a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Essa Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que fundamentam a preparação e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos. A finalidade desta Estrutura Conceitual é:

- (a) dar suporte ao desenvolvimento de novas normas e à revisão das existentes quando necessário;
- (b) dar suporte aos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis na aplicação das normas e no tratamento de assuntos que ainda não tiverem sido objeto de normas;
- (c) auxiliar os auditores independentes a formar sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com as normas;
- (d) apoiar os usuários das demonstrações contábeis na interpretação de informações nelas contidas, preparadas em conformidade com as normas; e
- (e) proporcionar àqueles interessados, informações sobre o enfoque adotado na formulação das normas (CFC, 2008).

O Princípio da Oportunidade exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma entidade, no momento em que ocorrem, independente das causas que os originam. É a base indispensável à fidelidade das informações a respeito do patrimônio de uma entidade.

O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devam ser registrados pelos valores ocorridos na data das transações, expressos no valor da moeda no país. A sua observância é do mais alto interesse da sociedade, pois, unificando o critério de avaliação, permite a comparabilidade de dados (CFC, 1993).

As práticas contábeis adotadas no Brasil e o padrão internacional de contabilidade estabelecem a necessidade de apresentar, na data-base de cada balanço, determinados ativos e

passivos por seu valor justo, bem como determinados ativos e passivos ajustados a valor presente.

O CPC, no Pronunciamento Técnico nº 12, destaca que o conceito de valor justo é o utilizado na própria Lei nº 6.404 atualizada, bem como em outros documentos. Pode-se dizer que o valor justo se fundamenta inicialmente no uso de transações recentes, num mercado ativo, entre partes independentes com conhecimento do negócio e interesse em realizá-lo, sem favorecimento; na ausência desse mercado ativo para o bem específico, referência ao valor justo corrente de outro instrumento que seja substancialmente o mesmo; na ausência desse mercado também, na análise dos fluxos de caixa estimados descontados; e, finalmente, em modelos de apreçamento de opções (CPC, 2008a).

O Princípio da Competência estabelece que as receitas e despesas devam ser computadas no período em que incorrerem, independentemente de recebimentos ou pagamentos.

O Princípio da Prudência visa à obtenção do menor Patrimônio Líquido, entre aqueles possíveis, diante de procedimentos alternativos de avaliação. Deve ser adotado o menor valor para os componentes do ativo e o de maior valor para aqueles do passivo.

Lemos (2004) ressalta que, para a auditoria, os princípios são norteadores das ações e do comportamento esperado dos contribuintes no trato com suas respectivas escritas contábeis. Portanto, a observância dos princípios na escrituração contábil faz-se necessária para que as informações obtidas sejam úteis e confiáveis.

2.3 Escrituração Contábil

O objeto da Contabilidade é o patrimônio, e, em torno deste, suas funções são desenvolvidas, como meio para atingir sua finalidade. Para que possa atingir seus fins como, por exemplo, registrar os fatos contábeis, orientar o proprietário sobre a situação da sua riqueza, instruir a solução de pendências jurídicas entre o proprietário e terceiros e servir de base ao controle de tributos devidos pela empresa, utilizam-se as seguintes técnicas contábeis: Escrituração, Análise de Balanço e Auditoria entre outras.

A Escrituração se encarrega do registro dos fatos ocorridos no patrimônio, obedecendo à metodologia própria adotada pela Contabilidade, feita de forma cronológica, em

livros indicados pela legislação comercial e fiscal, sendo esses fatos registrados de acordo com a natureza e homogeneidade de cada um.

A Escrituração Contábil é composta pelo registro de fatos administrativos que alteram, de forma qualitativa ou quantitativa, o patrimônio, e esses registros devem ser evidenciados por meio de demonstrações contábeis. Os registros das mutações patrimoniais se processam por meio de livros próprios em atendimento às normas legais, fiscais e profissionais.

2.3.1 Obrigatoriedade da Escrituração contábil

Qualquer tipo de empresa, independentemente de seu porte ou constituição jurídica, necessita manter a escrituração contábil para controlar o seu patrimônio e gerir adequadamente os seus negócios. Além de ser uma necessidade, a escrituração contábil é uma exigência que vem desde o século XIX, estando sua obrigatoriedade prevista no Código Comercial Brasileiro, Lei nº 556, de 25 de junho de 1850, art. 10 da primeira parte.

O Código Civil Brasileiro, regido pela Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002, revogou a primeira parte do Código Comercial Brasileiro e incorporou a obrigatoriedade da escrituração no art. 1.179, estabelecendo que o empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de Contabilidade, mecanizada ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a respectiva documentação, e a levantar, anualmente, o balanço patrimonial e o de resultado econômico (BRASIL, 2002).

Segundo Fazzio Júnior (2003, p. 47),

Sob a epígrafe de empresário, estão compreendidos tanto aquele que, de forma singular, pratica profissionalmente atividade negocial como a pessoa de direito constituída para o mesmo fim. Ambos praticam atividade econômica organizada para produção, transformação ou circulação de bens e prestação de serviços. Ambos têm por objetivo o lucro.

Além das legislações citadas, outras também inseriram, no seu contexto, o dever de escriturar. A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, por exemplo, normatizou as demonstrações contábeis das Sociedades Anônimas e provocou alterações profundas no modelo contábil até então adotado, dispondo no art. 177 o seguinte:

A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de

Contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Até então a Contabilidade seguia um “modelo fiscal” ditado pelas regras do Imposto de Renda. O Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, estendeu as normas atribuídas às Sociedades Anônimas às demais sociedades e firmas individuais sujeitas à tributação do imposto de renda com base no lucro real. Conforme afirmam Iudícibus *et al.* (2003, p. 28), dessa maneira “[...] a contabilização efetiva e oficial ficaria inteiramente desvinculada da legislação do Imposto de Renda e outras, o que representa sem dúvida um avanço considerável.”

Não é de hoje que a influência das normas da legislação fiscal sobre a Contabilidade tem sido criticada. Iudícibus (2004, p. 40) é enfático ao responsabilizar a ausência de discussão dos princípios contábeis e das boas técnicas de Contabilidade pela confusão mental dos contabilistas, que, na ausência de parâmetros teóricos, aceitam os fiscais. Em outra obra, Iudícibus, Martins e Gelbke (2003, p. 28) ressaltam que “a Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação do imposto de renda.”

Hendriksen e Van Breda (2007, p. 24) argumentam que, embora as leis fiscais “tenham acelerado a adoção de boas práticas contábeis e, portanto, provocado uma análise de procedimentos e conceitos contábeis aceitos, também têm representado um obstáculo à aceitação da boa teoria.”

Marion (1997, p. 30) critica a distorção da função do contador, principalmente nas pequenas empresas, ao estar voltada, exclusivamente, para satisfazer as exigências do Fisco. Já Hopp e Leite (1988, p.61) alertam:

O problema da Contabilidade atual tem sido a sua exclusiva preocupação com o lucro do exercício social, principalmente pela pressão exercida por dois usuários de seus demonstrativos: o acionista interessado no lucro/ação e nos dividendos; e o governo, interessado no lucro tributável.

Iudícibus, Martins e Carvalho (2005, p. 10) também criticam a influência do Fisco na Contabilidade:

No entanto, embora seja inegavelmente nobre a função arrecadadora do Estado para que possa cumprir o mandato que a sociedade lhe confere, há que seguir contestando e refutando o excesso de intromissão governamental determinando à Contabilidade

práticas, métodos e regras, que, para atingir o objetivo admitido – computar a base de arrecadação – resvale ferindo objetivos que não lhe são próprios, como a medição do desempenho empresarial na ótica do sócio ou credor. O ramo tributário do leque de especializações contábeis não deve ter o direito de conspurcar outros ramos, como o da Contabilidade Financeira ou Societária, por exemplo.

Ferreira Neto (2002, p. 38), em sua dissertação de mestrado, alertou que “as pequenas empresas podem ter sistemas menos complexos para a geração de informações, mas a dispensa do sistema de informação as expõe ao risco de perder o controle e a capacidade de planejar [...]”, pois “[...] passam a desconhecer a própria realidade.” Acrescenta-se: o mesmo se aplica às médias empresas que adotam a simplificação e não fazem uso da Contabilidade.

Visando reduzir a influência das regras fiscais sobre os procedimentos contábeis, a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que alterou a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, assim dispõe:

Art. 177.

[...]

§ 2º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no *caput* deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registro: I – em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou II – no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no *caput* deste artigo, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Dessa forma, a Contabilidade societária, e das empresas em geral, pode ser realizada dentro dos preceitos da Lei das Sociedades por Ações e dos princípios fundamentais de Contabilidade. Os ajustes decorrentes da legislação tributária podem ser efetuados em livros auxiliares ou na própria Contabilidade oficial, desde que sejam efetuados, em seguida, lançamentos contábeis adicionais visando a anular os efeitos da regra tributária. Explicam Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p. 28):

Essa disposição foi incluída na Lei das Sociedades por Ações com o objetivo de permitir a elaboração de demonstrações contábeis corretas, sem prejuízo de elaboração de declaração do Imposto de Renda, usufruindo-se de todos os seus benefícios e incentivos e, ao mesmo tempo, respeitando-se os seus limites.

Entretanto, o fisco brasileiro, regulando as relações tributárias das microempresas e empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional (regime tributário diferenciado,

simplificado e favorecido, previsto na Lei Complementar nº 123/06), interveio por completo nos procedimentos contábeis para estas empresas quando determinou no art. 27 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que “As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional poderão, opcionalmente, adotar Contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor.”

Destaca-se também que, com base nos artigos 1.179, § 2º, e 970 do novo Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2007, e no artigo 68 da Lei Complementar nº 123, de 26 de dezembro de 2006, o empresário individual caracterizado como microempresário, cuja receita bruta anual seja inferior a R\$ 36.000,00, está dispensado de ter Contabilidade.

Como já descrito anteriormente, em matéria contábil, as empresas tendem a seguir as normas determinadas pelo fisco. Logo, a partir da publicação da “Contabilidade simplificada” pelo Conselho Gestor do Simples Nacional, composto exclusivamente por representantes do fisco federal, estadual e municipal, milhões de empresas deverão abandonar as práticas contábeis estipuladas pela Lei nº 6.404/76. Para estas, a Contabilidade retroagirá até meados da década de 1970, quando, como lembram Niyama e Silva (2008, p. 80), “mostrava forte vinculação com a escrituração e o atendimento de exigências fiscais, em especial do Imposto de Renda.”

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº 1.020, de 18 de fevereiro de 2005, normatizou as formalidades da escrituração contábil, estabelecendo critérios e procedimentos para a escrituração contábil em forma eletrônica, para a certificação digital, sua validação perante terceiros, manutenção dos arquivos e responsabilidade de contabilista.

A escrituração encerra-se ao final de cada exercício com a elaboração das demonstrações contábeis, que deverão ser publicadas em jornais de grande circulação por algumas Sociedades Anônimas e transcritas no Livro Diário. Conforme o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, o conjunto completo de demonstrações contábeis inclui:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração de Resultado do Exercício;
- Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados;

- Demonstração de Fluxo de Caixa;
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e
- Demonstração do Valor Adicionado (CFC, 2009a).

A escrituração contábil, a emissão de relatórios, peças contábeis, análises, demonstrativos e demonstrações contábeis são de exclusiva responsabilidade do profissional de Contabilidade, legalmente habilitado. Essa responsabilidade foi ressalvada pelo Código Civil quando determinou que houvesse transferência de responsabilidade caso não existisse nenhum profissional habilitado na localidade em que se situa a empresa.

O Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, ao tratar da escrituração, estabelece que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal, bem como os comprovantes de lançamentos neles efetuados, sejam conservados em boa ordem até que prescrevam os direitos tributários. É o reconhecimento da necessidade e importância jurídica que os livros e documentos contábeis representam para a sociedade.

Corroborando esse entendimento, Fazzio Júnior (2003, p. 72) afirma:

A escrituração é a radiografia da empresa. Por isso, a lei impõe ao empresário o dever de manter a escrituração em ordem. É de seu próprio interesse, seja para atender os ditames legais, seja para propiciar a fiscalização tributária, seja para eventualidade de fazer prova em juízo.

O objetivo básico da Contabilidade é fornecer informações que sejam úteis a vários usuários para tomarem decisões em bases sólidas. Portanto, apesar de os relatórios contábeis serem sobre fatos do passado e do presente, as informações contidas neles devem ser relevantes, para que se possa ter noção de como será o futuro, decidindo-se, assim, o melhor caminho a ser seguido.

O Governo Federal, com o intuito de promover a atuação integrada dos fiscos, mediante a padronização e racionalização das informações e o acesso compartilhado à escrituração digital de contribuintes, instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

2.3.2 Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)

Vive-se hoje o processo de mudança na sistemática de registro e apuração de tributos, e, conseqüentemente, na arrecadação, com a substituição do sistema de emissão de

documentos fiscais em papel pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Esse processo implica modernização das empresas e da administração tributária brasileira, capaz de acompanhar e fiscalizar o contribuinte em tempo real.

Convênios vêm sendo firmados entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios demonstrando claramente a interligação digital completa de dados fiscais, pois, com a implementação dessa nova sistemática, a Fazenda terá o mais completo e imediato mecanismo de cruzamento de dados e autuação fiscal, mesmo sem estar presente na sede da empresa.

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto Federal nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, é um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações. A partir de então, os livros e documentos serão emitidos em forma eletrônica, observado o disposto na Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001.

A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 787, de 19 de outubro de 2007, instituiu a Escrituração Contábil Digital (ECD), passando a ser obrigatória a determinadas pessoas jurídicas com relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008.

A ECD foi instituída para fins fiscais e previdenciários e deve ser transmitida pelas pessoas jurídicas a ela obrigadas ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), sendo considerada válida após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém e, quando for o caso, após a autenticação pelos órgãos de registro.

A ECD compreende a versão digital dos seguintes livros: Diário e seus auxiliares, se houver; Razão e seus auxiliares, se houver; Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

2.4 A Contabilidade nos regulamentos do Imposto de Renda (IR) e ICMS

Os regulamentos das administrações tributárias também preveem a utilização da Contabilidade no desenvolvimento de suas tarefas.

No âmbito federal, o Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, exige que as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real usem os livros Diário e Razão (BRASIL, 1999).

Determina, ainda, que o Balanço Patrimonial, as demonstrações do resultado do período de apuração, os extratos, as discriminações de contas ou lançamentos e quaisquer documentos de Contabilidade deverão ser assinados por bacharéis em Ciências Contábeis, atuários, perito-contador, contadores, guarda-livros ou técnicos em Contabilidade legalmente registrados, com indicação do número dos respectivos registros profissionais (BRASIL, 1999).

Essa norma determina que esses profissionais, dentro do âmbito de sua atuação e no que se referir à parte técnica, serão responsabilizados, juntamente com os contribuintes, por qualquer falsidade dos documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar o imposto de renda.

De acordo com o art. 911 do referido Decreto, os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil procederão ao exame dos livros e documentos de Contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanço e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações (BRASIL, 1999).

A fiscalização do imposto de renda compete às repartições encarregadas do lançamento desse tributo e, especialmente, aos agentes fiscais do imposto de renda, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes. A ação fiscal direta, externa e permanente consiste no comparecimento do agente fiscal do imposto de renda ao domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento dos seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto.

Reforça ainda o Regulamento que a escrituração contábil mantida com observância das disposições legais faz prova, a favor do contribuinte, dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Quanto ao regulamento do ICMS, Decreto Estadual nº 24.569, de 31 de julho de 1997, por exemplo, contém normas tratando do uso da Contabilidade e da aplicação de técnicas de auditoria. Prevê, ainda, que o auditor fiscal do referido Estado, no resguardo dos interesses do erário do Ceará, deve proceder ao exame das escritas fiscal e comercial das pessoas sujeitas à fiscalização do ICMS.

Em breve, em decorrência da instituição pelos órgãos tributários em nível nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), especificamente o Sped Contábil, os órgãos de administração tributária dos três níveis de governo terão, na sua base de dados, os livros: diário, razão, balancetes e balanço de todas as empresas do país. Desde janeiro de 2009, essa obrigatoriedade já existe para as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real.

No processo de Auditoria Fiscal, quando da análise da documentação e livros apresentados resultar a verificação da ocorrência de um fato que se constitui ilícito na esfera tributária e desta decorrer a imputação de penalidade pecuniária pela legislação, o Auditor Fiscal deverá efetuar o lançamento correspondente, assim como do tributo (obrigação principal), quando for devido. Entretanto, o fato que der origem à exigência deve estar devidamente evidenciado por meio de provas idôneas.

A fase do procedimento fiscal (fiscalização) é o momento próprio para a coleta das provas, e o lançamento, quando formalizado, já deve conter todos os elementos de prova em que se fundamenta. É importante salientar que a denúncia contida na inicial de processo fiscal deverá estar acompanhada de todas as provas dos fatos que são imputados ao contribuinte.

2.5 Prova Contábil

Rocha (2002, p. 269) define prova, em sentido amplo, com a finalidade de abarcar o significado do vocábulo tanto como meio de prova, ação de provar, quanto como fenômeno afeto ao processo de convencimento do juiz. Assim, chega à seguinte conceituação: “Partindo disso, podemos definir a prova em sentido amplo como sendo a verificação da verdade das afirmações das partes formuladas no processo, feita por meio dos meios de prova existentes nos autos, a fim de formar a convicção do julgador.”

Tal conceituação se aplica a todos os ramos do direito processual pela sua universalidade. Da definição, extrai-se que a prova está relacionada com as demonstrações dos fatos, já que as questões de direito não exigem demonstração, pois o juiz deve conhecê-las, porquanto este é seu mister.

No processo administrativo tributário, no qual prevalece a busca da verdade material, a prova funciona como um meio pelo qual se pretende atingir a verdade. Como afirma Dabul (2004), tal processo pretende a confirmação do lançamento tributário efetuado, portanto as provas produzidas devem atestar, da forma mais convincente possível, a ocorrência do fato que ensejou a cobrança do tributo.

Assim, o processo administrativo tributário realiza uma atividade de subsunção, isto é, procura demonstrar a ocorrência de um fato que se enquadre em uma determinada hipótese de incidência tributária e que enseje, desta forma, a correta cobrança do tributo, que, assim, se faz devido.

As provas são os componentes fundamentais no processo administrativo fiscal, sem as quais a reclamação não prospera. No processo, deverão estar acostadas todas as provas da alegação, tanto por parte do autuante quanto por parte do autuado, sujeito passivo. Toda argumentação deve estar fundamentada em provas, ou seja, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção da legitimidade da autuação fiscal.

Para Berti (1996, p. 87), “a prova é o elemento ou conjunto de elementos que formam convicção de um fato ou de uma verdade”. As provas somente podem ser produzidas por meios legais, sob pena de a acusação se voltar contra o acusador.

Essa previsão está contida na Carta Magna, em seu art. 5º, inciso LV, que estabelece: “são inadmissíveis no processo as provas obtidas por meios ilícitos” (BRASIL, 1988).

Theodoro Júnior (2007, p. 472) diz que se pode conceituar a prova sob dois aspectos: o primeiro, *objetivo*, que é a forma de demonstração de determinado fato, seja por meio de documentos, testemunhas, exame pericial, etc.; e, sob um segundo aspecto, *subjetivo*, que é a convicção formada pelo julgador acerca do fato que a prova demonstrou.

Considerando que, no processo civil, a sorte da causa depende do interesse e diligência da parte, no tocante à comprovação do direito alegado, o instituto do ônus da prova tem extrema relevância, visto que se trata da conduta processual exigida para que a verdade alegada em juízo seja admitida pelo juiz influenciando na decisão.

Nesse sentido, assim se pronuncia Capez (2003, p.243):

O tema referente à prova é o mais importante de toda a ciência processual, já que as provas constituem os olhos do processo, o alicerce sobre o qual se ergue toda a dialética processual. Sem provas idôneas e válidas, de nada adianta desenvolverem-se profundos debates doutrinários e variadas vertentes jurisprudenciais sobre temas jurídicos, pois a discussão não terá objeto.

De acordo com o art. 5º, inciso XII, da Constituição Federal, é ilegal produzir provas por meio de gravações de conversas sem a autorização para gravar; invadir a empresa e fazer apreensões sem a devida autorização judicial; fazer escutas telefônicas sem estar devidamente autorizadas pela justiça. Provas obtidas dessa forma podem caracterizar, para o atuante, o cometimento de crime com sujeição a processo penal.

Por meio das provas, procura-se demonstrar um fato, evidenciar e dar autenticidade a algo. A convicção do julgador para emitir uma decisão precisa ser consubstanciada em elementos de provas legítimas. De nada adianta acusar, se nada puder provar.

Imagine-se que um Auditor acuse determinado contribuinte pela infração a um dispositivo legal e nada acrescenta aos autos como prova nesse sentido. O contribuinte entra com uma defesa e argui que não cometeu o ilícito, apenas argumentando e também não provando o fato. O julgador, com certeza, promulgará pela improcedência do auto de infração por ausência de provas. Ao agente fiscal acusador, salvo exceções legais, cabe o ônus da prova, ou seja, quem acusa deve provar.

Segundo o Código de Processo Civil, Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, art. 333, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (BRASIL, 1973).

Santos (1983, p. 331-333) destaca que o convencimento para a conclusão sobre o fato se dá por meio de provas diretas ou por meio do raciocínio lógico, que são as indiretas. A

prova é direta quando, por exemplo, o contribuinte comparece ao aeroporto para receber determinada mercadoria e esta, antes de ser entregue, é inspecionada pela fiscalização que constata divergência entre a especificação da nota fiscal e o conteúdo embalado - a nota refere-se a livros, sem incidência de ICMS, e a mercadoria contida na embalagem são peças para computador sujeitas à tributação, por exemplo.

As provas indiretas surgem por meio de um raciocínio lógico desenvolvido para se chegar a uma conclusão. É o caso da constatação de diferenças nas quantidades de mercadorias obtidas por meio de levantamento quantitativo de estoque. As diferenças apuradas levam à presunção de que podem ter ocorrido dois fatos geradores de ICMS: a omissão de saídas ou a omissão de entradas, sem as respectivas documentações fiscais.

Quando a prova é direta, torna-se difícil ao contribuinte descaracterizar a infração, provando em contrário, tendo em vista que os elementos acostados ao processo são suficientes o bastante para confirmar a infração. Por outro lado, na ocorrência da prova indireta, o contribuinte poderá apresentar provas em contrário, elidindo a infração. No caso citado, por exemplo, o contribuinte poderia trazer aos autos notas fiscais que não tenham sido consideradas pelo autuante ou demonstrar erros nas quantidades levantadas.

Nos processos administrativos fiscais em que se discutem problemas de ordem financeira e patrimonial, os elementos constitutivos das provas que embasam a acusação terão que, necessariamente, se valer da Contabilidade. É por meio dos registros contábeis que a transação ocorrida no universo empresarial estará espelhada com fidelidade.

Conforme analisa Martinez (2002, p. 109), “um dos objetivos fundamentais dos relatórios contábeis é servir como meio de prova jurídica em assunto relacionado com a informação financeira.” Garcia e Fernández (2001, p. 129) complementam que “A Contabilidade em si mesma é o meio de prova enquanto transcreve os dados que se recolhem nos documentos contábeis.”

Quando no processo administrativo fiscal estiverem em julgamento fatos originados ou relacionados à Contabilidade, será por meio desta que se produzirá o meio de prova. A prova indiciária contábil permite se chegar à presunção de várias ocorrências irregulares de natureza tributária, tais como: saldo credor de caixa, omissão de entradas de mercadorias, passivo fictício, suprimentos de caixa sem comprovação, entre outras.

A Contabilidade tanto se prestará para fazer prova direta, documental – a mais importante no ramo do direito tributário – como para provar por presunção, valendo-se de demonstrativos próprios e adequados.

Corroborando esta assertiva, Fabretti (2003, p. 77) destaca dentre as funções da Contabilidade: “a de controle, ou gerencial, [...]; e a probatória, ou seja, servir como elemento de prova tanto perante qualquer Juízo, Instância ou Tribunal e perante o Fisco.”

A escrituração contábil ocorre no Livro Diário e se fundamenta em documentos hábeis, assim considerados aqueles que contemplam os requisitos exigidos pelas legislações comercial e tributária. As notas fiscais, recibos, contratos, extratos bancários etc. constituem documentos probatórios que podem ser originados no ambiente interno e externo da empresa.

Sobre os documentos e seu valor probatório, Martinez (2002, p. 122) esclarece:

O valor probante da documentação contábil está diretamente relacionado com a sua autenticidade. Deve-se indagar se o documento tem um autor, isto é, se provém de alguém. Documento autêntico é o que tem a eficácia de fornecer prova documental da identidade do seu autor. Num sentido estrito, dizem-se autênticos os documentos públicos.

Os livros contábeis, como elementos de provas, devem estar revestidos das formalidades intrínsecas e extrínsecas, entre estas a autenticação nos órgãos competentes. Segundo Lehnen (2001, p. 159),

A força probante dos livros vem de sua natureza em registrar as operações que têm por base documentos que lhe dão suporte, ou, na ausência destes, da determinação do comerciante em registrar os fatos de seu negócio que, mesmo não documentados para si, são importantes e merecem registros para não passarem despercebidos. Por conseqüência, a Contabilidade se torna elemento de prova frente à natureza prática que possui quando do efetivo registro de atos e fatos ocorridos dentro da organização.

Convém ressaltar que os livros e fichas de escrituração mercantil somente provam a favor do comerciante que os escreveu, quando mantidos com a observância das formalidades legais a estes atinentes.

A esse respeito, Garcia e Fernández (2001, p. 129) acrescentam: “com independência do valor probatório ou a eficácia que possa outorgar-se ao seu conteúdo, os livros de Contabilidade, em sua consideração de documentos privados mercantis, estão submetidos ao trâmite da legalização.”

São esses livros e documentos que servirão como provas documentais nos lançamentos de créditos tributários. Também será por meio da escrituração que o Auditor Fiscal poderá, por indícios, identificando fatos ali registrados, chegar à presunção de fatos geradores de ICMS.

O Auditor Fiscal goza de poderes atribuídos pelo Código Tributário Nacional, no art. 195, para examinar mercadorias, livros, documentos comerciais ou fiscais das empresas em geral. Ao mesmo tempo, em nenhuma circunstância, poderá o empresário se negar a apresentar os livros e documentos (BRASIL, 1966).

O procedimento administrativo fiscal é fundamental para que o Estado recupere tributos sonegados ou originados de erros, de forma mais rápida, com encerramento da contenda. Contudo, se o contribuinte estiver ainda inconformado, caberá recurso pela via judicial. Conhecer bem esses procedimentos administrativos é importante, porque a peça conclusiva é a resolução, documento que serviu de base para este estudo. Os resultados obtidos a partir de sua análise serão apresentados e discutidos na Seção 5.

Na próxima seção, são detalhados aspectos atinentes à Auditoria Fiscal, tais como conceitos, tipos de auditoria, normas e princípios, bem como são apresentados os principais tipos de fraudes contábeis.

3 AUDITORIA FISCAL

Esta seção aborda a Auditoria Fiscal, tema objeto de estudo dessa pesquisa, evidenciando, inicialmente, conceitos e a evolução da auditoria para, em seguida, apresentar os tipos de auditoria existentes com ênfase na Auditoria Governamental do tipo fiscal/tributária. Em seguida, são apresentados procedimentos, normas e programas de Auditoria, bem como é focalizada, de forma geral, a Auditoria Fiscal, finalizando-se com a apresentação dos principais tipos de fraudes contábeis utilizadas para diminuir ou sonegar o pagamento dos tributos.

3.1 Conceituação e Evolução da Auditoria

De acordo com Araújo (1998), etimologicamente, a palavra auditoria origina-se do latim *audire* (ouvir). Inicialmente, foi utilizada pelos ingleses (*auditing*) para significar o conjunto de procedimentos técnicos para a revisão da Contabilidade, possuindo atualmente sentido mais abrangente.

No sentido *lato*, auditoria é o processo de confrontação entre uma situação encontrada e um determinado critério, ou, em outras palavras, é a comparação entre o fato ocorrido e o que deveria ocorrer.

Pode-se afirmar também que, nessa acepção, auditoria significa um conjunto de procedimentos técnicos aplicados de forma independente sobre uma relação que envolve a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida (relação de *accountability*). Consoante a Fundação Canadense de Auditoria Integrada, essa relação presume a existência de pelo menos duas partes: uma que delega a responsabilidade e outra que a aceita, com o compromisso de prestar contas na forma de como a delegação foi ou está sendo cumprida, objetivando emitir um informe de como essa obrigação está sendo cumprida, ou seja, para verificar se os relatórios e informações dessa relação são adequados e justos (ARAÚJO, 1998).

Ainda nesse sentido, a auditoria pode ser conceituada como um conjunto de procedimentos aplicados sobre determinadas ações, objetivando verificar se estas foram ou são realizadas em conformidade com as normas, regras, orçamentos e objetivos.

Segundo Ferreira (1999), auditoria significa exame analítico e pericial que segue o

desenvolvimento das operações contábeis desde o início até o balanço, ou ainda: auditoragem; cargo de auditor; lugar ou repartição onde o auditor exerce as suas funções.

Em sentido *stricto*, a auditoria se restringe apenas ao universo contábil ou financeiro. Surge daí o conceito de Auditoria Contábil, que objetiva, após aplicação de procedimentos específicos com base em normas profissionais e de forma independente, a emissão de opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis ou financeiras, o que significa dizer se estas representam apropriadamente as situações orçamentária, financeira e patrimonial, o resultado das operações, as mutações no patrimônio e as fontes e aplicações de recursos de uma organização, em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e a legislação pertinente.

Segundo Attie (2006, p. 25), a auditoria é “uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.”

Assim, de forma bastante simples, pode-se resumir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e demonstrações contábeis e financeiras de uma entidade.

A origem da auditoria foi, em muito, discutida de forma rigorosa pelos especialistas. No entanto, torna-se importante relacioná-la com o início das atividades econômicas desenvolvidas pelo homem, conforme retratam Boynton *et al.* (2002, p. 34):

Auditoria começa em época tão remota quanto a Contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara.

Assim, constata-se que, desde os primórdios, no antigo Egito, havia a necessidade de se ratificarem as atividades praticadas, tais como a verificação dos registros de arrecadação de impostos e inspeções nas contas de funcionários públicos, estas na Grécia (BOYNTON *et al.*, 2002).

Crepaldi (2007) comenta que a grandeza econômica e comercial da Inglaterra e da Holanda, em fins do século passado, bem como dos Estados Unidos, onde hoje a profissão é mais desenvolvida, determinou a evolução da auditoria, como consequência do crescimento

das empresas, do aumento de sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos.

Então se percebe o porquê de o cargo de auditor ter sido criado na Inglaterra, em 1214, visto o desenvolvimento econômico desse país desde a época das colonizações, que se tornaria, séculos depois, o berço do capitalismo com a Revolução Industrial.

Assim, ao alcançar um maior grau de evolução, a auditoria de empresas começou com a legislação britânica, promulgada durante a Revolução Industrial, em meados do século XIX (BOYNTON *et al.*, 2002). A evolução da economia, o aumento do volume de recursos aplicados nas empresas e, conseqüentemente, de transações tornaram obrigatória a verificação dos balanços das entidades, transformando a auditoria em uma atividade imprescindível no mundo.

Cruz (2002, p. 26) classifica a evolução da auditoria em três etapas: fiscalizadora, de gestão e operacional, salientando que, nesse campo, sempre existirão omissões importantes e possibilidades de abordagens concorrentes.

A atividade de auditoria fiscalizadora é exercida por: auditores independentes; contadores das áreas financeiras e tributárias; fiscais de tributos; técnicos de controle externo; funcionários do controle governamental sobre instituições financeiras, empresas financeiras ou de atividade controlada; auditores internos das empresas. Objetiva, preponderantemente, fiscalizar as transações sob a ótica financeira e patrimonial, buscando, principalmente, certificar a adequação dos controles internos e apontar irregularidades, truques e fraudes detectados.

A atividade de auditoria de gestão é exercida por: auditores independentes; contadores das áreas financeiras e gerenciais; gerentes de operações; técnicos de controle externo; funcionários do controle governamental sobre instituições financeiras, empresas financeiras ou de atividade controlada; auditores internos das empresas.

Vigiar a produção e a produtividade e avaliar os resultados alcançados diante de objetivos e metas fixados para um determinado período da tipicidade própria é o objetivo principal da atividade de auditoria de gestão. Identificar desvios relevantes e apontar atividades ou departamentos fora do padrão de desempenho esperado é o principal resultado a

alcançar.

E, como última etapa da evolução da auditoria, a atividade de auditoria operacional é exercida por: auditores independentes; contadores da área financeira e gerencial; administradores; gerentes; técnicos de controle externo; funcionários do controle governamental sobre instituições financeiras, empresas financeiras ou de atividade controlada; economistas e auditores internos das empresas. O objetivo é vigiar as transações sob as óticas da economicidade, eficiência e eficácia e das causas e dos efeitos decorrentes.

Hendriksen e Van Breda (2007, p. 46) destacam que a Revolução Industrial, além de impulsionar o desenvolvimento da Contabilidade, fez surgir a profissão de auditoria. Como as indústrias precisavam de grandes volumes de capital para expandir o parque fabril, os bancos passaram a suprir essas necessidades.

Com a nova dimensão das empresas, o investidor não participava mais da sua administração. Os relatórios contábeis, com isso, que eram gerados para fins de gestão, passaram a ser demandados cada vez mais por acionistas, investidores, credores e pelo governo. Estes, por sua vez, sabendo que as demonstrações contábeis eram elaboradas pelo pessoal da empresa, precisavam de uma confirmação independente sobre a sua veracidade. Surge, então, a auditoria.

3.2 Tipos de Auditoria

Nos últimos anos, tem sido muito comum encontrar tanto na literatura técnica, como nos debates, seminários, congressos e outros eventos acadêmicos, uma vasta enumeração de tipos de auditoria. Esse fato decorre da não-existência de uma classificação uniforme, que seja aceita por todos, para a atividade auditorial.

A Contabilidade foi a primeira disciplina desenvolvida para auxiliar e informar o administrador, sendo a fornecedora de uma especialização denominada auditoria, destinada a ser usada como ferramenta de confirmação da própria Contabilidade.

Attie (2006) e Crepaldi (2007) descrevem os vários tipos de auditorias, como, por exemplo, auditoria contábil, auditoria ambiental, auditoria de sistemas, auditoria fiscal e tributária, entre outras.

Franco e Marra (2000, p. 203-211) propõem a classificação a seguir: quanto à extensão, em Auditoria Geral, Parcial e Limitada; quanto à profundidade, Revisão Integral e Auditoria por testes; quanto à natureza, Auditoria Permanente, Auditoria Eventual e Auditoria Especial; quanto ao processo de verificação, Auditoria Direta, A distância e Auditoria Indireta; quanto ao vínculo com a empresa, Auditoria Externa, Auditoria Interna e Auditoria Terceirizada.

No entanto, este estudo tratará somente da auditoria fiscal, normalmente utilizada para definir as ações de fiscalização tributária desenvolvidas pela administração fiscal.

A vinculação da Auditoria com os interesses sociais de viabilizar a repartição de riqueza entre a sociedade com o financiamento de recursos para a ação do estado, promovendo a difusão da função social do imposto, destaca a acentuada ligação entre tributos e Contabilidade, da qual surge um novo tipo de verificação com a finalidade exclusivamente fiscal (LIMA, 2003, p. 16).

De acordo com Santos *et al.* (2002, p. 21), a auditoria fiscal compreende a revisão dos procedimentos fiscais adotados pela empresa, mediante exame de documentos, livros e registros, declarações, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão dos valores dos tributos e o registro nas demonstrações.

Consolida-se a auditoria fiscal, que tem como dever de ofício e principal objetivo a verificação do cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, as quais incluem a análise da base de cálculo do montante recolhido e do respectivo prazo, bem como dos papéis, livros e demais assentamentos fiscais, entretanto, quando a ação fiscal utiliza a escrituração contábil para realização da auditoria fiscal, executa uma auditoria fiscal contábil.

Lima (2003, p. 92) destaca que a auditoria fiscal contábil é mais extensa que a auditoria eminentemente fiscal, pois se utiliza dos mesmos procedimentos da auditoria contábil, entretanto com objetivos diferentes a serem alcançados. Verifica a existência de alguma irregularidade na escrita contábil, como manutenção no passivo de obrigações já pagas, saldo credor de caixa, suprimento de caixa de origem não comprovada, entre outras, que podem caracterizar omissão de receitas tributáveis, como presunção de sonegação fiscal.

A Auditoria Fiscal/Tributária pode ser efetuada pela própria empresa (auditoria interna) e/ou pela autoridade governamental competente. No primeiro caso, compreende a revisão dos procedimentos fiscais adotados pela empresa, mediante o exame de documentos, livros e registros, declarações, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, evitando, assim, futuras despesas extras decorrentes de eventual não-cumprimento das obrigações tributárias.

No segundo caso, a auditoria de tributos, efetuada pela autoridade competente, visa verificar se as empresas estão adotando procedimentos contábeis e fiscais de acordo com o estabelecido na legislação em vigor, impedindo a evasão de tributos.

Borges (2008, p. 1) apresenta a auditoria de tributos como:

uma permanente, útil e necessária atividade empresarial que participa proativamente do processo de obtenção de um elevado índice de eficiência no adimplemento das obrigações principais e dos deveres instrumentais decorrentes das relações tributárias resultantes dos negócios realizados.

O termo Auditoria Fiscal é normalmente utilizado para definir as ações de fiscalização tributária desenvolvidas pela administração fiscal. Contudo, o seu conceito poderá apresentar conteúdos diferentes em função da posição do sujeito que executa a auditoria.

De acordo com Guimarães (2001, p. 251), a auditoria fiscal poderá ser desenvolvida numa tripla vertente: pelas entidades fiscalizadoras do Estado, isto é, a Administração Fiscal; por auditores internos da Empresa e por auditores externos. Assim, se este tipo de auditoria for desempenhado por um técnico da administração fiscal, então se está diante de um processo de auditoria independente que visa avaliar se atendem às determinações estatuídas na legislação tributária.

Por outro lado, se este tipo de auditoria for executado por um auditor externo ou por um auditor interno, a auditoria fiscal é considerada uma parte restrita das auditorias desenvolvidas por aqueles profissionais.

3.3 Normas e Princípios aplicados em Auditoria

As normas usuais de auditoria são requisitos básicos a serem observados no desempenho do trabalho de auditoria; tais normas dizem respeito às qualidades profissionais do auditor, mas também a sua avaliação pessoal pelo exame efetuado e ao relatório emitido.

As normas brasileiras de Auditoria foram determinadas pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.203, de 27 de novembro de 2009, em cooperação com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central do Brasil.

Os Auditores, no exercício de suas atribuições, devem observar as normas brasileiras de auditoria e as técnicas elaboradas pelo sistema de fiscalização da esfera de governo ao qual deve estar vinculado: federal, estadual ou municipal. A seguir, apresentam-se as normas de execução dos trabalhos relacionadas com a Auditoria Fiscal, bem como as normas para a emissão de termos e autos de infração.

3.3.1 Normas de execução dos trabalhos

No Brasil, a Resolução CFC nº 1.203, de 27 de novembro de 2009, aprovou a NBC TA 200 – objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria.

Almeida (2008, p. 154) destaca que as normas relativas à execução dos trabalhos dizem respeito a planejamento e supervisão; estudo e avaliação do sistema contábil, controle interno e extensão dos procedimentos de auditoria. A seguir, apresentam-se os principais procedimentos a serem observados.

a) Planejamento e supervisão

O trabalho de auditoria, para atingir a sua finalidade, deve ser adequadamente planejado, de forma que preveja a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria que nele serão empregadas, assim como a oportunidade e o momento em que serão aplicados. De acordo com a Resolução CFC nº 1.213, de 27 de novembro de 2009, ao planejar a auditoria, o auditor exerce julgamento sobre a magnitude das distorções que são consideradas relevantes. Esses julgamentos fornecem a base para:

- (a) determinar a natureza, a época e a extensão de procedimentos de avaliação de risco;
- (b) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante e
- (c) determinar a natureza, a época e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria (CFC, 2009b).

O auditor deve planejar seu trabalho consoante as Normas Profissionais de Auditor Independente e a Resolução CFC nº 1.211, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis e de acordo com os prazos e demais compromissos contratualmente assumidos com a entidade.

No plano de trabalho, o Auditor Fiscal responsável indicará, quando necessário, a designação de auditores que atuarão sob sua supervisão e orientação e assumirá a total responsabilidade pelos trabalhos executados.

O Auditor Fiscal deve planejar seu trabalho de acordo com o porte da pessoa jurídica, representado pelo volume de transações efetuadas; com os procedimentos de auditoria preestabelecidos e em função do prazo estipulado para realização dos trabalhos (SEFAZ, 2004). Além disso, deve verificar a necessidade do auxílio de outros auditores fiscais ou de laudos a serem elaborados por especialistas.

b) Estudo e avaliação do sistema contábil e de controle interno

Conforme Almeida (2008, p. 72), o auditor deve estudar e avaliar o sistema contábil e de controle interno da empresa, como base de determinação da confiança que nele se possa depositar, para fixação da natureza, da extensão e da profundidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados.

O sistema contábil e o controle interno são de responsabilidade da empresa. Entretanto, é recomendável que o auditor faça sugestões objetivas no sentido de eliminar as deficiências existentes observadas no decurso do seu exame.

O Auditor Fiscal, além de todo conhecimento citado, deverá observar a atuação e negócios paralelos do contribuinte, não se aplicando as sugestões para eliminação dos erros, pois, na Auditoria Fiscal Contábil, a ausência do cumprimento das normas tributárias ou a irregularidade contábil poderá infringir a legislação tributária e, conseqüentemente, resultará em uma autuação (CEARÁ, 1997).

c) Extensão dos procedimentos de auditoria

Segundo Attie (2006, p. 132), os procedimentos de auditoria devem ser estendidos e aprofundados até a obtenção dos elementos comprobatórios necessários para fundamentar o auto de infração lavrado pelo auditor.

Cabe ao auditor aplicar os procedimentos de auditoria adequados a cada caso, na extensão e profundidade necessária, até que obtenha as provas materiais ou informações satisfatórias, comprobatórias dos fatos investigados.

d) Aplicação dos procedimentos de auditoria

Para Boynton *et al.* (2002, p. 209), os procedimentos de auditoria “são os métodos ou técnicas que o auditor utiliza para coletar e avaliar material de evidência suficiente e competente.”

Na conceituação trazida pela Resolução CFC nº 1.221, de 27 de novembro de 2009, os procedimentos de auditoria são os seguintes:

Para fins das normas de auditoria, o termo procedimento analítico significa avaliações de informações contábeis por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Procedimentos analíticos compreendem, também, o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados (CFC, 2009b).

Procedimentos são investigações técnicas que, tomados em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras e o trabalho realizado nas empresas.

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), por meio da Norma de Procedimentos de Auditoria (NPA) nº 01, definiu as Normas Profissionais de Auditoria Independente. Na Auditoria Fiscal, esses procedimentos são normatizados por leis e decretos estaduais.

A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada por meios de provas seletivas, testes e amostragens, em razão da complexidade e volume das operações, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários para obtenção das provas que irão

subsidiar a opinião do auditor ou, no caso de Auditoria Fiscal, a identificação dos possíveis ilícitos.

Sá (2002, p. 214) afirma que "a conduta técnica do auditor gera a sua forma de proceder, para que o trabalho executado tenha eficácia e eficiência, ou seja, alcance seus objetivos racionalmente".

Depreende-se desta afirmativa que, no exercício da Auditoria Fiscal, o auditor não prescinde de conhecimentos abalizados da legislação do ICMS e de outras áreas do conhecimento, como Contabilidade, Direito, Informática, para que, nos trabalhos realizados, possa obter resultados consistentes e eficazes.

Para Attie (2006, p. 131), os procedimentos de Auditoria Fiscal são as ferramentas utilizadas pelos auditores para a realização do seu trabalho, consistindo na análise das informações obtidas para formar sua opinião imparcial.

Segundo Boynton *et al.* (2002, p. 209), "[...] ao planejar e programar a auditoria, o auditor considera como cada um deles pode ser utilizado" e esses mesmos autores ainda citam os tipos de procedimentos de auditoria, que são:

- inspeções: exame dos registros, documentos e de ativos tangíveis;
- observação: acompanhamento de processo ou procedimento quando da sua execução;
- investigação e confirmação: obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;
- cálculo: conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias;
- revisão analítica: verificação do comportamento.

Para Santi (1998, p. 52), na aplicação dos testes substantivos, o auditor deve objetivar as seguintes conclusões:

- existência: se o componente patrimonial existe;

- direitos e obrigações: se efetivamente estão comprovados;
- ocorrência: se a transação de fato ocorreu;
- abrangência: se todas as transações estão registradas;
- avaliação: se os ativos e passivos estão avaliados adequadamente;
- mensuração: se as transações estão registradas pelos montantes corretos e se foi respeitado o princípio de competência e
- apresentação: se os itens estão classificados e descritos de acordo com os preceitos da lei comercial e das normas brasileiras de Contabilidade.

As técnicas acima elencadas se aplicam tanto à Auditoria Contábil quanto à Auditoria Fiscal. Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a serem testados, o Auditor Contábil ou Fiscal pode empregar técnicas de amostragem estatística, conforme Resolução CFC nº 1.222/209 e Norma Brasileira de Contabilidade NBC-TA-530. Ademais, quando o cliente (contribuinte) se utilizar de processamento eletrônico de dados, o Auditor deve, sempre que a ação assim requerer, optar pelos recursos adequados de auditoria em meio eletrônico.

e) Documentação de auditoria

Na Auditoria Fiscal Contábil, Attie (2006, p. 156) destaca que o Auditor deve documentar, por meio de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados e que evidenciem ter sido a auditoria executada de acordo com a legislação aplicável.

Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhes suficientes para propiciar o entendimento e o suporte da auditoria executada, deixando inarredáveis as conclusões alcançadas.

Quando o Auditor se utilizar de análises, demonstrativos ou quaisquer outros documentos fornecidos pela entidade, deve certificar-se da exatidão desses documentos, sempre que integrá-los aos seus papéis de trabalho.

Deve se informar imediatamente ao supervisor de grupo, na Auditoria Fiscal Contábil, quando o Auditor verificar indícios da não continuidade das atividades, para que possam ser adotadas as providências cabíveis pelo Fisco.

3.3.2 Normas para emissão de termos e auto de infração

Segundo Almeida (2000, p. 23), “[...] o Auto de Infração é um termo narrativo fiscal, lavrado por pessoa competente, de fé pública e que se presta a formalizar a requisição tributária.”

O auto de infração será sempre lavrado como resultado do trabalho fiscal contábil para exigência de tributos, acréscimos tributários e multas, sempre que, mediante ação fiscal, for constatada infração à legislação tributária, e deverá atender, também, as formalidades intrínsecas e extrínsecas determinadas em lei.

Assegurado no seu direito e responsabilidade de fiscalizar, com a finalidade de resguardar os interesses do Estado na busca do bem-estar social e promoção da justiça fiscal, o fisco estadual deverá continuar investindo na Auditoria Fiscal Contábil criando sistemas que permitam sua otimização e aperfeiçoamento, para detectar as irregularidades praticadas contra o Estado e, desse modo, gradativamente reduzir a sonegação fiscal.

3.4 Auditoria Fiscal na Administração Tributária

São múltiplas as funções e tarefas atribuídas ao Estado, ente político criado pelos indivíduos para atender às necessidades coletivas. Para a concretização dos seus objetivos, o Estado precisa de recursos financeiros e, para tanto, utiliza-se do seu poder de exigir dos indivíduos uma contribuição pecuniária destinada ao custeio dos serviços públicos.

A Constituição Federal estabeleceu que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir tributos, quer sejam impostos, taxas quer sejam contribuições de melhoria (BRASIL, 1988).

A administração tributária compreende todos os meios que o Estado possui para garantir o cumprimento pela sociedade da legislação tributária, que abrange tanto a exigência de pagamentos de tributos como também o cumprimento de obrigações acessórias.

O reconhecimento da importância da atividade tributária é explicitado na Constituição Federal do Brasil quando determina que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são atividades essenciais ao funcionamento do Estado e terão recursos prioritários para a realização de suas atividades (art. 34, inciso

XXII). Possibilita ainda a vinculação de receitas de impostos para a realização de atividades da administração tributária (art. 167, inciso IV).

A responsabilidade pelo acompanhamento e fiscalização da arrecadação dos tributos é dos auditores fiscais, que, segundo a Constituição Federal do Brasil, possuem precedência sobre os demais setores administrativos (art. 37, inciso XVIII).

Sá (2002, p. 463) esclarece que “o objeto da auditoria fiscal é o de observar se a empresa cumpre todas as exigências da lei, em matéria tributária, basicamente”.

Também Lemos (2004) afirma que todo o trabalho do auditor fiscal tem como finalidade a verificação do correto cumprimento da legislação fiscal. Essa constatação é feita por meio de livros fiscais próprios, livros contábeis e demonstração fiscal e contábil.

A Auditoria Fiscal é levada a cabo pela Administração Tributária e visa, essencialmente, verificar se o contribuinte, pessoa física ou jurídica, cumpriu as suas obrigações fiscais de forma correta. Neste contexto, a Administração Tributária procura minimizar a diferença existente entre o imposto definido por Lei e o imposto declarado pelos contribuintes, com o objetivo amplo de combate à fuga e evasão fiscal.

A fiscalização tributária é determinada segundo critérios de motivação e de oportunidade que são próprios da Administração Fiscal, que tem a possibilidade de controlar a situação fiscal e, em consequência, de cobrar impostos em ausência e de sancionar os comportamentos ilegais ou incorretos. Do ponto de vista prático, os principais objetivos da fiscalização tributária são a detecção de erros de cálculos nas declarações periódicas de movimentações econômicas, a detecção de erros na escrituração contábil e a detecção de operações marginais à Contabilidade ou operações nela simuladas dolosamente.

Os Auditores Fiscais gozam de prerrogativas especiais, possuindo, ainda, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais servidores públicos e amplos poderes de investigação assegurados pelo Código Tributário Nacional (CTN).

A importância do Auditor Fiscal é retratada por Sá (2000, p. 48) quando diz que “o conhecimento desse dédalo envolve uma alta especialização; o Auditor Fiscal, no Brasil, precisa conjugar os conhecimentos legais, processuais, contábeis, administrativos e econômicos em boa dose, mas apenas basicamente os de Direito e de Contabilidade.”

Entre os dispositivos do CTN que tratam dos poderes da fiscalização, podem-se destacar os seguintes:

- Determina a obrigatoriedade de Lei que regule a competência e poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação;
- Retira o efeito de qualquer dispositivo legal que exclua ou limite o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou a obrigação destes de exhibi-los;
- Determina a assistência mútua entre a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio e
- Permite às autoridades administrativas federais requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal e, reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções ou, quando necessário, a efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção (BRASIL, 1966).

Uma das prerrogativas do Auditor Fiscal, de acordo com o art. 195 do CTN, é a de examinar e até reter ou apreender todos os livros contábeis e fiscais, mercadorias, arquivos, inclusive os eletrônicos, papéis e documentos de efeitos comerciais e fiscais. Além disso, pode o fiscal realizar diligências ou solicitar informações junto a pessoas jurídicas ou físicas sobre as atividades do auditado.

Todos esses poderes, contudo, devem ser exercidos dentro dos limites legais e devem ser documentados, quando praticados, por meio de termos, nos quais sejam descritos com precisão os procedimentos adotados ou os esclarecimentos exigidos com os fundamentos legais que os legitimam.

3.5 Principais tipos de fraudes contábeis

Nas ações de fiscalização em empresas, onde há obrigatoriedade dos registros das operações em livros fiscais e comerciais próprios, o Auditor Fiscal deverá fazer uso das informações disponíveis como base para realização de suas atividades, evitando técnicas investigatórias questionáveis que permitam ao sujeito passivo deixar de recolher o tributo, questioná-lo e torná-lo nulo por questões meramente formais.

São inúmeros os tipos de artifícios utilizados com a finalidade de diminuir ou suprimir o pagamento do tributo. O Auditor, no procedimento de averiguação, precisa fazer um trabalho semelhante ao de garimpagem, para descobrir se ocorreu e onde se encontra o fato que comprove o ilícito fiscal.

Observe-se o que Timm (1991, p. 14) afirma sobre as investigações cabíveis:

Procurando identificar eventual fato gerador do imposto, que tenha se mantido oculto, portanto sem o pagamento do tributo, o exame realizado pelo fisco nos registros contábeis busca apurar a ocorrência de uma ou mais irregularidades a seguir relacionadas:

- I. Saldo Credor de Caixa
- II. Saldo irreal de Caixa
- III. Suprimentos de Numerários não Comprovados
- IV. Compras não Contabilizadas
- V. Subfaturamento de Compras
- VI. Devolução Fictícia de Compras
- VII. Estoque Fictício
- VIII. Subavaliação de Estoque
- IX. Ativo Permanente Oculto
- X. Passivo Fictício
- XI. Omissão de Receita

Por mais que se tente, é impossível listar todas as formas de fraudes, até porque estas são mutantes e adequadas a cada tipo de atividade mercantil. Contudo, apresentam-se adiante alguns dos tipos mais comuns de fraudes citadas por Lima (2003), todas ligadas aos registros contábeis, de forma a possibilitar a análise do procedimento adotado e a sua repercussão para o lançamento tributário.

a) Saldo credor de caixa

Conhecido também como suprimento irregular de caixa, consiste na constatação da insuficiência de recursos para os pagamentos realizados pela empresa num determinado período.

Silva e Amorim (2000, p.16) ressaltam a repercussão contábil do fato:

[...] a figura do saldo credor de caixa é uma operação contábil e, portanto, deve estar fundamentada de acordo com as normas e conceitos daquela disciplina, pois, para que seja admitida a presunção, é necessário que o indício, neste caso insuficiência de recursos, esteja comprovado.

Lima (2003, p. 95) ensina que a análise sobre o livro Diário pode colaborar na identificação de formas ilegais de suprimento de caixa. Cita o caso em que o contribuinte pode registrar como obrigação despesas já pagas. Essa irregularidade ocorre quando a empresa tem a intenção de reduzir o valor das saídas efetivas de caixa. Quando dinheiro ingressa na empresa sem base documental, a exemplo das entradas decorrentes de vendas de mercadorias sem documentação fiscal, as saídas subsequentes, se registradas normalmente, podem ocasionar um saldo credor ou “estouro de caixa”. Daí o artifício utilizado pelo contribuinte de registrar a ocorrência da despesa, contudo mantê-la no passivo, apesar de paga.

Leva ao entendimento que o sujeito passivo não dispunha de recursos para fazer face aos gastos incorridos durante o período analisado e que os gastos foram pagos por meio de receitas não declaradas, presumindo-se que a diferença negativa entre os recursos declarados e o montante efetivamente aplicado é o valor da base de cálculo do imposto devido.

O saldo credor está entre as previsões legais para a presunção do fato gerador, transferindo o ônus da prova para o sujeito passivo. Contudo, cabe observar que a análise do saldo de caixa deve estar fundamentada de acordo com as normas e conceitos contábeis, pois, para que seja admitida a presunção, é necessário que o indício, neste caso, insuficiência de recursos, esteja comprovado.

Inicialmente, o Auditor deverá fazer um levantamento minucioso das operações registradas, atentando principalmente para aquelas que representem efetivamente entradas de recursos, visto que a Contabilidade, como ciência que avalia o patrimônio da entidade, registra operações de caráter econômico e financeiro.

As operações de caráter econômico são aquelas que representam aumento ou redução dos ativos e passivos sem que tenha havido circulação de recursos, como é o caso de correção monetária, juros creditados, mas não pagos, depreciação, descontos, amortizações,

entre outras. As operações de caráter financeiro são as que efetivamente redundam em entradas ou saídas de recursos.

Para se firmar um convencimento quanto à origem e aplicação de recursos, a Contabilidade possui uma demonstração que define as regras para obtenção de tais informações, qual seja a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC).

A Demonstração dos Fluxos de Caixa representa as variações ocorridas no caixa e equivalentes de caixa da empresa, ou seja, os valores que efetivamente circularam pela entidade ou nas instituições financeiras em que a entidade possui recursos depositados.

Podem ser utilizados dois métodos para a elaboração da DFC: direto, no qual os recursos provenientes das atividades operacionais são demonstrados a partir do lucro líquido, ajustados pelos itens considerados nas contas de resultados, mas que não representam entrada ou saída efetiva de recurso; e indireto, o qual se faz exclusivamente pela apresentação dos recursos provenientes das operações.

Será por meio dessa Demonstração, ou com base nas diretrizes por ela traçada, que o Auditor poderá extrair elementos que façam prova do ilícito denunciado. Qualquer procedimento que se distancie dos fundamentos dados por essa demonstração não poderá ser admitido como prova, pois não possuirá o fundamento científico próprio do elemento em estudo para suportar as afirmações feitas.

Nos procedimentos fiscais, alguns Auditores esquecem que, embora evidente, a infração precisa ser comprovada, a simples acusação não é fértil o suficiente para prosperar a denúncia.

Outra característica desse procedimento é a não aceitação por parte da autoridade fiscal, de determinados lançamentos, como, por exemplo, adiantamento para aumento de capital, operações com pessoas ligadas (mútuo), desconto de duplicatas, encontro de contas, entre outras. Alerta-se que o poder de atuação do Auditor Fiscal não ultrapassa o limite da legalidade e que, para descaracterizar qualquer lançamento ou documento, é necessário que justifique o motivo da desconsideração.

Outra forma de agir é considerar como vencimento a data apontada nas notas fiscais de aquisição, que nem sempre corresponde à data do efetivo pagamento, que poderá

ocorrer antes ou depois do fixado. O registro do fato deverá traduzir com fidelidade a data e o valor efetivo, sendo feitos, em ordem cronológica, os lançamentos.

Para que seja utilizada a presunção, é necessário que se comprove a omissão de receita, por parte do autuante, devendo essa comprovação atender às normas que regulam os registros comerciais, ou seja, a ciência contábil. A desobediência aos fundamentos desta ciência poderá caracterizar a nulidade dos atos realizados.

b) Subfaturamento

Lima (2003, p. 73) destaca que o subfaturamento, conhecido também como venda abaixo do custo, está entre as práticas mais utilizadas por alguns contribuintes para diminuir a Receita Tributável. Consiste na prática de registrar, nos documentos e livros fiscais, vendas por valores inferiores ao custo de aquisição ou produção, que, nos casos de impostos incidentes sobre o valor agregado, como é o caso do ICMS, resulta na diminuição ou até mesmo anulação do imposto a pagar.

Esse tipo de fraude é de fácil percepção por parte dos Auditores Fiscais, pois, para se chegar a essa conclusão, basta comparar os valores constantes dos documentos das saídas com os constantes dos documentos das aquisições.

Contudo, o que pode ser de simples compreensão pode não ser de tão fácil comprovação, visto que a conta estoque está inserida, contabilmente, entre as contas do ativo circulante e, portanto, possui métodos específicos de apuração, conforme determina o art. 183, inciso II, da Lei 6.404/76. A utilização de métodos que não levem em consideração o disposto nessa norma pode tornar imprestável a comprovação do ilícito tributário.

Existem os seguintes critérios para apuração do valor dos estoques: i) PEPS - Primeiras a entrar, primeiras a sair; ii) UEPS (Últimas a entrar, últimas a sair) e iii) Média Ponderada móvel. No entanto, segundo Ferreira (2009), a legislação só admite, para efeito de escrituração fiscal, os dois primeiros, pois atendem aos princípios contábeis da Prudência e do Custo como Base de Valor.

Dessa forma, não poderá o Auditor se distanciar desses critérios para comprovar suas afirmações, sob o risco de ver seu trabalho não produzir efeitos reais.

A utilização de um critério definido em lei atende ao princípio máximo da ampla defesa, pois permite ao sujeito passivo o contraditório, podendo ambos utilizar uma linguagem comum, para firmar suas razões, e permitir igualdade de condições de convencimento à autoridade julgadora.

É necessário ressaltar que, de acordo com entendimento contábil, é a base de informação para o registro, o custo é todo o gasto incorrido pelo adquirente para pôr a mercadoria ou produto em seu estado final, pronto para comercialização, e que estes podem ser ajustados quando o valor de mercado for inferior ao de aquisição ou produção.

A simples aplicação da alíquota interna sobre o diferencial de preço entre a aquisição e a venda seria presumir que toda a aquisição de mercadorias, matéria-prima e demais insumos foi feita dentro do estado onde se situa a empresa e que o produto é composto exclusivamente de insumos, e que estes foram adquiridos dentro do próprio Estado.

Tal procedimento entra em confronto com a estrutura conceitual básica da Contabilidade, sendo, pelo que já foi demonstrado, imprestável para comprovar irregularidade fiscal alegada, pois padece de vício de forma a se contrapor à norma contábil.

Nestes casos, caberia ao Auditor a investigação por meio dos registros contábeis para determinar qual o custo efetivo da aquisição ou produção, partindo deste ponto, para propor os ajustes necessários e encontrar a base sobre a qual deveria ser efetuado o estorno, e, a partir daí, aplicar, quando devidas, as sanções pelo ilícito.

c) Passivos Fictícios

Passivo fictício, como o próprio nome indica, é o passivo inexistente, ou seja, duplicatas de fornecedores ou contas a pagar já liquidadas, mas não baixadas na Contabilidade por ausência de saldo contábil suficiente na conta Caixa.

O dinheiro existiu fisicamente para pagar as contas, mas, se os pagamentos fossem contabilizados, a conta Caixa ficaria com saldo credor, isto é, denunciaria que houve mais saídas que entradas de dinheiro.

d) Saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal (Omissão de Receita)

Conforme demonstrado, o ICMS é o imposto que tem como fato gerador as operações de circulação de mercadorias. Desconsiderando as operações em que haja substituição tributária, as operações onde, geralmente, ocorre o fato econômico-jurídico que gera a obrigação do pagamento do ICMS são as saídas, pois estas, em sua maioria, representam o fato econômico da venda que completa o ciclo operacional crédito-débito nas apurações do imposto.

Como trata de operação referente à circulação de mercadorias, o procedimento natural para detectar a omissão de saídas é o levantamento analítico de estoques, que deverá ser feito partindo do estoque inicial registrado no Livro Registro de inventário, acrescido das aquisições realizadas do período analisado e deduzidas as saídas promovidas no mesmo período.

O saldo dessa movimentação deverá ser confrontado com o saldo final escriturado no Livro Registro de Inventário, no qual a diferença, caso positiva, representa saída (venda) de mercadoria; caso negativa, representa a entrada de mercadoria, sem a emissão do respectivo documento fiscal.

Quando a diferença for positiva (saldo da movimentação maior do que o saldo escriturado no Livro Registro de Inventário), pode-se concluir que ocorreu omissão de saídas, não cabendo questionamentos por parte do sujeito passivo.

Quando a diferença for negativa (saldo da movimentação menor do que o saldo escriturado no Livro Registro de Inventário), pode-se concluir que as mercadorias foram adquiridas sem documento fiscal ou que este (documento fiscal) não foi registrado nos livros fiscais.

Nesses casos, cabe a presunção de que as mercadorias foram adquiridas com recursos não declarados, transferindo ao sujeito passivo a obrigação de provar o contrário (inversão do ônus da prova).

É pertinente comentar que as formas acima demonstradas, apesar de fácil compreensão, carecem de método que permitam ao Auditor comprovar o ilícito fiscal. No primeiro caso, levantamento analítico de estoque, deve-se atentar para separação dos produtos

em análise de acordo com suas características, unidade, referências, medidas, modelos, fornecedor etc.

A ausência de identificação correta, nos menores detalhes, poderá carrear todo o trabalho para nulidade, pois, entre as exigências contidas na Lei Estadual para lavratura do Auto de Infração, está "a descrição minuciosa dos fatos." Não poderá ser considerada como minuciosamente descrita a infração cuja peça acusatória não transpareça a exatidão dos fatos, omitindo detalhes que podem interromper a ligação entre o descrito e o ocorrido.

A forma citada deverá ser trabalhada em atendimento aos critérios de avaliação de estoque adotados pela Contabilidade, pois é essa ciência que determina a sua forma de apuração. Quando conceitua o custo de aquisição, define os critérios para avaliação, já citados anteriormente. A opção em não seguir tais mandamentos legais imputará ao ato falha na formulação, pois estará desrespeitando o fundamento científico-jurídico característico a este procedimento de exame.

O Quadro 1 apresenta um resumo das principais ocorrências de sonegação e fraude, por meio da Contabilidade, relacionadas ao ICMS, identificadas no trabalho de Auditoria Fiscal Contábil.

a) Subfaturamento	Consiste na prática de registrar, nos documentos e livros fiscais, vendas por valores inferiores ao custo de aquisição ou produção, que, nos casos de impostos incidentes sobre o valor agregado, como é o caso do ICMS, resulta na diminuição ou até mesmo anulação do imposto a pagar.
b) Saldo credor de caixa	Conhecido também como suprimento irregular de caixa, consiste na constatação da insuficiência de recursos para os pagamentos realizados pela empresa num determinado período.
c) Saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal (Omissão de Receita)	Corresponde à ausência da emissão do documento fiscal correspondente à operação realizada, assim como à ausência do registro nos respectivos livros fiscais, quando emitido o documento fiscal próprio.
d) Passivos Fictícios	É o passivo inexistente, ou seja, duplicatas de fornecedores ou contas a pagar já liquidadas, mas não baixadas na Contabilidade por ausência de saldo contábil suficiente na conta Caixa.

Quadro 1 – Tipos de fraudes relacionadas com a Contabilidade

Fonte: Elaborado pelo autor (2010).

Os conceitos gerais sobre auditoria, evolução, tipos, normas e procedimentos de auditoria, bem como os principais tipos de fraudes contábeis apresentados nesta seção, reportam ao objetivo geral deste estudo, que é analisar a contribuição da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal do ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. O

método de pesquisa, seus detalhes, etapas e instrumentos de coletas de dados são detalhados na próxima seção.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

A presente seção tem como objetivo descrever os procedimentos metodológicos adotados no estudo, envolvendo a caracterização da pesquisa, unidade de análise, fontes e instrumentos de coleta de dados, bem como apresentar a metodologia de tratamento e análise dos resultados.

4.1 Caracterização da Pesquisa

A definição da questão de pesquisa consiste, provavelmente, no passo mais importante a ser considerado em um estudo científico, daí a necessidade de redobrado cuidado na sua definição, para se evitar que questões eventualmente mal formuladas venham a comprometer todo o estudo.

No presente estudo, procurou-se cumprir as recomendações propostas por Martins (2006), particularmente na formulação da questão de pesquisa, que nasceu de uma ampla revisão da literatura sobre o tema escolhido, no intuito de se rever a plataforma teórica, para alicerçar e fundamentar com maior clareza o problema a ser respondido pela investigação.

Vergara (2000) acrescenta que a revisão da literatura, ou simplesmente referencial teórico, é a seção do projeto que objetiva apresentar os estudos sobre o tema, de modo a possibilitar que o autor tenha maior clareza na formulação do problema da pesquisa, facilitando a formulação de hipóteses e de suposições. Sinaliza para o melhor método de investigação e facilita a identificação dos procedimentos mais adequados para a coleta dos dados, fornecendo caminhos para definir a melhor forma de seu tratamento.

Vergara (2000) propõe dois critérios básicos para classificação de uma pesquisa: quanto aos fins e quanto aos meios. Quanto aos fins, uma pesquisa pode ser exploratória, descritiva, metodológica, aplicada ou intervencionista. Quanto aos meios de investigação, uma pesquisa pode ser de campo, de laboratório, documental, bibliográfica, experimental, *ex post facto*, participante, pesquisa-ação ou estudo de caso.

Com base no primeiro critério de Vergara (2000), ou seja, quanto aos fins, esta pesquisa caracteriza-se como exploratória, posto que aborda tema pouco explorado, não se verificando a existência de estudos que investiguem a contribuição da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal, da forma abordada neste estudo.

Quanto aos meios de investigação, esta pesquisa classifica-se como bibliográfica, documental e estudo de caso. Bibliográfica por promover uma revisão de literatura sobre o tema; pesquisa documental porque as informações são coletadas a partir dos documentos existentes que não foram analisados tais como: documentos de arquivos públicos, relatórios de pesquisas, cartas, contratos, diários, biografias, relatos de viagens, fotografias, gravações, filmes, mapas etc. e estudo de caso porque faz um estudo aprofundado em uma organização, envolvendo questões subjetivas, interpretação e percepções de caráter mais simbólico.

Quanto à natureza, a pesquisa apresentada, neste estudo, classifica-se como qualitativa, visto que busca novas informações e relações para verificação e ampliação do conhecimento disponível sobre o assunto, partindo das questões-foco de interesse amplo; envolvendo a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos, por meio de contato direto do pesquisador com o objeto de pesquisa e facilitando a compreensão dos fenômenos segundo a perspectiva dos sujeitos da situação em estudo (GODOY, 1995).

Além disso, a pesquisa qualitativa foi utilizada no desenvolvimento deste estudo por apresentar como principal vantagem maior profundidade de análise de determinado processo ou fenômeno objeto de estudo, e não por meio de levantamentos padronizados. Desse modo, a pesquisa qualitativa decide intencionalmente, considerando uma série de condições (sujeitos que sejam essenciais, segundo o ponto de vista do pesquisador para esclarecimento do assunto em foco) (TRIVIÑOS, 1987; GODOY, 1995; FLICK, 2004).

Um dos tipos de pesquisa qualitativa é o estudo de caso, que pode ser definido como uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa aprofundadamente, visando a um maior detalhamento na descrição de determinada realidade (TRIVIÑOS, 1987).

Assim, no estudo de caso, observa-se a característica principal da abordagem qualitativa: privilegiar os conteúdos. Para tal, empregam-se muito frequentemente, como técnicas de coleta de dados, a observação empírica, a pesquisa documental e a entrevista (DEMO, 1995).

4.2 Estudo de Caso como Estratégia de Pesquisa

Segundo Triviños (1987, p. 133), “dentre os tipos de pesquisa qualitativa, talvez o estudo de caso seja um dos mais relevantes”. Para Yin (2005), o estudo de caso é um modo de

pesquisa empírica que investiga fenômenos contemporâneos em seu contexto real, quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos; quando existem mais variáveis de interesse do que ponto de dados; quando se baseia em diversas fontes de evidências e quando há proposições teóricas para conduzir a coleta e a análise de dados.

A escolha dessa estratégia de pesquisa está fundamentada em Yin (2005) e Martins (2006), que recomendam a utilização do estudo de caso único quando o assunto for original e revelador. Dois fatores principais levaram à escolha do estudo de caso como estratégia de pesquisa:

- sua funcionalidade para o estudo, que, conforme sugerem Mattar (1996) e Mintzberg (1995), envolve mudanças, uma vez que os dados podem ser obtidos com tal nível de profundidade que possibilitam caracterizar e explicar detalhadamente os aspectos singulares do caso em estudo, construídos a partir de dados e observação de fatos e desenvolvidos de forma indutiva, por meio de investigação sistemática do comportamento de determinada organização e
- por ser, segundo Yin (2005), a estratégia de pesquisa preferida quando se tem questões de pesquisa dos tipos “como” e “por que”; quando o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos estudados e quando se enfocam fenômenos contemporâneos inseridos em um contexto de vida real.

Yin (2005) ensina, ainda, que, na construção de um bom estudo de caso, devem ser consideradas pelo menos seis fontes de evidências: documentos, arquivos, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos. Mais adiante são discutidas as principais fontes de evidências utilizadas neste estudo.

4.3 Unidade de Análise

Segundo Yin (2005), uma unidade de análise corresponde a um caso. Pode ser uma única organização, um evento, uma mudança organizacional em uma empresa ou um programa público envolvendo grande número de projetos.

Na presente pesquisa, a unidade de análise corresponde à Auditoria Fiscal na Célula de Gestão de Segmentos Econômicos da SEFAZ CE, envolvendo a identificação das empresas objeto de fiscalização, programa de auditoria, definição dos procedimentos e

lavratura de Autos de Infração com fundamentação na Contabilidade. Assim, para o estudo de caso, selecionou-se a Célula que possui atualmente 244 (duzentos e quarenta e quatro) Auditores Fiscais, que utilizam todos os procedimentos de um programa de auditoria e o Contencioso Administrativo Tributário, por meio de resoluções.

4.3.1 Estrutura Organizacional da SEFAZ CE

O Decreto nº 24.388 de 28 de fevereiro de 1997, alterado pelo Decreto nº 29.201, de 28 de fevereiro de 2008, aprova o regulamento da Secretaria da Fazenda (SEFAZ) e define a atual estrutura organizacional do órgão, visando ao efetivo cumprimento de sua missão de captar recursos financeiros para atender às demandas da sociedade.

A estrutura está distribuída em seis níveis: Superior; Gerência Superior; Órgãos de Assessoramento; Órgãos de Execução Pragmática; Órgãos de Execução Instrumental e Órgãos Setoriais de Execução.

Os Órgãos de Execução Programática têm competência para exercer a atividade de Auditoria Fiscal, cujo objetivo é recuperar receitas tributárias por meio de fiscalizações específicas e também coibir a tentativa de ações fraudulentárias ou de não recolher ou diminuir o valor do recolhimento do imposto correto.

Entre os órgãos de execução programática, encontra-se a Coordenadoria de Administração Tributária (CATRI), que compreende a Célula de Gestão Fiscal dos Segmentos Econômicos (CESEC). A essa Célula estão subordinados: o Núcleo Setorial de Alimentos, Núcleo Setorial de Bebidas, Núcleo Setorial de Couros e Calçados, Núcleo Setorial de Produtos Automotivos, Núcleo Setorial de Produtos Têxteis, Núcleo Setorial de Produtos Farmacêuticos e o Núcleo Setorial de Produtos Químicos, que juntos executam os processos de auditoria fiscal.

A figura 1 ilustra melhor essa distribuição:

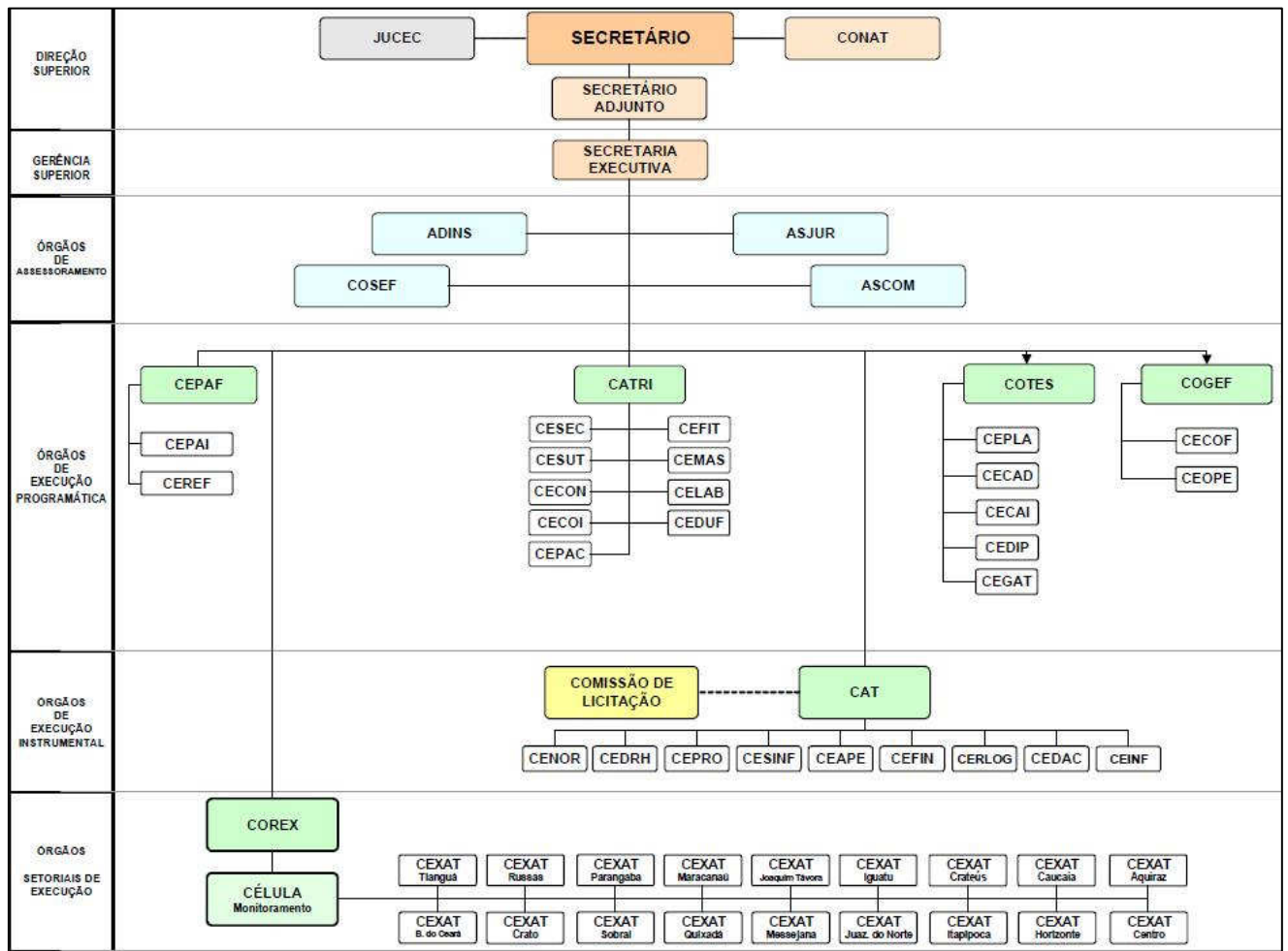


Figura 1 – Organograma Funcional da SEFAZ

Fonte: CEARÁ (2010).

Além da CESEC, atualmente existem mais cinco células de Gestão Fiscal que são compostas por seis núcleos em todo o Estado do Ceará, sendo onze destes na cidade de Fortaleza, com funções próprias da atividade operacional de Auditoria. São as seguintes: Célula de Gestão Fiscal dos Macros-segmentos Econômicos, composta pelo Núcleo Setorial de Comunicação e Energia Elétrica e Núcleo Setorial de Combustível; Célula de Gestão Fiscal da Substituição Tributária e Comércio Exterior, composta pelo Núcleo de Controle do Comércio Exterior e Núcleo de Controle de Substituição Tributária de Convênios e Protocolos; Célula de Revisão Fiscal; Célula de Execução da Administração Tributária em Juazeiro do Norte, composta pelo Núcleo de Auditoria Fiscal em Juazeiro do Norte e a Célula de Execução da Administração Tributária em Sobral, composta pelo Núcleo de Auditoria Fiscal em Sobral (CEARÁ, 2008).

Os Núcleos Setoriais são constituídos com base nos segmentos econômicos, utilizando a Classificação Nacional de Atividades Econômicas e Fiscais (CNAE) específicas, abrangendo todo o Estado, conforme definido em legislação.

Os núcleos têm, em sua composição, um supervisor e um quantitativo de auditores fiscais, definidos conforme fatores técnicos que envolvem a capacidade contributiva e quantidade de contribuintes pertencentes àquele segmento econômico que guardam relação com o quantitativo geral de contribuintes de todo o Estado. Em termos gerais, a cidade de Fortaleza absorve a maioria dos auditores fiscais, em decorrência de sua importância qualitativa e quantitativa na arrecadação e no número de contribuintes do Estado.

Dessa estrutura, a Célula de Gestão Fiscal dos Segmentos Econômicos (CESEC) foi escolhida como unidade de análise por apresentar o maior número de auditores fiscais em atividade de auditoria e também por ser o local de trabalho do autor.

4.4 Coleta de Dados

A coleta de dados assume capital importância em qualquer estudo científico, ainda mais em se tratando de estudo de caso no qual, embora deva haver um plano formal, os procedimentos de coleta não seguem uma rotina preestabelecida, podendo ocorrer a necessidade de coletar informações relevantes, ainda que imprevisíveis. Sendo assim, um estudo de caso requer um rigoroso planejamento, sob pena de pôr em risco todo o trabalho (MARTINS, 2006).

Um requisito fundamental do procedimento de coleta é o protocolo de pesquisa. Martins (2006) considera que, no contexto de um estudo de caso, o protocolo é um instrumento orientador e regulador da condução da estratégia de pesquisa, constituindo forte elemento para mostrar a confiabilidade de uma pesquisa. Yin (2005) acrescenta ser essencial a sua utilização em qualquer circunstância, porque aumenta a confiabilidade do estudo.

Assim, atendendo às orientações de Martins (2006) e Yin (2005), construiu-se um protocolo de pesquisa, o qual consiste em um documento contendo uma visão geral do projeto, os procedimentos de campo e as questões de estudo, além de um guia para o relatório do estudo de caso, que reúne as principais recomendações apresentadas nesta seção (Apêndice A).

A pesquisa documental constitui-se numa rica fonte de dados, visto que permite a realização por um custo relativamente baixo e ainda dispensa o contato com os sujeitos das pesquisas (autuante, contribuintes e o julgador) que, por vezes, é bastante difícil. O seu desenvolvimento observa as seguintes fases: determinação dos objetivos, elaboração do plano de trabalho, identificação da fonte, obtenção do material, tratamento dos dados, construção lógica e redação do trabalho.

Os documentos escolhidos para a coleta e análise de dados deste trabalho foram as resoluções de julgamentos da lavra do Contencioso Administrativo Tributário (CONAT), estruturados por Ementa, Relatório, Voto e Decisão.

No universo da pesquisa, serão consideradas todas as resoluções de julgamentos realizados pelo Conselho de Recursos Tributários em sessão plenária do CONAT, durante o período de 2007 a 2009, referentes a processos administrativos fiscais originados de infrações de diversas tipicidades, lavradas pelos auditores fiscais lotados nas Células de Auditoria Fiscal do Estado do Ceará.

No entanto, a análise documental, por meio de leituras, reflexões e inferências, foi utilizada também para selecionar entre as resoluções citadas, as quais, de alguma forma, se fundamentaram nos registros ou levantamentos de peças contábeis. O tipo de amostra das resoluções consiste, portanto, em amostra intencional, tendo em vista as razões específicas para a seleção destas.

As resoluções selecionadas foram agrupadas por tipos de infrações e analisadas no contexto dos argumentos apresentados pelos componentes da lide, quais sejam: o autuado, o autuante e o relator. Para fins de mensuração da validade dos autos de infração, foram considerados os resultados obtidos nos julgamentos dos créditos reclamados, no que concerne à sua procedência, à procedência parcial, à improcedência e à nulidade.

No aspecto quantitativo, serão levantadas as incidências de infrações e resultados apresentados nos julgamentos para formar o convencimento da contribuição da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

No desenvolvimento da pesquisa qualitativa, o trabalho de campo assume grande importância. Para Minayo (1994), esse tipo de pesquisa não pode ser pensado sem a

realização do trabalho de campo. O campo corresponde ao recorte espacial que contém, em termos empíricos, a abrangência do recorte teórico que corresponde ao objeto da investigação.

Durante o trabalho de campo, a interação do pesquisador com os sujeitos da investigação é essencial. Nessa fase, se estabelecem relações de intersubjetividade, das quais resulta o confronto da realidade concreta com os pressupostos teóricos da pesquisa.

Segundo Cruz Neto (1994, p. 51), as formas selecionadas para investigar o objeto de estudo, na pesquisa qualitativa, proporcionam ao pesquisador um contato direto com os fatos e geram, a partir da dinâmica de interação social, um novo conhecimento. Portanto, no trabalho de campo, são utilizados métodos e técnicas que diferem das situações que ocorrem em outras metodologias, desenvolvidas de forma estruturada em laboratórios de pesquisa.

Vargas (2002, p. 119) destaca que a observação participante, que muitas vezes é também designada por trabalho de campo, caracteriza-se pela inserção do observador no grupo observado. Se o investigador apenas se integra no grupo a partir do momento em que se inicia o processo de investigação, fala-se de observação-participação. É a situação do etnólogo que vai viver uns tempos com a tribo que vai estudar.

Se, pelo contrário, o observador faz parte integrante de um grupo e aproveita essa situação para observá-lo, tem-se uma situação de participação-observação. É o caso do professor de Sociologia que investiga a escola onde exerce a docência. É o que acontece nesta pesquisa, em que o autor trabalha há 16 anos como auditor fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e investiga a contribuição da Contabilidade no processo de auditoria fiscal do ICMS no órgão de lotação.

A participação do autor na coleta de dados numa situação de participação-observação tem como ponto positivo o fato de ser capaz de estabelecer uma relação de confiança com os sujeitos; ter familiaridade com as questões investigadas, com preparação teórica sobre o objeto de estudo, e capacidade de relacionar os conceitos e teorias científicas aos dados coletados.

Foi utilizado também como fonte de coleta de dados o questionário, o qual pode ser consultado por meio do modelo reproduzido (Apêndice B). Segundo Gil (1999, p. 12), pode-se definir questionário como a “técnica de investigação composta por um número mais

ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas.”

O questionário utilizado foi dividido em dois blocos: o primeiro bloco, denominado perfil do respondente, buscou informações gerais do pesquisado, tais como faixa etária, sexo, formação acadêmica, titulação e tempo de serviço na SEFAZ CE. O segundo bloco tem perguntas sobre o uso das informações contábeis na execução dos trabalhos de auditoria fiscal do ICMS. O questionário com questões fechadas (Apêndice B) foi aplicado no período de 1º a 5 de março de 2010. Antes, no dia 26/02/2010, foi feito um pré-teste do questionário com cinco auditores do Núcleo Setorial de Produtos Químicos.

Considerando que o objetivo da pesquisa é analisar a contribuição da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará durante as fiscalizações de empresas, o estudo foi realizado com os servidores que atuam na Cédula de Gestão Fiscal dos Segmentos Econômicos com o objetivo de evidenciar as opiniões dos auditores quanto à utilização da Contabilidade na Auditoria Fiscal.

O universo da pesquisa compreende todas as células de gestão fiscal do Estado do Ceará e os seus respectivos auditores fiscais. A Célula de Gestão de Segmentos Econômicos (CESEC) foi escolhida por meio de uma amostra aleatória dentre todos os auditores da SEFAZ CE. Possuindo atualmente 244 (duzentos e quarenta e quatro) auditores fiscais, a CESEC é a única célula de gestão fiscal que não tem limitação de campo de atuação, abrigando, portanto, todos os tipos de empresas e possibilitando a utilização de todas as técnicas de auditoria discutidas nas seções anteriores.

Segundo Yin (2005), as fontes de evidências podem ser maximizadas por meio da utilização de três princípios que, se adequadamente observados, podem ajudar a conferir maior confiabilidade ao estudo de caso: a) a utilização de várias fontes de evidências; b) a criação de um banco de dados para o estudo de caso e c) a manutenção e encadeamento de evidências.

No tocante ao primeiro princípio, assinala Yin (2005) que a maior vantagem do uso de fontes múltiplas de evidências é o desenvolvimento de linhas convergentes de investigação.

Nesse aspecto, o autor Yin (2005) considera que um processo de triangulação pode ser a solução, uma vez que contribui para corroborar um mesmo fato ou fenômeno. Seguindo essa orientação, este estudo utilizou as seguintes fontes de evidências: questionários com questões fechadas, documentos e observação participante.

Conforme foi mencionado na introdução deste trabalho, desenvolveu-se uma pesquisa documental para se analisar a contribuição da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal, tendo como fonte as resoluções de julgamentos referentes aos processos administrativos fiscais da SEFAZ CE, julgados no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009, pelo CONAT.

A pesquisa documental correspondeu a 1.494 autos de infração do período retrocitado, originados de infrações de diversas tipicidades, lavrados pelos auditores fiscais lotados nas seis Células de Gestão Fiscal do Estado do Ceará.

Convém ressaltar que somente foram trabalhados os autos de infrações lavrados que se transformaram em processo fiscal, ficando de fora aqueles que, mesmo tendo se fundamentado na Contabilidade, não foram contestados pelos contribuintes.

4.5 Tratamento e Análise dos Dados

A tarefa seguinte foi analisar e interpretar os dados, tendo como principal objetivo responder às questões de pesquisa. De acordo com Gil (1999), embora apresentem conceitos distintos, constituem processos complementares, já que a análise procura organizar e resumir, de forma a levar as respostas ao problema de pesquisa, enquanto a interpretação dos dados objetiva a procura do sentido mais amplo das respostas.

Yin (2005) assevera que o objetivo da análise das evidências consiste em examinar, categorizar, classificar em tabelas ou recombina evidências, seguindo as proposições iniciais do estudo.

A análise dos documentos foi realizada nesta sequência cronológica:

1. foram analisadas as 1.494 resoluções emanadas de julgamentos pelas Juntas de Julgamento Fiscal do CONAT, correspondentes ao período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009, por meio de suas ementas;

2. no universo das resoluções, identificaram-se processos, cujos litígios tiveram, de alguma forma, relação com a Contabilidade;
3. nos processos selecionados, ficaram constatadas infrações relacionadas com a Contabilidade, reclamando créditos tributários de ICMS ou multas de natureza acessória;
4. para fins de estudo, os tipos de infrações com características semelhantes foram agregados em sete grupos: conta mercadoria, conta financeira, fluxo de caixa, ausência de escrituração de notas fiscais de entradas, inexistência de livro contábil, subfaturamento e passivo fictício.
5. para fins de observação da contribuição da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal, foram analisados os julgamentos dos processos administrativos fiscal, por grupo de infração, cujos resultados foram classificados como: procedente, quando favorável ao fisco; procedente em parte, quando parcialmente favorável ao fisco, isto é, o processo sofreu correções; improcedente, quando favorável ao contribuinte, não se configurando infrações ao regulamento; nulo, quando o processo apresentou vícios insanáveis e extintos, quando não ocorrer a possibilidade jurídica, a legitimidade da parte e o interesse processual ou o pagamento.

Da análise documental, realizada por meio de leituras, reflexões e inferências, foram identificadas e selecionadas 110 resoluções referentes a autos de infrações julgados, que, de alguma forma, se fundamentaram nos registros ou levantamentos contábeis, representando, assim, 7,36% do universo de resoluções pesquisadas.

Quanto à análise das respostas aos questionários, de posse dos dados coletados, foi utilizado o aplicativo *Microsoft Excel* para efetuar sua tabulação e elaborar os gráficos necessários à melhor compreensão dos resultados da análise. Optou-se pelos gráficos em forma de pizza e barra, já que facilitam a visualização dos tamanhos relativos, entre cada uma das partes do todo. Mattar (2001, p. 264) define o gráfico em forma de pizza como aquele “constituído pela figura de um círculo repartido por meio de seus raios em n partes proporcionais à ocorrência da variável nos resultados da pesquisa”.

Finalmente, após a tabulação dos dados e a construção dos gráficos, procedeu-se à análise qualitativa destes, comentando-se o resultado de cada questão. Buscou-se, pois, descrever os fenômenos relacionados ao julgamento dos autos de infração fundamentados na Contabilidade, para posteriormente interpretá-los à luz da fundamentação teórica desta pesquisa.

A seção seguinte evidencia os resultados da pesquisa documental e da aplicação dos questionários aos servidores que executam as atividades de Auditoria Fiscal no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ CE).

5 RESULTADOS OBTIDOS NA PESQUISA DE CAMPO

Atentando aos objetivos da presente pesquisa, são apresentados, nesta seção, os resultados da pesquisa, conforme metodologia detalhada na seção anterior. Assim, foram descritos os procedimentos que norteiam a atividade de Auditoria Fiscal do ICMS; identificados os autos de infração lavrados com fundamentação na Contabilidade e suas especificidades bem como identificadas as opiniões dos auditores quanto à utilização da Contabilidade na Auditoria Fiscal.

5.1 Auditoria Fiscal na SEFAZ

A competência para a realização de auditorias em empresas privadas, no que se relaciona às transações envolvendo tributos estaduais, é estabelecida pela Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996, alterada pela Lei nº 13.418, de 30 de dezembro de 2003, que consolida as disposições referentes ao Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Esta Lei, amparada pelo art. 155 da Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, estabelece todos os dispositivos necessários à definição e competência da aplicabilidade das situações envolvendo o citado imposto. No art. 80, tem-se quem será responsável pela realização das auditorias:

Art. 80. A fiscalização do ICMS compete aos servidores do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização da Secretaria da Fazenda, com as atribuições previstas na Lei nº 14.350, de 19 de maio de 2009.

Parágrafo único. Os procedimentos relativos à ação fiscal, inclusive a constituição do crédito tributário, serão definidos em regulamento (CEARÁ, 1996).

A auditoria, normalmente tratada como fiscalização ou ação fiscal, é regida pela legislação tributária, com destaque para o Decreto estadual nº 24.569/1997, que 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 bem como fixa os poderes e os deveres dos agentes da Administração Fazendária.

O referido Decreto, alterado pelo Decreto nº 27.792, de 17 de maio de 2005, estabelece, na organização pública estadual em estudo, os profissionais competentes para a

realização de auditorias fiscais em empresas com operações sujeitas ao regime tributário da legislação do ICMS. O art. 812 expõe esta determinação.

Art. 812. São competentes para promoverem ações fiscais os servidores do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização - TAF, da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, de conformidade com as atribuições previstas na Lei nº 14.350, de 19 de maio de 2009 (CEARÁ, 1997).

A regulamentação da lei estadual, através do Decreto acima referido, apresenta, claramente, o profissional adequado e com competência para efetuar a auditoria fiscal, em empresas privadas, no que concerne à fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias estaduais. Isto se deve ao fato da atividade de auditoria fiscal ser plenamente vinculada, ou seja, todos os procedimentos bem com as pessoas competentes para executá-los devem ser expressos em lei.

Por meio da Auditoria Fiscal, a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará busca exercer um efetivo controle das obrigações e encargos relacionados aos tributos estaduais. Portanto, a Auditoria Fiscal tem um papel relevante na estrutura da SEFAZ, pois, além de sua função arrecadatória por meio de suas várias atividades e seus respectivos autos de infração, tem uma função inibidora em relação aos contribuintes praticarem o ilícito fiscal, com temor de que ocorra uma fiscalização em sua empresa.

Nota-se, enfim, que a função da Auditoria Fiscal não é somente autuar e reaver o recolhimento de impostos não efetuados anteriormente, mas também coibir e inibir o procedimento ilícito do contribuinte. Quanto menor o valor arrecadado pela Auditoria Fiscal, maior a certeza de que se está diminuindo a sonegação das empresas e, conseqüentemente, maior o valor que está sendo recolhido aos cofres públicos por meios espontâneos e corretos.

Desta forma, a Auditoria Fiscal funciona como uma especialização da auditoria como um todo. A maneira de auditar é semelhante à adotada para outros casos, ou seja: planeja-se, executa-se, relata-se e conclui-se, variando apenas os procedimentos a serem aplicados.

5.1.1 Requisitos e Competências do Auditor Fiscal da Receita Estadual

A Lei Estadual nº 13.778, de 06 de junho de 2006 e alterações posteriores, institui o plano de cargos e carreiras do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização

(TAF), da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ), definindo a Carreira de Auditoria e Gestão Fazendária sendo integrada pelo cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Várias são as condições que deve preencher o servidor público no cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual dentro do núcleo de auditoria, destacando-se dentre estas, conforme art. 14, anexo IV, da Lei estadual nº 14.350/2009, de 19 de maio de 2009, condições técnicas, culturais e morais, tais como:

- Formação profissional em nível superior;
- Conhecimentos gerais amplos, para avaliar a conveniência e fazer o julgamento adequado das operações efetuadas pela empresa;
- Noções básicas de matemática financeira, legislação comercial e tributária, economia, processamento de dados, técnicas bancárias e relações humanas;
- Profundo conhecimento da legislação pertinente ao ICMS, sem os quais não poderá julgar a exatidão e legalidade das operações realizadas pelo contribuinte;
- Condições intelectuais como inteligência, agilidade mental, opinião própria e independência mental;
- Ter esforço próprio, força de vontade, ser observador, pesquisador e estudioso;
- Ter boas qualidades de relações humanas, como comportamento educado no trato com o contribuinte, ser atencioso, compreensivo e respeitar os direitos de terceiros e
- Ter requisitos morais dignos, dado o caráter de interesse público de seu trabalho e a natureza de sua atuação, relacionado a interesses econômicos e financeiros da coletividade (CEARÁ, 2006).

Dentre esses requisitos morais, destacam-se a integridade, idoneidade, respeitabilidade, caráter ilibado, padrão moral elevado, senso de justiça e imparcialidade.

Em relação às competências estabelecidas para os Auditores Fiscais pela Lei nº 13.778/06, tem-se como principais:

- contribuir para o planejamento, execução, acompanhamento e avaliação das atividades relacionadas diretamente com a missão e o plano de trabalho da

Secretaria da Fazenda, visando ao cumprimento dos objetivos e metas estabelecidos;

- participar da formulação da política econômico-tributária do Estado, realizar atividades de tributação, arrecadação, fiscalização recolhimento e controle dos tributos estaduais e demais rendas do erário, constituir crédito tributário e exercer outras atribuições correlatas;
- constituir crédito tributário em procedimentos de auditoria fiscal de estabelecimentos, com competência plena, quanto às obrigações tributárias principais e acessórias;
- supervisionar as equipes de auditoria fiscal de estabelecimentos;
- orientar e coordenar equipes de auditoria fiscal de estabelecimento, em relação ao planejamento e execução de ações fiscais com competência plena e
- repetir ação fiscal e revisar lançamento de crédito tributário.

Ressalta-se que o auditor não deve tomar decisões precipitadas em relação ao lançamento do crédito tributário por meio de auto de infração, sem antes se certificar e se assegurar de todos os meios e provas que julgar necessários para a fundamentação do respectivo lançamento.

5.1.2 Atividades desenvolvidas pela Auditoria Fiscal

Entende-se por ação do fisco, de acordo com a Instrução Normativa da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará nº 07, de 27 de fevereiro de 2004, o conjunto de procedimentos de natureza fiscal, contábil e financeira que tem por finalidade o lançamento do crédito tributário decorrente do não cumprimento de obrigação tributária, sendo efetivadas sob as seguintes modalidades: Auditoria Fiscal, Diligência Fiscal específica e Auditoria Fiscal especial (SEFAZ, 2004).

A referida Instrução e alterações posteriores explicitam procedimentos relativos ao desenvolvimento de ações do Fisco por meio do Sistema de Controle da Ação Fiscal (CAF) e dão outras providências.

De acordo com o §5, inciso I do art. 821 do RICMS, as autoridades competentes para designarem servidor fazendário para promover ação fiscal são: o Secretário da Fazenda, um dos coordenadores da Coordenadoria de Administração Tributária - CATRI, os

coordenadores da Coordenadoria Regional de Fortaleza - COREF e Coordenadoria Regional do Interior - COREI, e o Orientador da Célula de Execução e Administração Tributária - CEXAT e o Supervisor de Auditoria Fiscal.

No exercício da ação fiscal, o Auditor Fiscal fica designado, na modalidade auditoria fiscal, a lançar qualquer crédito tributário decorrente de irregularidade ocorrida no período consignado; na diligência fiscal específica, a lançar apenas crédito tributário decorrente de infrações relacionadas aos motivos que deram origem à ação, ocorridas no período consignado; e na auditoria fiscal especial, a lançar o crédito tributário, no todo ou em parte, na forma estabelecida em ato do Secretário da Fazenda (SEFAZ, 2004).

O auto de infração é o instrumento legal para a constituição do crédito tributário, cuja emissão é de competência exclusiva do Auditor Fiscal. De acordo com o art. 6º da Instrução Normativa da SEFAZ CE nº 07/2004, verificada infração à legislação tributária, o agente do Fisco efetivará a lavratura do auto de infração, Anexo III nos termos dos arts. 32 a 35 do Decreto nº 25.468, de 31 de maio de 1999.

Para lançar o crédito tributário através do auto de infração, o Auditor Fiscal apura o movimento real tributável, realizado pelo estabelecimento em determinado período, por meio de levantamento fiscal e contábil em que são considerados o valor de entradas e saídas de mercadorias, o dos estoques inicial e final, as despesas, outros gastos, outras receitas e lucros do estabelecimento, inclusive levantamento unitário com identificação.

Prevê, ainda, o art. 827, § 5º, do Regulamento do ICMS, que os auditores fiscais do Estado podem desprezar os resultados apresentados pela Contabilidade do contribuinte, quando não representar o real valor tributável realizado pelo estabelecimento (CEARÁ, 1997).

Assim, quando a escrita contábil do contribuinte for invalidada pela demonstração da existência de vícios e irregularidades que caracterizem sonegação de impostos, fica facultado à fiscalização arbitrar o montante das operações por ele realizadas, com base de cálculo a média aritmética dos valores constantes dos documentos compreendidos entre o número inicial de toda a sequência impressa e o maior número de emissão identificado.

De acordo com o art. 827, § 8º, 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 por meio 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 mais entre o preço médio ponderado das mercadorias adquiridas ou produzidas e 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, acrescidos 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 (CEARÁ, 1997). [...]

Antes da edição desse dispositivo, o que havia de concreto, expresso, era o mero termo “omissão de receita”, que, vago e impreciso, dava margem apenas à discussão teórica a respeito do seu significado. Com o dispositivo renovado, a discussão teórica foi encerrada, pois o § 8º trouxe, em seu bojo, as hipóteses de caracterização da omissão de receita.

A Instrução Normativa da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará nº 07, de 27 de fevereiro de 2004 e alterações posteriores, explicita procedimentos relativos ao desenvolvimento de ações do Fisco por meio do Sistema de Controle da Ação Fiscal (CAF) e dá outras providências.

Serão gerenciados pelo CAF o planejamento, a homologação, a distribuição, a execução e a avaliação de resultados de ações do Fisco, com a finalidade de apurar e lançar o crédito tributário, bem como os procedimentos administrativos decorrentes de requerimento do contribuinte, do Fisco ou de terceiro interessado, com finalidade de elaboração de informação fiscal, coleta de informações ou monitoramento de estabelecimento.

Conforme RICMS, Decreto nº 24.569/97, em função das prerrogativas legais, são consideradas exclusivas da auditoria fiscal contábil exercida pelos auditores fiscais as seguintes técnicas: verificações preliminares, retenção de livros e documentos, realização de diligências, exame de arquivos magnéticos, lacração de arquivos, apreensão de produtos e equipamentos, arbitramento de valores, regimes especiais de fiscalização e inquéritos (CEARÁ, 1997).

A figura 2 apresenta a sequência do processo de Auditoria Fiscal desenvolvido nas células de gestão fiscal da SEFAZ CE.

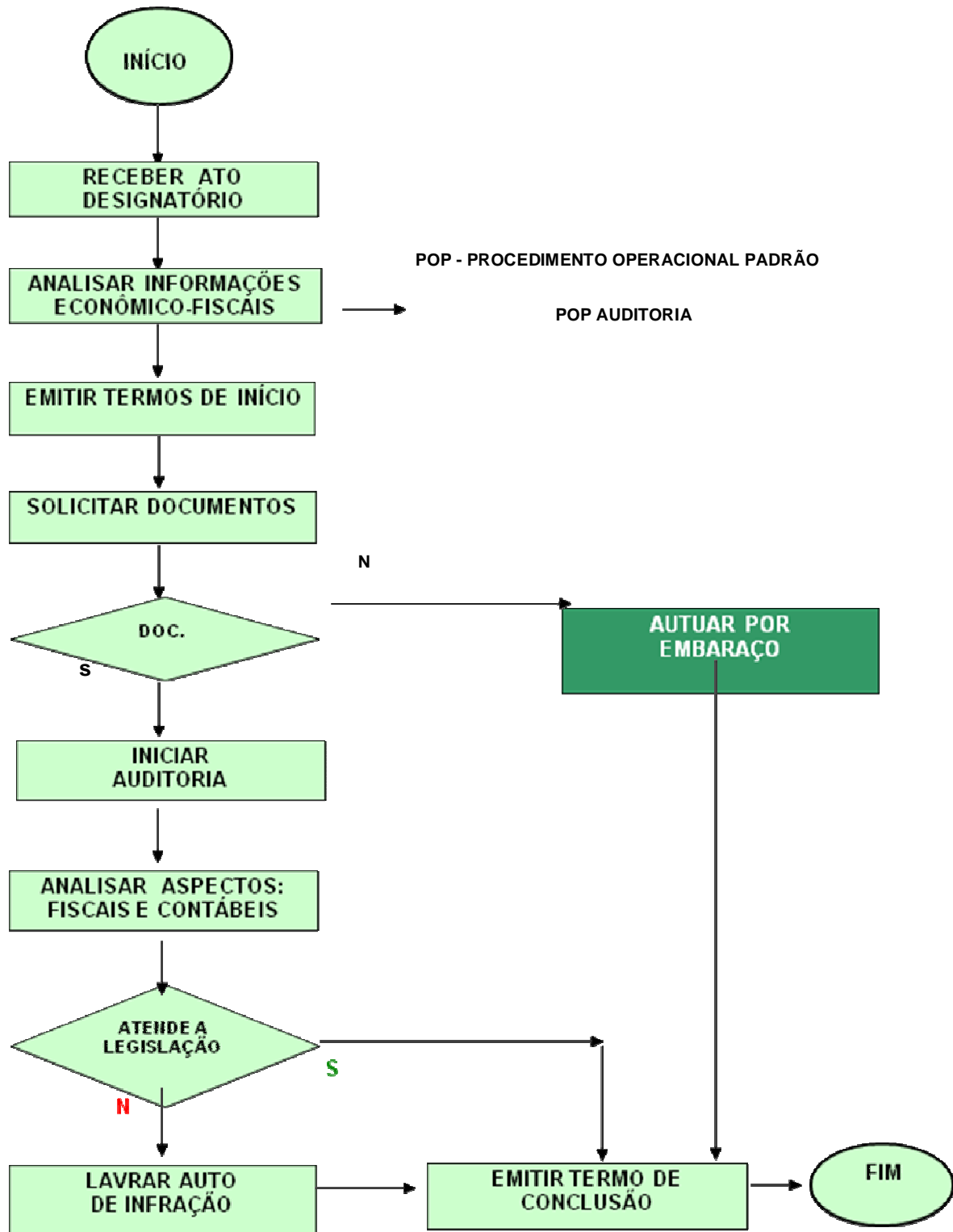


Figura 2 – Processo de fiscalização

Fonte: Elaborado pelo autor

O Auditor Fiscal executará as diligências para coleta de provas, contidas em documento, livro ou coisa, necessárias à apuração do crédito tributário ou ao reconhecimento do direito pleiteado pelo contribuinte.

Conforme a Instrução da SEFAZ CE nº 07/2004, várias são as atividades desenvolvidas pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual dentro de um Núcleo de Execução Fiscal, todas iniciadas com a emissão de uma Ordem de Serviço emitida pelo superior competente, denominadas ações do Fisco, que são: auditoria fiscal, diligência fiscal específica, fiscalização de equipamentos emissores de Cupom Fiscal, execução de projetos de acompanhamento fiscal, auditoria fiscal especial etc.

a) Auditoria fiscal

A Auditoria Fiscal desenvolvida pelos auditores fiscais da receita estadual compreende o exame de documentos, livros e registros, contábeis e fiscais, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do ICMS, objetivando mensurar a exatidão desses registros e a correção dos recolhimentos aos cofres do estado.

A fiscalização do ICMS visa, essencialmente, verificar se o contribuinte, pessoa física ou jurídica, cumpriu as suas obrigações fiscais de uma forma correta. Nesse contexto, a Auditoria Fiscal procura minimizar a diferença existente entre o imposto definido por Lei e o imposto declarado pelos contribuintes, com o objetivo amplo de combate à fuga e evasão fiscal.

Auditoria fiscal é a ação que ocorre em um exercício fechado, ou seja, todo um período especificado, e se conferem todos os lançamentos escriturados nos livros fiscais e contábeis, inclusive fazendo o levantamento quantitativo de estoque de mercadorias para verificar se houve entrada ou saída de mercadorias sem documentação fiscal.

Essa ação é iniciada com a emissão e respectiva assinatura do representante legal da empresa do Termo de Início de Fiscalização no qual comunica a ação ao contribuinte e se relacionam os documentos a serem disponibilizados ao Auditor Fiscal para o seu cumprimento.

De posse desses documentos, o Auditor Fiscal tem um prazo de até 180 (cento e oitenta) dias para conclusão dos trabalhos, contados da data da ciência ao sujeito passivo, conforme dispõe o art. 821, §2º do Decreto nº 24.569/97 para efetuar os trabalhos de auditoria e encerrar a ação fiscal com o Termo de Conclusão de Fiscalização e os respectivos autos de infração, se existirem.

Ressalte-se que inúmeros são os problemas detectados em auditoria fiscal contábil, alguns já constituídos em infrações regulamentadas, outros passíveis de estudo, não arrolados neste trabalho. O setor de auditoria fiscal fixa seu plano de ação nas atividades onde a incidência de sonegação é maior e onde há maiores resultados para a arrecadação pública.

b) Diligência fiscal específica

São os procedimentos administrativos decorrentes de requerimento do contribuinte, do Fisco ou de terceiro interessado, com finalidade de elaboração de informação fiscal, coleta de informações ou monitoramento de estabelecimento.

c) Fiscalização de equipamentos Emissores de Cupom Fiscal (ECF)

Deferimento de pedidos de uso de equipamento emissor de cupom fiscal, intervenções técnicas, remoções de lacre, cancelamento de cupom fiscal e cessação definitiva do aludido equipamento. Isso é feito por meio da análise da documentação apresentada pelo contribuinte e, se necessário, da ida do Auditor Fiscal ao estabelecimento para confirmar a correta utilização do equipamento.

d) Execução de projetos de acompanhamento fiscal

Ações fiscais efetuadas em períodos de maior relevância nas vendas, como épocas que antecedem o dia dos pais, dia das mães, natal, ano novo etc. É feito um planejamento, por parte dos supervisores da célula de Auditoria Fiscal, das empresas em que vai ocorrer essa alavancagem nas vendas, e colocam-se vários agentes fiscais nestes locais, com o objetivo de verificar se as notas fiscais estão sendo emitidas por ocasião de suas vendas. Geralmente se usa o acompanhamento fiscal em shoppings, no centro da cidade e em acontecimentos do tipo feirão da informática, feirão de confecções etc.

e) Realização de diligências fiscais

Ação fiscal menos complexa que serve para a coleta de informações fiscais que demandam pouco tempo. Utilizada para se conferir o recolhimento antecipado de diferenciais de alíquota e ICMS retido na fonte.

f) Auditoria Fiscal especial

Geralmente se refere à apuração diária do ICMS do contribuinte, fazendo-o recolher dia após dia, se devido. Esse tipo de fiscalização é utilizado em casos especiais para facilitar o cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte. Consiste na presença ininterrupta de um agente fiscal dentro da empresa, anotando todas as entradas e saídas de mercadorias ocorridas. No final do período diário, faz-se a apuração do ICMS e, se este for devido, faz-se o recolhimento no dia seguinte.

Para a realização dos trabalhos de auditoria, foram criados sistemas informatizados, com o objetivo de auxiliar o desempenho dos trabalhos, permitindo mais precisão e agilidade. A seguir, explicitam-se os principais Sistemas de Informações aplicados à Auditoria Fiscal.

5.1.3 Sistemas de informações aplicados à Auditoria Fiscal

O desenvolvimento imposto pela evolução da base tecnológica – que levou empresas a modernizarem seus negócios – forçou naturalmente a Administração Pública a envidar esforços no sentido de modernizar-se. Essa tendência – presente em todas as áreas da AP – levou a Administração Tributária a equipar também suas secretarias e treinar seus servidores nas novas tecnologias.

Diante desse cenário, a Secretaria da Fazenda – SEFAZ CE – tem desenvolvido e disponibilizado, para os Auditores Fiscais, vários sistemas de informações que auxiliam sobremaneira o desempenho dos trabalhos de auditoria, permitindo mais precisão e agilidade.

Um sistema de informação se define como um conjunto de procedimentos estruturados, planejados e organizados que, uma vez executados, produzem informações para dar suporte ao processo de tomada de decisão (ARIMA, 2002). É por meio dessa ótica, com visão futurista, que os gestores públicos modernizam a estrutura fazendária.

Dentre os sistemas disponibilizados pela SEFAZ CE, destaca-se o Sistema de Controle da Ação Fiscal (CAF).

A Instrução Normativa da Secretaria da Fazenda nº 07/2004 define, em seu art 1º, que o planejamento, a homologação, a distribuição, a execução e a avaliação de resultados de ações do Fisco serão gerenciados pelo sistema CAF. O sistema consiste em um módulo do Controle de Ações Fiscais, desenvolvido em linguagem Java, para execução na *intranet* com bancos de dados em *Oracle*.

Os sistemas que mantêm relação com o CAF são: o Sistema Cadastro de Contribuintes (CADASTRO), o qual possui os dados cadastrais dos contribuintes, sócios e contadores do Estado do Ceará; o Controle de Parcelamento Fiscal (COPAF); a Declaração de Informações Econômico-fiscais (DIEF); o Controle de Mercadorias em Trânsito (COMETA) e o Servidor de Tabelas (SETA).

O CAF se comunica com os outros sistemas corporativos da SEFAZ como, por exemplo, o CADASTRO, por meio de ferramentas como o *EntireX*, que é o meio responsável pela comunicação entre sistemas de plataformas distintas (baixa plataforma - Micro/Oracle e alta plataforma - Mainframe/Adabás), nos quais as rotinas que necessitarem dessa comunicação solicitarão a autenticação do usuário (usuário e senha) para garantir a segurança no acesso a essas informações. O acesso de cada usuário é controlado pelo Sistema de Segurança (SISSEG).

5.1.3.1 Ferramentas de Tecnologia da Informação utilizadas pela Auditoria Fiscal

As principais iniciativas de utilização de ferramentas de Tecnologia da Informação por parte da Auditoria Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará são programas de utilização em escala global, como a planilha eletrônica *Microsoft Excel* e outras, desenvolvidas por técnicos da própria instituição, com aplicabilidade restrita a Auditores Fiscais Fazendários.

Além dessas, existem outras ferramentas de aplicação bem mais específicas, muitas vezes desenvolvidas pelos próprios servidores fazendários, que projetam a técnica fiscal para a elaboração de *softwares* próprios. Soares Jr (2007, p. 94) detalha as principais

características de alguns desses sistemas de aplicação específica, deixando de explicar aquelas que são de conhecimento geral, como os programas constantes do *Microsoft Office*.

a) *Interactive Data Extraction and Analysis (IDEA)*

A SEFAZ participa ativamente de um projeto de cooperação internacional com o Governo do Canadá (Projeto Brasil-Canadá) com o objetivo de desenvolver aplicações eletrônicas de extração, manuseio e análise de bancos de dados para fins fiscais. Silva (2005, p.10) destaca que o *software* objeto de tal empreitada é conhecido pela sigla IDEA, iniciais de seu nome de batismo, que é *Interactive Data Extraction and Analysis*.

A ferramenta conta com a participação, em seu desenvolvimento, de um Auditor Fiscal da SEFAZ, que realiza visitas ao Canadá para troca de ideias e sugestões. Dentre sua extensa lista de funcionalidades, destacam-se as seguintes:

- Importação de dados em lista variada de arquivos;
- Criação de visualizações customizadas e de relatórios;
- Desempenho de análise de dados;
- Cálculo de estatísticas; detecção de falhas, como quebras de sequências;
- Detecção de itens duplicados;
- Utilização de mais de 80 funções para condução de testes relativos a caracteres, números, correspondências entre campos, data e hora, condições e aspectos financeiros;
- Processamento de cálculos dos mais diversos;
- Seleção de amostras, com uso de técnicas sistematizadas, aleatórias, com atributos, ou com unidades monetárias;
- Combinação, comparação, junção ou acréscimo de arquivos de dados;
- Criação de tabelas *pivot*, para análises multidimensionais e
- Geração automatizada de histórico completo de todos os eventos efetivados na análise de dados.

Ademais, o IDEA é capaz de criar e gravar macros, com uma ferramenta de *script*, compatível com o *Visual Basic*, além de desenvolver e gravar máscaras e equações, permitindo o uso destas na obtenção ou análise de outros dados ou de outros arquivos.

b) Planilha Cesec

Trata-se de uma ferramenta simples, objetiva, de fácil preparação. Constitui-se de uma programação pré-formatada em uma planilha do Microsoft Excel na qual algumas células são protegidas e outras funcionam como base para a montagem dos principais relatórios indicadores de infrações: Demonstração de Entradas e Saídas de Caixa (DESC) e Demonstrativo do Resultado com Mercadorias (DRM).

Desenvolvida em conjunto por diversos Auditores Fiscais, tem, no atual Coordenador da Administração Tributária (CATRI), a coordenação e compilação das sugestões colhidas, bem como sua formatação e atualização.

Essa ferramenta proporciona um trabalho rápido, simples e objetivo. Ao mesmo tempo em que levanta o fluxo financeiro por meio da montagem da DESC, pode também apontar sonegação por meio da montagem simultânea do DRM. É alimentada pelo Auditor Fiscal a partir de informações de diversas fontes, como, por exemplo, os sistemas GIM, DIEF, GIEF (RATEIO), COMETA, RECEITA, SUFRAMA e outras como aquelas constantes da escrita fiscal do contribuinte auditado.

c) Fluxo financeiro e de estoques

Essas são as duas vertentes do exame que a ferramenta se dispõe a apoiar. Aplicável basicamente a empresas de pequeno e médio porte, especialmente aquelas que não apresentam escrituração contábil ou aquelas que apresentam, mas são inservíveis devido ao elevado número de inconsistências. Os dados são inseridos por digitação, pelo Auditor Fiscal encarregado da ação, e consistem de uma cesta de indicadores, na qual entram aqueles armazenados em sistemas corporativos da SEFAZ CE e informações constantes da escrita fiscal e da Declaração de IRPJ da empresa sob exame.

Ao término, a Planilha demonstra, num quadro resumo, todas as infrações detectadas, acompanhadas de explicações acerca do enquadramento legal, percentuais e orientações gerais acerca dos procedimentos a adotar. É de aplicação restrita a empresas de estabelecimento único (Matriz) e deve ser objeto de preparação especialmente naquelas ações em que a referida empresa não disponibiliza escrita contábil.

d) Análise Fiscal

Desenvolvido para a Auditoria Fiscal pelo orientador da Célula de Laboratório Fiscal da SEFAZ CE, o programa foi distribuído gratuitamente, em 2004, pela associação que congrega os Auditores Fiscais. Desde então vem servindo a levantamentos preponderantemente na área de fluxo de estoques, apoiando também aqueles relativos ao fluxo financeiro (de forma complementar).

Consiste de ferramenta atualizada em ambiente padrão Microsoft Windows. O *software* possui facilidades como geração de relatórios em tela e pode servir para apoiar levantamentos mais complexos, como a elaboração de rendimentos em empresas industriais.

e) Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC)

Consiste em *software* simples que tem basicamente o objetivo de realizar a montagem do fluxo financeiro do auditado. 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, mas o usuário pode alterá-los, com vistas a enquadrar o levantamento às particularidades da empresa sob verificação.

f) Sistema de Levantamento de Estoques (SLE)

Desenvolvido por Auditores Fiscais da SEFAZ, ainda em meados da década dos anos 1990, o SLE foi a primeira ferramenta de informática desenvolvida pelo fisco estadual cearense para aplicação específica em ações de Auditoria Fiscal de levantamento do fluxo de estoques.

Passados mais de dez anos desde sua concepção, o *software* não foi objeto de qualquer alteração significativa. Na verdade, a SEFAZ chegou, por vezes, por intermédio da alta gerência e Contencioso Administrativo Tributário, a desaconselhar o seu uso pela Auditoria Fiscal.

Considerando que o sistema faz uso da interface de digitação para entrada de dados, não raro ocorrem diferenças oriundas das diferentes nomenclaturas utilizadas para um mesmo item. Assim, por ocasião das impugnações, o defendente solicita junções de produtos que foram inseridos com nomes distintos, mas, na verdade, correspondem ao mesmo.

Sua interface ainda é em ambiente DOS e programação em *Clipper*. Além dessas deficiências, não há possibilidade de gerar o principal relatório (Totalizador) em tela. Também não é possível gravar os relatórios em formato texto ou pdf, nem em *CD-ROM*. Isso obriga o usuário a inevitavelmente imprimir centenas; às vezes milhares de páginas de formulários contínuos para a conclusão da ação.

Como principal deficiência do SLE está o fato de que o referido sistema só é capaz de efetuar o levantamento em períodos fechados, ou seja, só é capaz de comparar o fechamento do período. Toda e qualquer movimentação que ocorra dentro desse lapso temporal, que por acaso tiver sido realizada com qualquer tipo de simulação, não será alcançada pelo sistema.

g) Sistema de Auditoria da Movimentação de Estoques (SAME)

Junto ao IDEA e DFC, o SAME constitui-se em *software* que conta com cadeado eletrônico com programação criptografada que impede seu uso não autorizado. Para que o computador carregue o sistema e execute o processamento, é necessário que o cadeado esteja devidamente conectado à porta USB ou paralela da máquina. No dispositivo de segurança, estão gravados a matrícula e o nome do usuário autorizado, criptografados. Em todos os relatórios (impressos ou em tela), são exibidos os dados do usuário autorizado.

O SAME tem aplicação restrita a empresas eminentemente comerciais, ou seja, não se presta à montagem de fluxo industrial, em que insumos são transformados em produtos. Consiste basicamente na montagem de fichas eletrônicas de inventário permanente, avaliando os saldos diários de itens em estoques pelos métodos PEPS e Média Ponderada Móvel (MPM).

Permite a importação de bases eletrônicas de dados em formatos (*layouts*) SINTEGRA, SISIF, DIEF ou no formato específico (SAME). Necessário, porém, se faz a inclusão do registro referente ao detalhe de item de cada documento fiscal.

5.2 Autos de Infração lavrados com fundamentação na Contabilidade

Conforme os objetivos do presente trabalho e a metodologia proposta, desenvolveu-se uma pesquisa documental para se analisar a contribuição da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal, tendo como fonte as Resoluções de julgamentos referentes aos

processos administrativos fiscais da SEFAZ CE, julgados pelo CONAT.

5.2.1 Levantamento de dados por meio das resoluções

As resoluções selecionadas contemplaram 110 infrações e foram segregadas em sete grupos por tipos de infrações semelhantes, para fins de análise, correspondendo aos seguintes temas: Conta Mercadoria, Conta Financeira, Fluxo de Caixa, Ausência de escrituração de notas fiscais de entradas, Inexistência de livro contábil, Subfaturamento e Passivo fictício.

As 1.494 resoluções estudadas incorporam créditos reclamados de diversas tipicidades, a custos históricos, no valor de R\$ 267.123 milhões. As infrações originárias de investigações nos registros contábeis ou que, por indícios geraram demonstrativos contábeis (110), representam 4,63% do total pesquisado, somando R\$ 12.367 milhões. A Tabela 1 apresenta a divisão dos grupos, quantidades, percentuais e os valores dos respectivos créditos.

Tabela 1 – Créditos de ICMS reclamados por grupos de infrações

Infração ao ICMS	Quantidade	Percentual	Créditos (R\$)
Omissão de Receitas (Conta Mercadoria)	39	35,45%	4.069.999,40
Omissão de Vendas (Conta Financeira)	28	25,45%	3.184.413,91
Omissão de Receitas (Fluxo de Caixa)	21	19,09%	3.954.103,08
Ausência de escrituração de notas fiscais de entradas	11	10,00%	282.143,61
Inexistência de livro contábil	4	3,64%	5.806,08
Subfaturamento	3	2,73%	116.868,54
Omissão de Saídas (Passivo fictício)	4	3,64%	753.996,31
Total	110	100,00%	12.367.330,93

Fonte: Pesquisa direta (2010).

Convém ressaltar que somente foram trabalhados os autos de infrações lavrados que se transformaram em processo fiscal, ficando de fora aqueles que, mesmo tendo se fundamentado na Contabilidade, não foram contestados pelos contribuintes. No período em análise, foram lavrados 3.045 autos de infração.

A opção do contribuinte pelo pagamento do auto de infração, sem discutir o seu mérito, não implica a procedência do crédito reclamado. Pode ocorrer em função da conveniência como relevância do valor cobrado, honorários advocatícios e descontos obtidos sobre multas, entre outros motivos.

Para efetuar a análise das resoluções, foi elaborado um agrupamento por tipo de

infrações ao ICMS, vinculadas à Contabilidade, resultando nos sete grupos expostos anteriormente na Tabela 1. A seguir, são analisadas as infrações encontradas.

a) Omissão de Receitas (Conta mercadoria)

O método de fiscalização denominado "Conta Mercadoria" leva em consideração, como a própria nomenclatura sugere, a análise da movimentação de mercadorias da empresa, tendo em vista que estas representam o seu objeto primordial de existência. Referido método visa obter um diagnóstico tributário da empresa, à luz dos valores das compras, vendas, estoque final e estoque inicial.

Cumprido ressaltar que o procedimento fiscal e contábil encontra-se legalmente previsto no artigo 827, do Decreto nº 24.569/97. Na hipótese dos autos pesquisados, o agente fiscal, averiguando os documentos fiscais da empresa, elabora o demonstrativo da conta mercadoria, no qual aflora a omissão de receitas.

Com esteio no demonstrativo da conta mercadoria, acima mencionada, retrata-se que a omissão de receitas é proveniente da diferença entre o montante do Custo das Mercadorias Vendidas e o montante da Receita Líquida do período analisado, valores estes referentes às mercadorias tributadas que, de acordo com a legislação pertinente ao ICMS, configuram uma omissão de receitas decorrente da venda de mercadorias sem as respectivas notas fiscais de saídas.

A infração caracterizada como omissão de receitas resultante da conta mercadoria correspondeu a 35,45%, refletido em 39 casos, e reclamou créditos de ICMS no valor de R\$ 4.070 milhões.

b) Omissão de Vendas (Conta Financeira)

A fiscalização tem a discricionariedade de optar por qualquer procedimento que esteja legalmente ao seu alcance, e a opção geralmente é feita pelo Levantamento Financeiro, posto que, neste levantamento, quando as informações são devidamente coletadas, isto tanto de forma endógena (fornecidas pela própria empresa), como exógena (conseguidas por meio de pesquisas em fontes fora da empresa), pode-se perfeitamente acusar omissões de vendas, haja vista que as despesas deverão ser inferiores às disponibilidades, sob pena da ilação com lastro em presunção legal de que houve pagamento com recursos extracaixa.

Perfilhando essa tese, vislumbra-se que o levantamento financeiro se reporta ao confronto de receitas e despesas efetuado no exercício, com a finalidade de demonstrar que o contribuinte se utilizou de recursos em volume superior às suas disponibilidades financeiras, possibilitando a exigência do imposto sobre a diferença entre o montante aplicado e o disponível, traduzida em vendas não registradas.

Assim, em um levantamento financeiro, de um lado, se discriminam as receitas auferidas no exercício, ou seja, todo numerário que efetivamente adentrou a empresa; igualmente, por outro lado, consideram-se todas as despesas efetivamente realizadas, nas quais ambas as rubricas deve ser levado em conta o regime de caixa, o qual considera apenas as entradas e saídas efetivas de numerários durante o exercício.

Trata-se da infração de segunda maior incidência, em que foram registrados 28 casos, representando 25,45% da totalidade avaliada, e os créditos de ICMS reclamados corresponderam a R\$ 3.184 milhões.

c) Omissão de Receitas (Fluxo de Caixa)

Essa infração leva à presunção legal de que ocorreram entradas de recursos na entidade sem a respectiva comprovação da sua origem e possivelmente decorrente de vendas não registradas.

Não há impedimento legal para que uma empresa receba recursos financeiros de terceiros. É normal se obterem empréstimos bancários para fins de capital de giro, como também promover aumento de capital e obter empréstimos de pessoas ligadas ao empreendimento. Todavia, essa normalidade deve estar revestida de elementos probatórios consistentes, tais como: contrato de mútuo, cópia de cheque recebido, extrato bancário e capacidade financeira do supridor. A legislação do ICMS e o próprio princípio contábil da objetividade obrigam a empresa a guardar toda a documentação necessária para dar respaldo aos lançamentos efetuados na escrita contábil, na qual se insere a fiscal.

A infração caracterizada como suprimento de caixa sem origem comprovada correspondeu a 19,09%, refletidos em 21 casos, e reclamou créditos de ICMS no valor de R\$ 3.954 milhões.

d) Ausência de escrituração de notas fiscais de entradas

Infração que acontece quando, na conferência das notas fiscais com os registros fiscais e contábeis, aparecem omissões de lançamentos. Esse fato leva à presunção de omissão de saídas que geraram recursos para o pagamento de compras não contabilizadas. Para a constatação da irregularidade, a Auditoria Fiscal se vale da técnica da confirmação externa, fazendo circularização com os fornecedores.

Foram 11 casos ocorridos neste item, que correspondeu a 10% da quantidade de infrações, sendo a quarta maior incidência; contudo não correspondeu, nessa ordem, aos valores reclamados, pois estes somaram R\$ 282 mil.

Os conteúdos das resoluções com essa infração revelaram que apenas dois casos foram julgados extintos (extinção processual), em virtude do pagamento constante nos autos, art. 54, inciso II, alínea "b" da Lei nº 12.732/97.

e) Inexistência de Livro Contábil

Nesse tipo de infração, ocorreram somente quatro casos tendo como motivo o contribuinte não ter observado o disposto na norma elencada no art. 77, § 1º da Lei nº 12.670/96.

Trata-se de infração de pouca incidência, representando 3,64% da totalidade avaliada, e os créditos de ICMS reclamados corresponderam a R\$ 5.806 mil.

f) Subfaturamento

Consiste na prática de registrar, nos documentos e livros fiscais, vendas por valores inferiores ao custo de aquisição ou produção, que, nos casos de impostos incidentes sobre o valor agregado, como é o caso do ICMS, resulta na diminuição ou até mesmo anulação do imposto a pagar.

Com efeito, a legislação tributária estadual, consoante o §8º do art. 25 do Decreto nº 24.569/97, proíbe a utilização, pelo contribuinte, de base de cálculo inferior ao custo da mercadoria produzida ou fabricada pelo próprio estabelecimento.

Assim, apesar de o contribuinte poder efetuar, em face dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, consagrados constitucionalmente, operações de venda com

valores menores que os de custo de produção ou fabricação, a base de cálculo do ICMS incidente na operação subsequente deverá ser, obrigatoriamente, o preço de custo ou um valor superior a este.

Cumprido destacar que a base de cálculo do referido imposto só poderá ser inferior ao preço de custo da mercadoria produzida ou fabricada pelo próprio estabelecimento, em caso de motivo relevante e dependente de autorização da autoridade fazendária do domicílio fiscal do contribuinte, o que não aconteceu nos casos analisados.

No estudo das resoluções, ocorreram três casos dessa infração, representando 2,73% do universo estudado, e os créditos de ICMS reclamados corresponderam a R\$ 116.869 mil.

g) Omissão de Saídas (Passivo Fictício)

Essa infração representa a existência no passivo de obrigações já pagas e não baixadas, presumindo-se que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de receitas de vendas ou serviços, também não contabilizados.

Foram constatados quatro casos, representando 3,64% de seu total, e os créditos reclamados corresponderam a R\$ 754 mil. Observa-se que, apesar de o artifício poder se originar de qualquer obrigação, os autos somente foram lavrados com base na conta de fornecedores.

Os percentuais das infrações analisadas estão demonstrados na tabela 1, em que se percebe que a maior incidência foi a infração Omissão de Receitas, constatada por meio da conta mercadoria.

Percebe-se, com a Tabela 1, que, das 110 infrações julgadas e analisadas, a Omissão de Receitas – Conta Mercadoria foi a que apresentou maior incidência (35,45%); seguida de Omissão de Vendas – Conta Financeira (25,45%) e Omissão de Receitas – Fluxo de Caixa (19,09%). Em se tratando da infração Ausência de Escrituração de Notas Fiscais de Entradas, estas representaram 10%, enquanto os Passivos fictícios, 3,64%. As demais infrações têm participações menores.

Considerando o grupo de infração Omissão de Receitas, nota-se que este foi o

principal gerador de créditos tributários reclamados, tendo em vista que somou 88 (oitenta e oito) ocorrências entre todas as tipicidades – Conta Mercadoria (39), Conta Financeira (28) e Fluxo de Caixa (21). O valor de ICMS reclamado por estes itens somaram R\$ 10.436 milhões. As ausências de escrituração de notas fiscais de entradas de mercadorias somaram 11 incidências e representaram R\$ 282 mil, ao passo que os Passivos fictícios, com quatro infrações, reclamaram R\$ 754 mil. Os demais grupos, em menor quantidade, totalizaram sete situações irregulares, correspondendo a R\$ 123 mil.

Para estudar a contribuição da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal dos créditos tributários reclamados, foi necessário identificar as infrações semelhantes e agrupá-las, quantificar o número de ocorrências, avaliar os resultados dos julgamentos e mensurar. A Tabela 2 demonstra os resultados dos julgamentos por grupos de infração.

Tabela 2 – Demonstração dos resultados dos julgamentos por grupo de infrações

TIPIFICAÇÃO	Qtde.	Proc.	Parcial P.	Improc.	Nulo	Extinto
Omissão de Receitas (Conta Mercadoria)	39	13	17	4	4	1
Omissão de Vendas (Conta Financeira)	28	12	3	4	6	3
Omissão de Receitas (Fluxo de Caixa)	21	12	4	1	4	
Ausência de escrituração de notas fiscais de entradas	11	4	5	2	-	-
Inexistência de livro contábil	4	2	2	-	-	-
Subfaturamento	3	1	2	-	-	-
Omissão de Saídas (Passivo fictício)	4	3	-	-	-	1
Total	110	47	33	11	14	5
Percentual	100%	42,73%	30,00%	10,00%	12,73%	4,55%

Fonte: Pesquisa direta (2010).

Legenda: Proc. = procedente; Parcial P. = parcial procedente; Improc. = improcedente.

Os dados apresentados na Tabela 2 identificam que, das 110 infrações julgadas pelo CONAT, 47 foram consideradas totalmente procedentes e 33 ocorrências tiveram ajustes, sendo, por este motivo, julgadas procedentes parcialmente. As duas ocorrências somam 80 situações que foram julgadas favoráveis à Fazenda Estadual e apenas 11 foram consideradas improcedentes.

Da análise dos resultados de julgamentos, extrai-se que 42,73% dos autos de infrações que cobraram créditos tributários do ICMS, com fundamento na Contabilidade, foram julgados totalmente procedentes e que 30% foram julgadas procedentes em parte, não deixando de repercutir parcialmente favorável ao fisco. Apenas 10% foram julgados improcedentes, e 12,73%, considerados nulos. Esse resultado está demonstrado na Tabela 2.

O total avaliado, considerando as infrações julgadas completamente procedentes e os créditos reclamados julgados parcialmente procedentes, resultou em um percentual de 73% favorável ao Estado.

Do total de créditos reclamados, no montante de R\$ 267.123 milhões, o valor de R\$ 12.367 milhões correspondeu a créditos de ICMS reclamados com fundamentação na Contabilidade e, destes, os julgamentos pela procedência e procedência em parte resultaram em R\$ 9.422 milhões a favor da SEFAZ CE, correspondendo a 76,19%. Por outro lado, a nulidade, extinção e improcedência resultaram em R\$ 2.945 milhões, ou seja, 23,81%.

O gráfico 1 apresenta os resultados por grupo de infração.

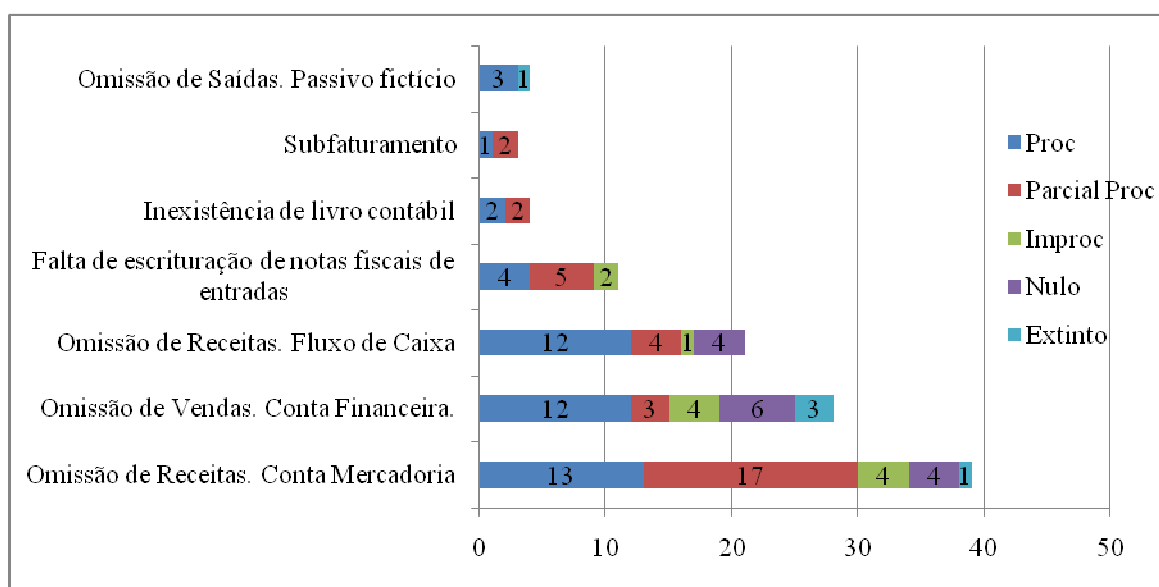


Gráfico 1 – Resultados por grupo de infração

Fonte: Pesquisa direta (2010).

Legenda: Proc. = procedente; Parcial Proc. = parcial procedente; Improc. = improcedente.

Os resultados apurados por grupo de infração, conforme gráfico 1, apontaram para os seguintes fatos:

- Passivo fictício: apresentou 75% dos julgamentos procedentes, o que foi um bom indicativo de sua validade;

- Subfaturamento: não apresentou julgamentos improcedentes; contudo, a maioria das infrações abalizadas teve que sofrer correções, sendo que aproximadamente 67% foram julgadas procedentes em parte;

- Inexistência de livro contábil: muito embora apresente uma eficácia de 100% no julgamento, somente existiu a ocorrência de quatro casos;

- Ausência de escrituração de notas fiscais de entradas: apresentou 81,81% de resultado favorável ao Estado, mas prevaleceram os julgamentos parcial procedentes com cinco casos;

- Fluxo de caixa: apresentou uma eficiência de 76,16% nos julgamentos favoráveis ao Estado, mas registrou quatro casos de julgamentos nulos por impossibilidade jurídica da autuação, em razão da ausência de elementos probatórios;

- Conta financeira: apresentou o menor índice de julgamentos favoráveis com 53,57%, motivado pelo alto índice de nulidade (seis casos), ou seja, 21,48% dos julgamentos; e

- Conta mercadoria: apresentou 76,92% dos julgamentos favoráveis ao Estado, o que foi um bom indicativo de sua validade.

A Tabela 3 apresenta a relação entre os resultados por tipo de infração e total geral de cada julgamento.

Tabela 3 – Relação entre os resultados por tipo de infração e total geral de cada julgamento.

Tipificação	Quant	Proceden		Parcial		Improce		Nulo		Extin	
		tes	%	proc.	%	dente	%	%	to	%	
Omissão de Receitas (Conta Mercadoria)	39	13	27,66%	17	51,52%	4	36,36%	4	28,57%	1	20,00%
Omissão de Vendas (Conta Financeira)	28	12	25,53%	3	9,09%	4	36,36%	6	42,86%	3	60,00%
Omissão de Receitas (Fluxo de Caixa)	21	12	25,53%	4	12,12%	1	9,10%	4	28,57%	-	-
Ausência de escrituração de notas fiscais de entradas	11	4	8,51%	5	15,15%	2	18,18%	-	-	-	-
Inexistência de livro contábil	4	2	4,26%	2	6,06%	-	-	-	-	-	-
Subfaturamento	3	1	2,13%	2	6,06%	-	-	-	-	-	-
Omissão de Saídas (Passivo fictício)	4	3	6,38%	-	-	-	-	-	-	-	20,00%
Total	110	47	100,00%	33	100,00%	11	100,00%	14	100,00%	4	100,00%

Fonte: Pesquisa direta (2010).

A Tabela 3 permite auferir que, das 47 ocorrências de infrações julgadas

procedentes, a tipificada como Omissão de Receitas – Conta Mercadoria teve a maior participação, com 27,66%, seguida de Omissão de Vendas - Conta Financeira e Fluxo de Caixa com 25,53%.

As infrações julgadas parcialmente procedentes totalizaram 33 casos; destes, a Omissão de Receitas - Conta Mercadoria participou com 51,52%, vindo a seguir Ausência de escrituração de notas fiscais de entradas com 15,15% e Omissão de Receitas - Fluxo de Caixa com 12,12%. Inexistência de livro contábil e Subfaturamento responderam cada qual com 6,06%.

A procedência em parte induziu à reflexão sobre dois aspectos: a qualidade do Auto de Infração e o atendimento do contribuinte às intimações. O contribuinte, tendo a oportunidade de apresentar documentos no decorrer do processo de auditoria, às vezes, somente o fez no instante da defesa.

Foram julgados onze casos improcedentes, destacando-se quatro casos, representando 36,36%, referentes à Omissão de Receitas - Conta Mercadoria, e os demais distribuídos entre Omissão de Vendas - Conta Financeira, quatro casos, representando o percentual de 36,36%; Ausência de escrituração de notas fiscais de entradas, dois casos, no montante de 18,18%, e Omissão de Receitas - Fluxo de Caixa, um caso.

Concernente aos nulos, houve quatorze ocorrências, sendo seis referentes à Omissão de Vendas - Conta Financeira, representando o percentual de 42,86% e Conta Mercadoria e Fluxo de Caixa, com quatro ocorrências cada, com o percentual de 28,57%.

A Tabela 4 abaixo mostra os créditos reclamados por tipo de infração e seus respectivos julgamentos em milhões de reais.

Tabela 4 – Créditos reclamados por tipos de infrações em milhões de R\$

Infração	Proc.	Parcial Proc.	Improc.	Nulo	Extinto	Total
Omissão de Receitas (Conta Mercadoria)	891	1.831	190	1.111	47	4070
Omissão de Vendas (Conta Financeira)	1.849	183	927	64	161	3184
Omissão de Receitas (Fluxo de Caixa)	1.623	2.154	80	97	-	3954
Ausência de escrituração de notas fiscais de entradas	226	48	-	-	8	282
Inexistência de livro contábil	6	0,16	-	-	-	6,16
Subfaturamento	5	112	-	-	-	117
Omissão de Saídas (Passivo fictício)	495	-	-	-	259	754

Total	5.095	4.328	1.197	1.272	475	12.367
-------	-------	-------	-------	-------	-----	--------

Fonte: Pesquisa direta (2010).

Legenda: Proc. = procedente; Parcial Proc. = parcial procedente; Improc. = improcedente

Os créditos de ICMS reclamados totalizaram R\$ 12.367 mil; destes, R\$ 5.094 mil foram julgados procedentes, ou seja, representaram impostos omitidos, constatados e reclamados por meio da verificação na Contabilidade dos contribuintes. As infrações na conta Caixa omitiram recursos na ordem de R\$ 1.623 mil e Omissão de Vendas - Conta Financeira R\$ 1.849 mil, representando as tipicidades de maior reclamação dos créditos tributários.

Um dos objetivos específicos da presente pesquisa é identificar os Autos de Infração lavrados com fundamentação na Contabilidade e suas tipicidades, visando analisar a contribuição da Contabilidade no processo de auditoria fiscal na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

Por meio das resoluções lavradas no CONAT, foram identificados os julgamentos que envolveram a Contabilidade e realizada uma análise documental profunda com levantamento e tabulação dos resultados dos julgamentos.

Com 88 ocorrências relacionadas à omissão de Receitas, somando R\$ 11.208 mil, sendo R\$ 4.070 (Conta Mercadoria), R\$ 3.184 (Conta Financeira) e 3.954 (Fluxo de Caixa) ficou evidenciado que é este o artifício mais utilizado para ocultar fatos geradores do ICMS e que a Contabilidade, como ciência do controle patrimonial, é uma ferramenta poderosa e contribui na identificação de patrimônios maquiados, por meio do uso inadequado dos princípios e normas contábeis.

Além dessa análise nas resoluções do CONAT, aplicou-se um questionário aos auditores fiscais da Célula de Gestão dos Segmentos Econômicos para evidenciar a contribuição da Contabilidade na auditoria fiscal do ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Os resultados do questionário são apresentados a seguir.

5.3 Resultados do questionário

Para completar a análise documental, atendendo aos objetivos do trabalho e de acordo com a metodologia definida, foi aplicado questionário aos 244 Auditores Fiscais da Célula de Gestão de Segmentos Econômicos (CESEC). O questionário (Apêndice B) foi

respondido durante o período de 1º a 5 de março de 2010.

No Gráfico 2, apresentam-se o universo e a amostra dos auditores fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará que fizeram parte da amostra selecionada.

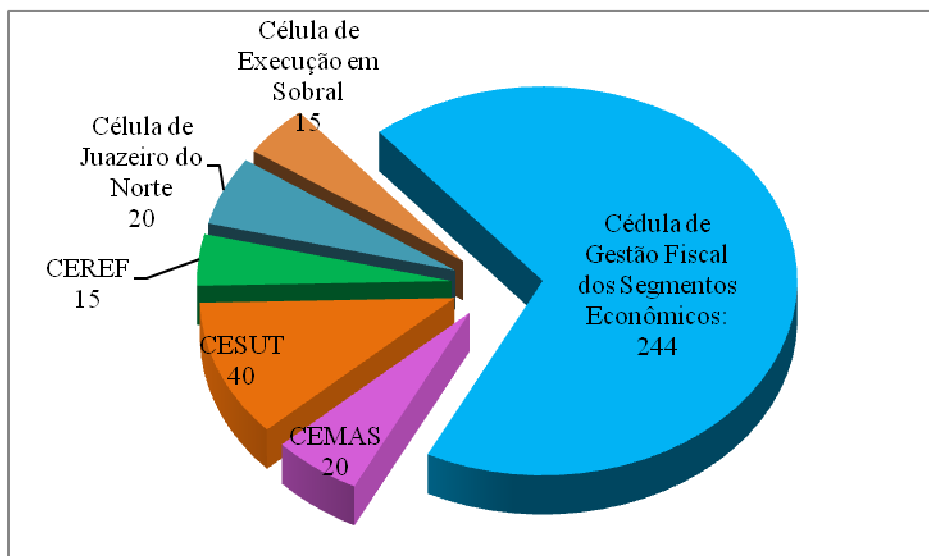


Gráfico 2 – População para a pesquisa de campo
Fonte: Pesquisa direta (2010).

O universo da pesquisa compreende todas as células de gestão fiscal do estado do Ceará e os seus respectivos auditores fiscais. A célula de Gestão de Segmentos Econômicos (CESEC) foi escolhida por meio de uma amostra aleatória dentre todos os auditores da SEFAZ CE. Possuindo atualmente 244 (duzentos e quarenta e quatro) auditores fiscais, a CESEC é a única célula de gestão fiscal que não tem limitação de campo de atuação, abrigoando, portanto, todos os tipos de empresas e possibilitando a utilização de todas as técnicas de auditoria discutidas nas seções anteriores.

Inicialmente, cumpre informar que, dos 244 auditores fiscais da CESEC, apenas 88 responderam o questionário, representando 36,07% de participação e evidenciando que 63,93% não responderam ao questionário.

A Tabela 5 apresenta o quantitativo de auditores fiscais que responderam ao questionário.

Tabela 5 – Relação dos Respondentes

Pesquisados	Quantidade	Respondentes	%	Não respondentes	%
Auditores fiscais da CESEC	244	88	36,07	156	63,93

Fonte: Pesquisa direta (2010).

As questões do grupo I do questionário, relativas ao perfil do auditor fiscal, bem

como as questões do grupo II, relativas ao uso das informações contábeis, foram analisadas por item. Para cada item, foi elaborada uma tabela apresentando as proporções das respostas coletadas. As respostas sobre o curso de graduação, pós-graduação e tempo de serviço foram apresentadas também em números relativos. As tabelas foram analisadas individualmente e, nos casos pertinentes, em conjunto.

Assim, descritos os procedimentos metodológicos utilizados no trabalho, apresenta-se em seguida a análise e interpretação dos dados coletados na pesquisa.

Com relação ao perfil dos respondentes do questionário, foram feitas perguntas relacionadas às características, tais como sexo, faixa etária, nível de escolaridade etc. A Tabela 6 apresenta a faixa etária dos servidores respondentes da pesquisa.

Tabela 6 – Faixa Etária dos Respondentes

Faixa Etária	Auditores	Percentual (%)
Entre 31 e 40 anos	6	6,82
Entre 41 e 50 anos	34	38,64
Entre 51 e 60 anos	32	36,36
Acima de 61 anos	16	18,18
Total	88	100,00

Fonte: Pesquisa direta (2010).

Pode-se observar, na Tabela 6, que entre os respondentes, a maioria, 39%, possui idade entre 41 e 50 anos, enquanto 36% possuem idade entre 51 e 60 anos, 18% possuem acima de 61 anos e 7% possuem entre 31 e 40 anos. Nota-se, portanto, que o corpo de auditores fiscais da CESEC é formado, em sua totalidade, por pessoas experientes.

Buscou-se também obter o perfil dos entrevistados quanto ao sexo, conforme se observa na Tabela 7:

Tabela 7 – Percentual de respondentes por Sexo

Sexo	Auditores	Percentual (%)
Feminino	16	18,18
Masculino	72	81,82
Total	88	100,00

Fonte: Pesquisa direta (2010).

Pode-se observar, na Tabela 7, a predominância masculina, uma vez que entre os respondentes, 82%, mais precisamente 72 auditores fiscais, são do sexo masculino, enquanto

apenas 18%, ou seja, 72 auditores fiscais, são do sexo feminino.

Procurou-se também conhecer a proporção de auditores fiscais graduados e pós-graduados, assim como os cursos por eles concluídos (perguntas 3 a 6 do questionário da pesquisa). As respostas sumarizadas estão apresentadas nas Tabelas 8 a 11, comentadas na sequência.

Tabela 8 – Percentual de Graduação do auditor fiscal

Graduação	Auditores	Percentual (%)
Não Possui	3	3,41
Possui	85	96,59
Total	88	100

Fonte: Pesquisa direta (2010).

Entre os auditores fiscais do Estado do Ceará que atuam na fiscalização de empresas, observa-se que 96,59% possuem curso superior. Esses números são justificados pela mudança no perfil de escolaridade requerido pelos órgãos tributários para ingresso no cargo de auditor fiscal, quando passou de uma exigência de ensino médio para nível superior.

A Tabela 9 apresenta o nível de escolaridade dos servidores respondentes da pesquisa.

Tabela 9 – Nível de Escolaridade dos Respondentes

Grau de escolaridade	Auditores	Percentual (%)
Nível Médio	3	3,41%
Nível Superior	12	13,64%
Especialização	60	68,18
Mestrado	11	12,50
Doutorado	2	2,27
Total	88	100

Fonte: Pesquisa direta (2010).

Pode-se observar, na Tabela 9, que, entre os respondentes, a maioria, 68%, possui especialização, 14% possuem apenas nível superior, 12% possuem mestrado e 2% possuem doutorado. Observa-se, portanto, que a maioria dos servidores possuem pós-graduação, o que demonstra um esforço de qualificação da equipe.

A Tabela 10 apresenta os cursos superiores concluídos pelos auditores fiscais.

Tabela 10 – Curso de formação superior do auditor fiscal

Graduação	Audidores	Percentual (%)
Ciências Contábeis	19	22,09
Ciências Contábeis e Direito	11	12,79
Ciências Contábeis e Economia	1	1,16
Ciências Contábeis e Administração	3	3,49
Ciências Contábeis e Outros	2	2,33
Direito	10	11,63
Direito e Outros	2	2,33
Administração	11	12,79
Administração e Outros	2	2,33
Economia	15	17,44
Economia e Direito	2	2,33
Economia e Administração	2	2,33
Outros	5	5,81
Total	85	98,84

Fonte: Pesquisa direta (2010).

Responderam a esta pergunta 85 auditores fiscais, que representam exatamente os 96,59% dos que possuem curso superior, analisados na Tabela 9. Percebe-se que o curso superior de maior predominância entre os auditores fiscais é o de Ciências Contábeis, sendo concluído, isoladamente ou com outras graduações, por 41,86% dos pesquisados. Em seguida, também analisando isoladamente ou em conjunto com outras formações, constatam-se ocupações no cargo de auditor por bacharéis em Economia, 22,09%, administradores, 16,28%, bacharéis em Direito, 13,95%, e outras formações superiores com 5,81%.

Assim, considerando que os auditores pesquisados atuam na área de auditoria de empresas, na qual conhecimentos de Direito e Contabilidade são necessários para a consecução dos trabalhos de fiscalização, os resultados revelam que 55,81% dos auditores fiscais possuem graduação na área, o que pode contribuir para a boa execução dos serviços. Ressalva-se, contudo, que outros fatores, além da graduação, podem contribuir para a eficiente realização de auditoria, como a especialização do auditor e os treinamentos oferecidos pelo órgão, entre outros, que serão posteriormente analisados.

A Tabela 11 apresenta os cursos de pós-graduação dos auditores pesquisados.

Tabela 11 – Cursos de pós-graduação dos auditores fiscais

Pós-graduação	Audidores	Percentual (%)
Contabilidade/Controladoria	20	25,97
Economia	16	20,78
Administração	15	19,48

Direito	10	12,99
Auditoria	4	5,19
Auditoria Contábil	1	1,30
Auditoria Contábil-fiscal	1	1,30
Auditoria Fiscal	1	1,30
Auditoria Interna	1	1,30
Comércio Exterior	2	2,60
Finanças Públicas e Direito Tributário	2	2,60
Gestão Pública	2	2,60
Gestão tributária e Direito Tributário	1	1,30
Planejamento educacional	1	1,30
Total	77	100,00

Fonte: Pesquisa direta (2010).

Responderam a esta pergunta 77 auditores fiscais, que representam exatamente os 82,95% dos que possuem ou estão cursando pós-graduação, analisado na Tabela 9.

É observado que 38,95% dos auditores fiscais que possuem pós-graduação optaram pela especialização nas áreas de Ciências Contábeis e Direito. Dessas áreas de conhecimento, predominaram as preferências pelos cursos de Contabilidade/Controladoria, com 25,97% daquele total.

Os números mostram que os auditores que buscaram a especialização optaram por se aprimorar na área de conhecimento profissional da administração tributária, na qual, para a execução de trabalhos de fiscalização de empresas, são exigidos dos servidores, principalmente, domínio de direito tributário e contabilidade.

Procurou-se também relacionar o tempo de serviço dos auditores na SEFAZ CE com o tempo de realização de atribuições funcionais vinculadas à auditoria contábil (perguntas 7 e 8 do questionário).

As respostas sumarizadas estão apresentadas nas Tabelas 12 e 13.

Tabela 12 – Tempo de serviço na SEFAZ CE

Tempo de Serviço	Auditores	Percentual (%)
Entre 11 e 20 anos	39	44,32
Entre 21 e 30 anos	27	30,68
Entre 31 e 40 anos	9	10,23
Acima de 41 anos	13	14,77
Total	88	100,00

Fonte: Pesquisa direta (2010).

Os dados coletados mostram que quase a metade dos auditores fiscais que atuam na fiscalização de empresas possui entre 11 e 20 anos na carreira (44,32%). Entre 21 e 30 anos no cargo, estão 30,68%. Entre 31 e 40 anos, estão 10,23%. Destaca-se que, na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 100% dos auditores que atuam na auditoria fiscal têm mais de 10 anos de serviço.

A Tabela 13 apresenta o tempo de atuação dos pesquisados na auditoria de empresas.

Tabela 13 – Tempo que atua na auditoria de empresas

Tempo	Auditores	Percentual (%)
Há 10 anos	15	17,05
Entre 11 e 20 anos	57	64,77
Entre 21 e 30 anos	6	6,82
Entre 31 e 40 anos	6	6,82
Acima de 41 anos	4	4,55
Total	88	100,00

Fonte: Pesquisa direta (2010).

Os dados mostram que 17,05% dos auditores fiscais trabalham há menos de 10 anos na fiscalização de empresas. O percentual dos auditores que atuam entre 11 e 20 anos representa o maior índice, 64,77%, mais precisamente 57 auditores fiscais.

Observa-se que a maioria dos auditores da Célula de Gestão dos Segmentos Econômicos (CESEC) possui vasta experiência na auditoria fiscal, pois 57 auditores fiscais dos 88 que responderam ao questionário possuem entre 11 e 20 anos de atuação na área.

Com referência ao uso das informações contábeis na execução dos trabalhos de auditoria fiscal do ICMS, foram relacionadas as seguintes: nível de conhecimento de Contabilidade; documentos solicitados ao contribuinte no início de fiscalização, os fatos mais comuns de omissão de receitas, o documento utilizado para a auditoria do fluxo financeiro das empresas, a importância do confronto entre as informações fiscais e contábeis e se a utilização de informações contábeis na Auditoria Fiscal confere maior consistência aos autos de infração nos julgamentos do Contencioso Administrativo Tributário dentre outras a seguir comentadas.

Inicialmente, questionou-se acerca do nível de conhecimento dos auditores no

campo da Contabilidade. A Tabela 14 demonstra esse resultado.

Tabela 14 – Nível de conhecimento de Contabilidade

Nível de Conhecimento	Audidores	Percentual (%)
Alto	10	11,36
Médio	68	77,27
Baixo	9	10,23
Nenhum	1	1,14
Total	88	100,00

Fonte: Pesquisa direta (2010).

As respostas apresentadas na Tabela 14 revelam que os auditores fiscais classificam como médio o seu conhecimento de Contabilidade. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, em que 77% dos auditores apresentaram respostas com o item médio.

Em seguida, questionou-se acerca do conhecimento sobre técnicas contábeis. A Tabela 15 apresenta esse resultado.

Tabela 15 – Conhecimento sobre técnicas contábeis

Conhecimento	Audidores	Percentual (%)
Alto	9	10,23
Médio	67	76,14
Baixo	12	13,64
Total	88	100,00

Fonte: Pesquisa direta (2010).

As respostas apresentadas na Tabela 15 revelam que os auditores fiscais têm conhecimento médio das técnicas contábeis. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, em que 76% dos auditores fiscais apresentaram como respostas o quesito “médio”.

Em relação aos treinamentos, indagou-se acerca dos cursos de auditoria contábil. A Tabela 16 demonstra esse resultado.

Tabela 16 – Realização de treinamento na área de auditoria contábil

Treinamentos	Audidores	Percentual (%)
Sim	81	92,05
Não	7	7,95
Total	88	100,00

Fonte: Pesquisa direta (2010).

Essa tabela contribui para demonstrar que a SEFAZ CE proporciona treinamento na área de auditoria contábil, e, nesse sentido, os seus resultados poderiam estar relacionados com as informações constatadas nas Tabelas 14 (conhecimento em Contabilidade) e 15 (conhecimento em técnicas contábeis). Contudo, percebe-se, no mínimo, incoerência entre as informações.

As respostas sobre treinamento na área de auditoria contábil demonstraram que 92,05% dos auditores fiscais responderam afirmativamente. Apesar disso, a Tabela 14 mostra que 77,27% dos respondentes têm médio conhecimento de Contabilidade, e a Tabela 15 destaca que 76,14% responderam que possuem conhecimento médio das técnicas contábeis. Esses resultados podem sinalizar falha no programa de desenvolvimento de recursos humanos da repartição neste campo.

A Tabela 17 apresenta o nível de satisfação dos auditores com os treinamentos na área de auditoria fiscal.

Tabela 17 – Satisfação com os treinamentos na área de auditoria contábil

Satisfação	Auditores	Percentual (%)
Não respondeu	7	7,95
Muito satisfatório	9	10,23
Razoavelmente satisfatório	45	51,14
Pouco satisfatório	21	23,86
Insatisfatório	6	6,82
Total	88	100,00

Fonte: Pesquisa direta (2010).

Os dados mostram que 61,37% dos auditores fiscais que receberam treinamento em auditoria contábil ficaram satisfeitos com os cursos oferecidos. Esse resultado também se contrapõe aos números da Tabela 14 e 15, sinalizando para a necessidade de melhor acompanhamento por parte da área de treinamento dos cursos oferecidos aos auditores fiscais.

A seguir, apresenta-se uma análise sobre o uso dos livros e demonstrativos contábeis pelos auditores fiscais durante a fiscalização de empresas. Foi realizado um estudo sobre a utilização desses documentos pelos auditores da SEFAZ CE, e as respostas sumarizadas estão apresentadas no gráfico 3.

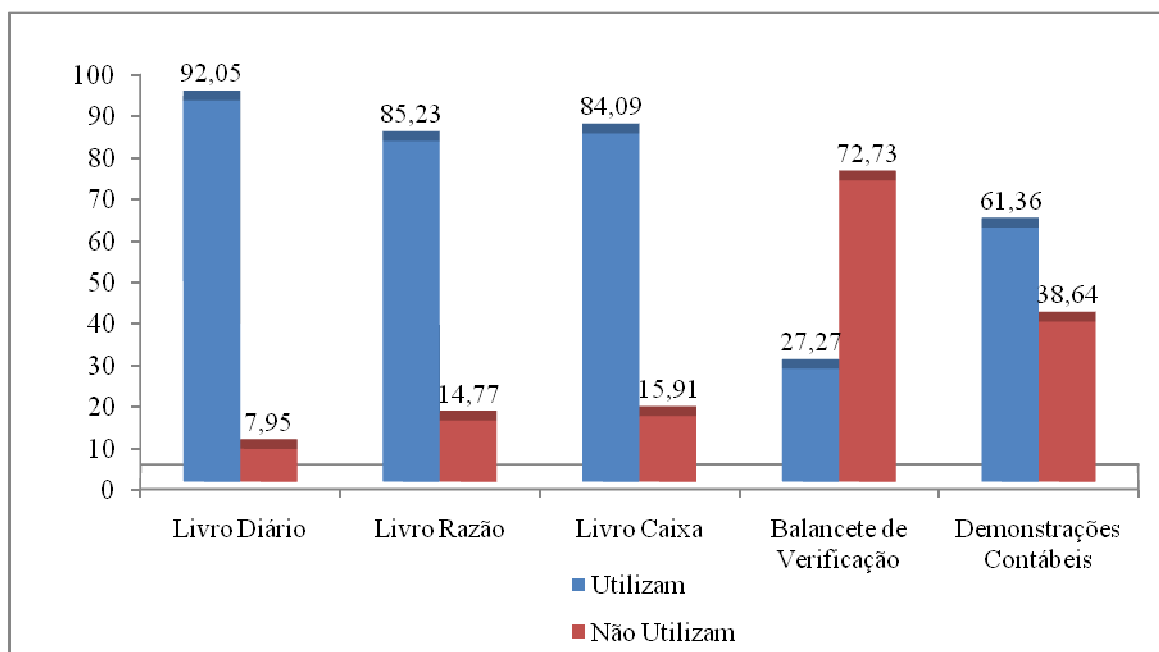


Gráfico 3 – Utilização de Livros e DCs na fiscalização de empresas
Fonte: Pesquisa direta (2010).

O Diário constitui-se no livro mais importante da empresa porque contém toda a história econômico-financeira, além de registrar, cronologicamente, todos os fatos contábeis ocorridos em uma entidade.

As respostas apresentadas revelam que os auditores fiscais utilizam o Livro Diário durante a realização das auditorias das empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, em que 92,5% dos pesquisados afirmaram que usam o Diário durante o processo de auditoria de empresas.

O resultado obtido demonstra que os auditores fiscais reconhecem a importância do Diário no processo de auditoria contábil, tendo em vista que as verificações nos diários são de relevante importância, jamais podendo ser abandonadas nos processos de auditoria, mesmo nos menos complexos.

A análise do Livro Diário pode colaborar na identificação de formas ilegais de suprimimento de caixa; inclusive, a administração tributária da União, através do Regulamento do Imposto de Renda, como comentado no item 2.4, também exige que as grandes empresas utilizem o Diário, o que contribui para os auditores fiscais controlarem o cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes.

As respostas apresentadas também revelam que os auditores fiscais utilizam o Livro Razão durante a realização das auditorias das empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido na tabulação dos dados, em que 85,23% dos pesquisados afirmaram que usam o Razão durante o processo de auditoria de empresas.

Revelou-se também que os auditores fiscais utilizam o Livro Caixa durante a realização das auditorias das empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, em que 84% dos pesquisados afirmaram que usam o Caixa durante o processo de auditoria de empresas.

Percebe-se, portanto, que os auditores fiscais reconhecem a importância do Caixa no processo de auditoria contábil, objeto de extrema importância para o exame do auditor. Isto ocorre porque a maior parte do movimento econômico-financeiro das entidades se realiza por meio de recebimentos e pagamentos em dinheiro, os quais são registrados no Caixa.

Em decorrência desta particularidade, lembra-se que a auditoria do Caixa tem sido a preferida pelos auditores fiscais, pois contribui para denunciar ingressos irregulares de dinheiros na empresa fiscalizada.

Revelou-se, também, que os auditores fiscais pouco utilizam o Balancete de Verificação durante a realização das auditorias das empresas, o que é lamentável, tendo em vista que é um instrumento que contém o saldo e a movimentação de débitos e créditos de todas as contas patrimoniais e de resultado, tendo por finalidade comprovar a exatidão dos lançamentos contábeis e informar sobre a situação das contas.

Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, em que 27% dos pesquisados afirmaram que usam o Balancete de Verificação durante o processo de auditoria de empresas.

Ademais, obteve-se que os auditores fiscais utilizam as Demonstrações Contábeis durante a realização das auditorias das empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, em que 61% dos pesquisados afirmaram que usam as Demonstrações Contábeis durante o processo de auditoria de empresas.

A seguir, apresenta-se uma análise sobre o uso do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultado do Exercício pelos auditores fiscais durante a fiscalização de

empresas. As respostas sumarizadas estão apresentadas na Tabela 18.

Para efeito de análise, os demonstrativos serão considerados como utilizados para as respostas compreendidas nas classificações sempre e quase sempre; foram considerados como não plenamente utilizados para os auditores fiscais que apresentaram respostas compreendidas nas classificações raramente e nunca.

Tabela 18 – Utilização do Balanço Patrimonial (BP) e da Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) na fiscalização de empresas

Utilização do BP e da DRE	Auditores	Percentual (%)
Sempre	36	40,91
Quase sempre	44	50,00
Raramente	8	9,09
Nunca	0	0,00
Total	88	100,00

Fonte: Pesquisa direta (2010).

A Tabela 18 apresenta o grau de utilização do Balanço Patrimonial pela auditoria fiscal, o qual tem a finalidade de apresentar a posição patrimonial e financeira de uma entidade em determinada data, bem como expõe a utilização da DRE, demonstração que apresenta de forma dedutiva as receitas, despesas, ganhos e perdas incorridas pela entidade durante o período abrangido pelo demonstrativo, apresentando, ao final, o lucro ou prejuízo líquido.

As respostas apresentadas revelam que os auditores fiscais pesquisados utilizam o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício durante a realização das auditorias das empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, em que 90,91% dos pesquisados afirmaram que usam sempre ou quase sempre o demonstrativo durante o processo de auditoria de empresas.

Conclui-se, finalmente, que os livros e demonstrações contábeis são muito utilizados pela maioria dos auditores fiscais pesquisados. Destaca-se, contudo, uma pequena utilização dos livros e demonstrações contábeis quando se identificaram, na análise das resoluções do CONAT, que apenas 7,36% dos autos de infração julgados foram fundamentados na Contabilidade.

Adiante, objetivou-se fazer análise sobre os fatos mais comuns de omissão de

receita constatados na atividade de Auditoria Fiscal. As respostas sumarizadas da questão 12 do questionário estão apresentadas na Tabela 19.

Tabela 19 – Fatos mais comuns de omissão de receita constatados na Auditoria Fiscal

Fatos mais comuns de omissão de receita	Audidores	%
Suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário.	66	75
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.	30	34,09
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.	50	56,82
Montante da receita líquida inferior ao custo dos produtos vendidos, ao custo das mercadorias vendidas e aos custos dos serviços prestados no período analisado.	43	48,86
Diferença maior entre o preço médio ponderado das mercadorias adquiridas ou produzidas e seus respectivos valores registrados no livro Registro de Inventário.	15	17,05
Déficit financeiro resultante do confronto entre o saldo das disponibilidades no início do período fiscalizado, acrescidos dos ingressos de numerários e deduzidos os desembolsos e o saldo final das disponibilidades, considerando-se, ainda, os gastos indispensáveis à manutenção da entidade mesmo que não escrituradas.	43	48,86

Fonte: Pesquisa direta (2010).

As respostas apresentadas na Tabela 19 revelam que o fato mais comum de omissão de receita é o Suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, em que 75% dos auditores fiscais indicaram essa resposta. Corroborando essa afirmação, verificou-se, na análise documental, que as infrações Levantamento financeiro e Fluxo de caixa apresentaram um percentual de 44,54% de ocorrências.

Em seguida, tem-se a 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 com 56,82% de respostas.

Com relação ao documento mais utilizado para auditoria de fluxo financeiro das empresas na Célula de Segmentos Econômicos (CESEC), apresenta-se a Tabela 20 com os resultados.

Tabela 20 - Documento utilizado para auditoria de fluxo financeiro das empresas

Documentos	Audidores	%
Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo método Indireto	10	11,36

Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo método Direto	65	73,86
Ambos - Método Direto e Indireto	7	7,95
Planilha Fiscalização	1	1,14
Nenhum	5	5,68
Total	88	100,00

Fonte: Pesquisa direta (2010).

As respostas apresentadas na Tabela 20 revelam que 73,86% dos auditores fiscais pesquisados utilizam a Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo método Direto como documento para auditoria do fluxo financeiro nas auditorias fiscais nas empresas.

A questão 14 do questionário aplicado aos auditores fiscais buscou evidenciar se o confronto entre as informações fiscais e contábeis auxilia os auditores na atividade de Auditoria Fiscal.

Para efeito de análise, o confronto será considerado como utilizado para as respostas compreendidas nas classificações “sim, auxiliam muito”, “auxiliam razoavelmente” e “auxiliam pouco”.

Tabela 21 - Confronto entre as informações fiscais e contábeis na Auditoria Fiscal

Confronto entre as informações fiscais e contábeis	Auditores	%
Sim, auxiliam muito	71	80,68
Sim, auxiliam razoavelmente	15	17,05
Sim, auxiliam pouco	2	2,27
Não auxiliam	0	0,00
Total	88	100,00

Fonte: Pesquisa direta (2010).

As respostas apresentadas revelam que o confronto entre as informações fiscais e contábeis auxilia os auditores na atividade de Auditoria Fiscal. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, em que 97,73% dos pesquisados afirmaram que o confronto auxilia muito (80,68%) e razoavelmente (17,05%).

A seguir, realizou-se uma análise com o objetivo de evidenciar se a utilização de informações contábeis na Auditoria Fiscal confere maior consistência aos autos de infração nos julgamentos do Contencioso Administrativo Tributário. As respostas sumarizadas da questão 15 do questionário estão apresentadas na Tabela 22.

Tabela 22 - Consistência aos autos de infração nos julgamentos do CONAT

Consistência aos autos de infração	Audidores	%
Sim, sempre	36	40,91
Sim, quase sempre	44	50,00
Sim, raramente	8	9,09
Não confere	0	0,00
Total	88	100,00

Fonte: Pesquisa direta (2010).

As respostas apresentadas revelam que a utilização de informações contábeis na Auditoria Fiscal confere maior consistência aos autos de infração nos julgamentos do Contencioso Administrativo Tributário. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, em que 90,91% dos pesquisados afirmaram que “Sim, sempre” (40,91%) e “Sim, quase sempre” (50%).

Analisou-se também sobre quais os fatores que motivam os auditores a utilizarem as informações contábeis na fiscalização de empresas e quais são as principais barreiras que impedem os auditores de utilizarem essas informações na fiscalização de empresas. As respostas sumarizadas da questão 17 do questionário estão apresentadas nas Tabelas 23 e 24.

Tabela 23 - Fatores que motivam os auditores a utilizarem as informações contábeis

Fatores	Audidores	%
Confiabilidade dos lançamentos contábeis	21	23,86
Confronto das receitas de vendas com a entrada de numerários da conta Caixa/Bancos	64	72,73
Maior consistência nos Autos por Omissão de Receitas	52	59,09
Existem penalidades na Legislação do ICMS para infrações oriundas da Contabilidade	31	35,23
Facilidade no manuseio de arquivos eletrônicos	22	25,00
Agilidade na execução da ação fiscal	1	1,14

Fonte: Pesquisa direta (2010).

As respostas apresentadas revelam que os auditores fiscais pesquisados consideram o confronto das receitas de vendas com a entrada de numerários da conta Caixa/Bancos como o fator que mais os motiva a utilizarem as informações contábeis na fiscalização de empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, em que 72,72% dos pesquisados marcaram essa alternativa.

Em seguida, como segundo maior fator que motiva os auditores, tem-se a maior

consistência nos Autos por Omissão de Receitas, com o percentual de 59,09% das respostas.

Tabela 24 - Principais barreiras que impedem os auditores de utilizarem as informações contábeis na fiscalização de empresas

Principais barreiras	Auditores	%
A escrituração contábil das empresas é centralizada na Matriz	69	78,41
Ausência de capacitação ou atualização em técnicas de auditoria contábil	40	45,45
Pouco tempo para análise das informações contábeis da empresa	23	26,14
Conhecimento insuficiente das técnicas de Contabilidade	40	45,45
Dificuldade no manuseio de arquivos eletrônicos	37	42,05

Fonte: Pesquisa direta (2010).

As respostas apresentadas revelam que os auditores fiscais pesquisados consideram o fato de a escrituração contábil das empresas ser centralizada na Matriz como a principal barreira que impede os auditores de utilizarem as informações contábeis na fiscalização de empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, em que 78,41% dos pesquisados marcaram essa resposta.

Em seguida, como segunda maior barreira que impede os auditores de utilizarem as informações contábeis na fiscalização de empresas, tem-se a ausência de capacitação ou atualização em técnicas de auditoria contábil e conhecimento insuficiente das técnicas de Contabilidade, com o percentual de 45,45% das respostas.

Pesquisou-se também sobre quais os dados mais utilizados, em ordem de prioridade, na realização de ações fiscais. As respostas sumarizadas da questão 21 do questionário estão apresentadas na Tabela 25.

Tabela 25 – Dados mais utilizados na realização de ações fiscais

Dados mais utilizados	Auditores	%
Dados obtidos nos Livros e documentos fiscais	27	30,68
Dados obtidos nos Livros e documentos contábeis	21	23,86
Dados disponibilizados pelos sistemas da SEFAZ	19	21,59
Dados fornecidos pelo Laboratório Fiscal	18	20,45
Outros	3	3,41

Fonte: Pesquisa direta (2010).

As respostas revelam que os auditores fiscais pesquisados consideram que os dados mais utilizados, em ordem de prioridade, na realização de ações fiscais são os obtidos nos Livros e documentos fiscais com 30,68% das respostas e, em seguida, os dados obtidos

nos Livros e documentos contábeis com o percentual de 23,86%.

Esse resultado corrobora os dados obtidos na análise documental das resoluções julgadas no Contencioso Administrativo Tributário em que ficou evidenciado que, das 1.494 resoluções, apenas 110 ou 7,36% tinham como fundamentação as informações contábeis. Confirma-se, assim, o pressuposto três em que os auditores fiscais pouco utilizam a Contabilidade nos procedimentos de fiscalização, optando, predominantemente, pelos roteiros das auditorias fiscais, isto é, rotinas de verificações exclusivamente por meio de livros e documentos fiscais.

De uma forma geral, ao se analisarem os resultados da pesquisa, realizada por meio de questionário e da análise documental nas resoluções do Contencioso Administrativo Tributário, verifica-se que as respostas ao questionário aplicado aos auditores da Célula de Gestão dos Segmentos Econômicos e as infrações fundamentadas na Contabilidade extraídas das resoluções confirmaram que os autos de infração lavrados com fundamentação na Contabilidade tiveram, na sua maioria, resultados do julgamento favorável ao Estado. Portanto, as informações contábeis contribuíram para melhorar os resultados dos autos de infração julgados no CONAT, proporcionando um aumento na arrecadação desse imposto para os cofres públicos.

Dos resultados obtidos, constatou-se que a maioria dos pesquisados compreende que as informações contábeis bem como o confronto com as informações fiscais auxiliam na execução das atividades de auditoria fiscal. Do mesmo modo, afirmou-se que os auditores possuem conhecimento médio da Contabilidade e técnicas contábeis, colaborando para o baixo índice de autos de infração lavrados com fundamentação nas informações contábeis, demonstrado na análise documental.

Portanto, percebe-se que a Contabilidade contribui positivamente nas atividades de auditoria fiscal do ICMS, segundo foi comprovado na presente pesquisa com base nas afirmações dos auditores da Célula de Gestão dos Segmentos Econômicos. Contudo, ainda é necessário que os próprios auditores fiscais aprofundem o seu conhecimento em Contabilidade, por meio de treinamento ou palestras, para que possam utilizá-la de maneira mais eficiente.

6 CONCLUSÃO

A presente pesquisa direcionou-se ao estudo da contribuição da Contabilidade na auditoria fiscal na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. O estudo foi realizado com os auditores das Células de Gestão Fiscal através da aplicação de questionário com perguntas fechadas e de análise documental nas resoluções julgadas na esfera administrativa.

Ao longo de seu desenvolvimento, considerando as resoluções que foram analisadas, ficou evidenciado 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.

As resoluções são emanadas das Juntas de Julgamentos Fiscais, como resultado final de um processo administrativo fiscal que se inicia com a contestação do auto de infração pelo contribuinte e a informação pelo auditor autuante. Após trâmites regimentais, é julgado por um colegiado de oito conselheiros titulares e oito suplentes, dos quais metade é representante dos contribuintes. A sentença confirma a autuação julgando procedente, isto é, resultado favorável ao Estado, se houver alterações, julga parcialmente procedente, ou ainda, julga em favor do contribuinte através da improcedência da autuação.

Muito embora não seja o meio mais usual de reclamação dos créditos tributários do ICMS, cabe uma reflexão a respeito do assunto em pauta, pois a Contabilidade, instrumento auxiliar importante e de grande contribuição na identificação de fraudes e sonegação, presta relevante serviço à sociedade, tendo em vista que, quando utilizada corretamente, apresenta índice de recuperação de créditos bem eficaz, trazendo para os cofres públicos valores tão necessários à consecução dos objetivos governamentais, como saúde, educação e segurança. Certamente que o montante de ICMS cobrado através da utilização da contabilidade passaria despercebido, e exercícios seriam homologados se não fossem realizadas auditorias em seus registros.

Restou demonstrado que existem inúmeros artifícios utilizados pelos contribuintes do ICMS, através de “maquiagem” na Contabilidade, em desacordo com as normas contábeis emanadas do Conselho Federal de Contabilidade, visando reduzir a carga tributária por meios ilícitos.

Para identificar a sonegação ou a fraude, através da contabilidade, com influência no ICMS, é necessário que o Auditor Fiscal tenha efetivo embasamento contábil, intuição, perspicácia e se mantenha em constante aprimoramento profissional, principalmente porque, como foi visto no decorrer das análises, as artimanhas utilizadas pelo sonegador são as mais variáveis possíveis. Dentre elas, destacam-se: vendas à vista registradas como se fossem a prazo; vendas por valores inferiores ao custo de aquisição ou produção; entradas de recursos na entidade sem a respectiva comprovação da sua origem e possivelmente decorrente de vendas não registradas.

Em síntese, com as respostas ao questionário, evidenciou-se o grau de utilização, pelos auditores fiscais pesquisados durante a realização das auditorias de empresas, dos livros contábeis Diário, Razão e Caixa, dos demonstrativos contábeis exigidos pela Lei nº 6.404/76 e dos procedimentos de auditoria contábil relacionados nas principais literaturas que tratam desse campo de conhecimento.

Em suma, observou-se uma pequena utilização da auditoria contábil pelos auditores fiscais do Estado do Ceará. Esses resultados estão diretamente relacionados com o nível de conhecimento em Contabilidade para o uso como ferramenta de fiscalização, uma vez que se verificou, na pesquisa, que a maioria dos auditores fiscais respondeu que tinham médio conhecimento em Contabilidade e técnicas contábeis.

Quanto ao objetivo específico de demonstrar os procedimentos que norteiam a atividade de Auditoria Fiscal do ICMS, este foi atingido através da análise apresentada no item 5.1 do trabalho. Foram demonstrados os requisitos e competências do Auditor Fiscal da Receita Estadual, as atividades desenvolvidas pela Auditoria Fiscal, os sistemas de informações aplicados à Auditoria Fiscal e as ferramentas de Tecnologia da Informação utilizadas pela Auditoria.

Relativo ao objetivo específico de identificar os Autos de Infração lavrados com fundamentação na Contabilidade e suas tipicidades, este é atingido através das análises apresentadas no item 5.2. O total avaliado, considerando as infrações julgadas completamente procedentes e os créditos reclamados julgados parcialmente procedentes, resultou em sua maioria favorável ao Estado.

O presente trabalho abre espaço para outras pesquisas complementares a fim de

responderem aos seguintes questionamentos: Estão os auditores fiscais do ICMS devidamente preparados para auditar através da contabilidade das empresas? Qual a relação entre os autos de infrações lavrados com base na Contabilidade e a graduação dos auditores fiscais? Qual o motivo que leva o Auditor Fiscal a não fazer uso, com mais frequência, da Contabilidade nos trabalhos de auditoria?

Recomenda-se, portanto, que outras pesquisas desta natureza sejam feitas abrangendo outros estados da federação para que se possa fazer inferência para toda a população nacional de auditores fiscais, traçando, assim, o perfil da utilização do conhecimento contábil pelos auditores dos órgãos de administração tributária nacional. Além disso, pesquisas sobre o grau de conhecimento em Contabilidade, em especial no campo de auditoria contábil, podem ser desenvolvidas, haja vista a constatação, nesta pesquisa, de que os órgãos tributários proporcionam pouco treinamento na área, sugerindo que os servidores utilizam de forma inadequada o potencial informativo da Contabilidade.

Considerando também que, a partir de 2010, a utilização do Sped Contábil passará a ser obrigatória a todas as empresas nacionais, sugerem-se pesquisas visando observar a influência do conhecimento em Contabilidade no resultado final do relatório de auditoria, bem como avaliar a capacidade crítica do auditor fiscal em relação a livros, demonstrativos e procedimentos de auditoria contábil.

Essas indagações ficam aqui registradas, de forma a abrir um leque de opções para outros estudos, bem como se constituírem em perspectivas que sinalizem para o estabelecimento de interfaces disciplinares.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ALMEIDA, Neicyr de. **IRPJ omissão de receitas: uma visão crítica – estudos de casos**. São Paulo: Dialética, 2000.

ARAGÃO, R. Batista. **SEFAZ: História**. Fortaleza: IOCE, 1993.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria: Breves apontamentos de aula**. Salvador: Egba, 1998.

ARIMA, Carlos Hideo. **Sistemas de informações gerenciais**. In: SCHMIDT, Paulo (Org.) Controladoria: agregando valor para a empresa. São Paulo: Bookman, 2002.

ATTIE, Wiliam. **Auditoria conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2006.

BERTI, Clélio. **O processo fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Ícone, 1996.

BORGES, Humberto Bonavides. **Auditoria de tributos IPI, ICMS e ISS**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria: Tradução Autorizada**. 7. ed. (idioma inglês de Modern Auditing). São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 jan. 2010.

_____. **Lei n. 5869, de 11 de janeiro de 1973**. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm>. Acesso em: 02 jan. 2010.

_____. **Lei n. 6404 de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404compilada.htm>. Acesso em: 02 jan. 2010.

_____. **Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 02 jan. 2010.

_____. **Decreto n. 6022, de 22 de janeiro de 2007.** Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm. Acesso em: 02 jan. 2010.

_____, **Decreto n. 3000, de 26 de março de 1999.** Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 16 jun. 1999.

_____, **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm> > Acesso em: 02 jan. 2010.

_____, **Lei n. 556, de 25 de junho de 1850.** Institui o Código Comercial. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L0556-1850.htm. Acesso em: 03 jan. 2010.

_____. **Lei Complementar n. 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: 02 jan. 2010.

_____. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm> Acesso em: 02 jan. 2010.

_____. Comissão de Valores Mobiliários. **Deliberação nº 29, de 05 de fevereiro de 1986.** Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiato.asp?File=/deli/deli029.htm>. Acesso em: 06 jan. 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das demonstrações contábeis.** 2009a. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/mostraAudiencia.php?id_audiencia=21>. Acesso em: 5 ago. 2009.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 12 – Ajuste a valor presente.** 05 de dezembro de 2008. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_12.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). Resolução n. 750, de 29 de dezembro de 1993. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 31 dez. 1993.

_____. **Aprova a NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.** (2009a). Resolução nº 1.203, de 27 de novembro de 2009. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 03 dez. 2009.

_____. **Aprova a NBC TA 320 – Materialidade no planejamento e na execução da auditoria.** (2009b). Resolução n. 1.213, de 27 de novembro de 2009. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 03 dez. 2009. Disponível em: http://www.portaldeauditoria.com.br/resolucoes/resolucaocfc1213_2009.htm. Acesso em: 4 out. 2009.

_____. **Aprova a NBC TA 300 - Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis.** (2009c). Resolução n° 1.211, de 27 de novembro de 2009. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 03 dez. 2009.

_____. **Aprova a NBC TA 520 - Procedimentos Analíticos.** (2009d). Resolução n° 1.221, de 27 de novembro de 2009. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 03 dez. 2009.

_____. **Aprova a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.** Resolução n. 1.121, de 28 de março de 2008. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 01 abr. 2008.

_____. **Aprova a NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria.** (2009e). Resolução n. 1.222, de 27 de novembro de 2009. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 03 dez. 2009.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Processo Penal**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003;

CARMO-NETO, Dionísio Gomes do. **Metodologia científica para principiantes**. 3. ed. Salvador: American World University Press, 1996.

CEARÁ. **Lei n. 12670, 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.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/ceara/leis/1996/lei_12670_de_27-12-96.htm. Acesso em: 05 jan. 2010.

_____. Decreto n. 24569, de 31 de Julho de 1997. Consolida e regulamenta a legislação do ICMS, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 04 ago. 1997.

_____. **Decreto n. 27792, de 17 de maio de 2005.** Altera o Decreto n° 24.569, de 31 de Julho de 1997, que regulamenta o ICMS e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 19 mai. 2005.

_____. **Decreto n. 25468, de 31 de maio de 1999.** Regulamenta a Lei n°. 12.732, de 24 de setembro de 1997, que dispõe sobre a organização, estrutura e competência do Contencioso Administrativo Tributário (CONAT); sobre o respectivo processo e dá outras providências. **Diário Oficial [do] Estado do Ceará**, Fortaleza, série 2, ano II, n. 337, p. 1-8, 17 jun. 1999. Caderno único.

_____. **Decreto n. 29201, de 28 de fevereiro de 2008.** Aprova o regulamento da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Disponível em:
<http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/legislacao_download/gerados/legislacao_2008.asp>. Acesso em: 6. out. 2009.

_____. **Lei n. 13418, de 30 de dezembro de 2003.** Introduz alterações na Lei n.º 12.670, de 30 de dezembro de 1996, que 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 na Lei n.º 11.961, de 10 de junho de 1992, na Lei n.º 13.298, de 2 de abril de 2003, na Lei n.º 13.378, de 29 de setembro de 2003, e na Lei n.º 12.009, de 25 de setembro de 1992, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 30 dez. 2003.

_____. **Lei n. 13778, de 06 de junho 2006.** Aprova o Plano de Cargos e Carreiras do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização – TAF, da Secretaria da Fazenda, conforme dispõem os incisos XVIII e XXII do art. 37 da Constituição Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 08 jun. 2006.

_____. Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. **Organograma.** Disponível em:
www.sefaz.ce.gov.br.> Acesso em: 06. jan. 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CRUZ NETO, O. **O trabalho de campo como descoberta e criação.** In: MINAYO, M. S. de S. Pesquisa social: teoria, método e criatividade. Petrópolis: Vozes, 1994.

DABUL, Alessandra. **Da prova no processo administrativo tributário.** Curitiba: Juruá, 2004.

DEMO, P. **Metodologia científica em ciências sociais.** 3. ed. rev. São Paulo: Atlas, 1995.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito de empresa no novo código civil.** São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Contabilidade tributária.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de direito comercial:** atualizado de acordo com o novo código civil. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio século XXI.** Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FERREIRA, Ricardo José. **Contabilidade básica:** finalmente você vai aprender Contabilidade: teoria e questões comentadas: conforme a MP nº 449/08. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.

FERREIRA NETO, Brasilino José. **Informações contábeis e o processo decisório em pequenas empresas** – Estudo Exploratório na Cidade de Goiânia. São Paulo, 2002.

Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FIGUEIREDO, Sandra M. A. **Contabilidade e a gestão empresarial: a controladoria**. Rev. Bras. de Cont., n.93, p. 20-34, 1995.

FLICK, U. **Uma introdução à pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Boookman, 2004.

FRANCO, Hilário. **Auditoria contábil**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____ e MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programa de auditoria, relatório de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

GARCIA, Ma. Jesus; FERNÁNDEZ, Torres. **El deber de contabilidad em derecho tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2001.

GIL, A. C. **Pesquisa social, métodos e técnicas de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1999.

GODOY, A. S. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. Revista de Administração de Empresas – RAE, São Paulo, v. 35. n. 2, p. 57.63, mar./abr. 1995.

GUIMARÃES, Joaquim da Cunha. **Temas de contabilidade, fiscalidade e auditoria**. Lisboa: Vislis Editores, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 5 ed. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

HOPP, João Carlos; LEITE, Hélio de Paula. **O Crepúsculo do lucro contábil**. Revista de Administração de Empresas. São Paulo, v. 28. Out/Dez 1988.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 7 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

_____ e Equipe Fea USP. **Contabilidade Introdutória**, 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____ e Equipe FEA USP. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**, 7. ed. São Paulo: Atlas 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades)**. 6. ed. São Paulo: Atlas 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. **Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução**. Revista Contabilidade e Finanças, USP, São Paulo, n. 38. p. 7-19, Mai/Ago. 2005.

LEHNEN, Fernando. **Estudo Jurídico-Contábil da prova pericial**. São Paulo: LTr, 2001.

LEMOS, José Silvério. **A Contabilidade como instrumento de auditoria fiscal**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

LIMA, Paulo Gildo de Oliveira. **Auditoria fiscal-contábil**. 7. ed. João Pessoa: Persona, 2003.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 3.ed. São Paulo: Editora Atlas. 1987.

MARTINEZ, Antonio Lopo. **A linguagem contábil no direito tributário**. São Paulo, 2002. 140 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

_____. **Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras**. 2001. 154p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

MARTINS, G. A. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing: metodologia e planejamento**. v. 1. São Paulo: Atlas, 2001.

MINTZBERG, H. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. São Paulo: Atlas, 1995.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Luis Martins *et al.* **Manual de contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2002.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa n. 787, de 19 de outubro de 2007. Institui a Escrituração Contábil Digital (ECD). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, 19 out. 2007.

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

ROCHA, José de Albuquerque. **Teoria geral do processo**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SÁ, Antônio Lopes de. **Contabilidade & Novo Código Civil**. Curitiba: Juruá, 2005.

_____, **Curso de auditoria**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução à auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.

SANTOS, Moacyr Amaral. **Primeiras linhas de direito processual civil**. 10. ed. v. 2. São Paulo: Saraiva, 1983.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mário Matsumura. **Fundamentos de auditoria fiscal**. São Paulo: Atlas, 2002.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ. Explicita procedimentos relativos ao desenvolvimento de ações do Fisco por meio do Sistema de Controle da Ação Fiscal - CAF, e dá outras providências. Instrução Normativa n. 7, de 27 de fevereiro de 2004. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 15 mar. 2004.

SILVA, Helder Andrade da. Secretaria da Fazenda. **Manual auditoria informatizada do ICMS em grandes empresas**. Ceará. 2005.

SILVA, Luís Gustavo C. da; AMORIM, Eduardo C. Pessoa de. **A prova contábil na auditoria fiscal em matéria de ICMS no estado de Pernambuco**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, XVI, 2000, Goiânia. Anais do Congresso. Goiânia: CFC, 2000. 1 CD-ROM.

SOARES JÚNIOR, Juracy Braga. **Utilização da tecnologia da informação pelo fisco estadual cearense: o entrelaçamento de bases de dados de contribuinte do ICMS como ferramenta de auditoria fiscal**. Ceará, 2007. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia, Administração, Atuaria e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil: Teoria Geral do Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento**. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

TIMM, Clóvis Cláudio. **Auditoria fiscal e ICMS para concurso**. Porto Alegre: DC Luzzato, 1991.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

VARGAS, José. **Sociologia**, Porto Editora, 2002.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso - Planejamento e Métodos**. 2ª. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICES

APÊNDICE A

PROTOCOLO DE PESQUISA

1 VISÃO GERAL DO PROJETO DE ESTUDO DE CASO

1.1 Título

Contribuição da Contabilidade na Auditoria Fiscal do ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

1.2 Questão de Pesquisa

Qual a contribuição da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal do ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará?

1.3 Objetivo do Estudo

Este trabalho tem como objetivo analisar a contribuição da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal do ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

1.4 Objetivos Específicos:

- 1) Identificar os Autos de Infração lavrados com fundamentação na Contabilidade e suas tipicidades.
- 2) Demonstrar os procedimentos que norteiam a atividade de Auditoria Fiscal do ICMS;
- 3) Evidenciar as opiniões dos auditores quanto à utilização da Contabilidade na auditoria fiscal.

2 PROCEDIMENTOS DE CAMPO

2.1 Metodologia da pesquisa

Pesquisa qualitativa, exploratória e descritiva, desenvolvida por meio de estudo de caso único

2.2 Unidade de Análise

Secretaria da Fazenda e Contencioso Administrativo Tributário

2.3 Subunidades de Análises

Célula de Gestão dos Segmentos Econômicos

2.4 Fontes de Evidência

Questionário estruturado, observação e documentos.

3 GUIA PARA O RELATÓRIO DO ESTUDO DE CASO

Para fazer um relatório de estudo de caso deve ser seguida a estrutura analítica linear recomendada para trabalhos acadêmicos. Nesta pesquisa, contém a seguinte estrutura:

Introdução. Apresentação do contexto da pesquisa, as questões de estudo, os objetivos, a motivação, a relevância e a metodologia da pesquisa;

· Referencial teórico. Formado por duas seções. A primeira aborda os aspectos fiscais e tributários da Contabilidade, apresentando conceitos de Contabilidade, escrituração contábil e características da prova contábil. A seção seguinte versa sobre Auditoria Fiscal, expondo inicialmente conceitos, evolução, tipos de auditoria, seguindo com normas e procedimentos para, então, finalizar com os principais tipos de fraudes contábeis.

· Metodologia. Caracteriza a pesquisa e apresenta os procedimentos metodológicos adotados no estudo.

· Resultados da pesquisa. Faz uma análise dos resultados obtidos e apresenta os comentários relacionando-os com a literatura referenciada.

· Conclusão. Apresenta as principais conclusões do estudo.

· Referências. Contém o material bibliográfico citado na pesquisa.

· Apêndices. Contém o material produzido pelo pesquisador que serviu de apoio para a coleta de dados. Nesta pesquisa, foram produzidos os seguintes apêndices: A, contendo o presente Protocolo, e B, contendo o questionário.

APÊNDICE B



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E
SECRETARIADO EXECUTIVO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

Orientador: Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter
Mestrando: José Rodrigues de Almeida

Questionário

Caro(a) servidor(a), o presente questionário constitui instrumento de coleta de dados que serão tabulados em nosso trabalho de dissertação denominado **Contribuição da Contabilidade nos procedimentos de Auditoria Fiscal**, do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria junto à FEAAC/UFC.

Os dados coletados do grupo de servidores são de extrema importância para o trabalho que ora desenvolvemos. Estes servirão de fonte sobre o uso da Contabilidade nas diversas áreas da auditoria fiscal.

O trabalho que estamos elaborando tem a pretensão de revelar quais as contribuições da utilização da Contabilidade como instrumento de suporte na elaboração, execução, controle e análise da auditoria fiscal.

O questionário preenchido deverá ser devolvido, utilizando o envelope em anexo. Após lacrado, deverá ser entregue ao seu supervisor. Efetuaremos a coleta com os respectivos supervisores.

O questionário foi elaborado de forma a tornar a tarefa de respondê-lo a mais simples e menos demorada possível. No entanto, caso existam dúvidas, queira, por favor, entrar em contato pelo e-mail rodrigues.almeida@sefaz.ce.gov.br ou pelo telefone 9944-1352. É de extrema importância que seja respondido e devolvido até o dia 5 de março de 2010.

Siga as instruções a seguir para responder às perguntas. Por sua valiosíssima colaboração, somos gratos.

José Rodrigues de Almeida

Instruções de preenchimento:

Para preencher o questionário abaixo, é suficiente que seja marcada a alternativa correspondente à opção que você considere adequada. O questionário é do tipo fechado (questões objetivas).

I – Perfil do Respondente

1 – Faixa etária

- Até 30 anos
- Entre 31 e 40 anos
- Entre 41 e 50 anos
- Entre 51 e 60 anos
- Acima de 61 anos

2 – Sexo

- Feminino
- Masculino

3 – Qual o seu nível de formação?

- Ensino Médio Completo
- Graduação em andamento
- Graduação concluída
- Pós-Graduação em andamento
- Pós-Graduação concluída

4 – Se você está cursando ou concluiu graduação, qual o curso? (Pode marcar mais de uma opção)

- Ciências Contábeis
- Ciências Econômicas
- Direito
- Administração
- Outro. Qual _____

5 - Se você está cursando ou concluiu pós-graduação, indique o nível.

- Especialização
- Mestrado
- Doutorado
- Pós-Doutorado

6 - Se você está cursando ou concluiu pós-graduação identifique a área.

- Contabilidade/Controladoria
- Economia
- Direito
- Administração
- Outras. Qual? _____

7 – Qual o seu tempo de serviço na SEFAZ?

- Até 10 anos
- Entre 11 e 20 anos
- Entre 21 e 30 anos
- Entre 31 e 40 anos
- Acima de 41 anos

8 – Há quanto tempo você atua na auditoria de empresas?

- Há 10 anos
- Entre 11 e 20 anos
- Entre 21 e 30 anos
- Entre 31 e 40 anos
- Acima de 41 anos

II - Uso das informações contábeis na execução dos trabalhos de auditoria fiscal do ICMS

1 - Como você classifica o seu nível de conhecimento em Contabilidade?

- ALTO MÉDIO BAIXO NENHUM

2 - Como você avalia o seu conhecimento sobre técnicas contábeis usadas nas auditorias fiscais?

- ALTO MÉDIO BAIXO NENHUM

3 - Quais documentos você normalmente solicita ao contribuinte no Termo de Início de Fiscalização? (Pode marcar mais de uma opção)

- Livro Diário
- Livro Razão
- Balancete de Verificação
- Demonstrações Contábeis
- Livro Caixa
- Declaração de Imposto de Renda PJ
- Livro Registro de Entradas
- Livro Registro de Saídas
- Livro Registro de Apuração do ICMS
- Livro Registro de Inventários
- Notas Fiscais de Entradas
- Notas Fiscais de Saídas
- Outros documentos. Quais _____

4 - Quais os fatos mais comuns de omissão de receita que você já constatou na atividade de Auditoria Fiscal? (Pode marcar mais de uma opção)

- Suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário.
- 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.
- 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.
- Montante da receita líquida inferior ao custo dos produtos vendidos, ao custo das mercadorias vendidas e ao custo dos serviços prestados no período analisado.
- Diferença maior entre o preço médio ponderado das mercadorias adquiridas ou produzidas e seus respectivos valores registrados no livro Registro de Inventário.
- Déficit financeiro resultante do confronto entre o saldo das disponibilidades no início do período fiscalizado, acrescidos dos ingressos de numerários e deduzidos os desembolsos e o saldo final das disponibilidades, considerando-se, ainda, os gastos indispensáveis à manutenção da entidade mesmo que não escrituradas.
- Outras. Quais? _____

5 - Qual documento você utiliza para auditoria do fluxo financeiro das empresas auditadas?

- Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo método Indireto.
- Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo método Direto.
- Outra. Qual/ quais?: _____

6 – Você considera que o confronto entre as informações fiscais e contábeis auxilia os auditores na atividade de Auditoria Fiscal?

- Sim, auxilia muito
- Sim, auxilia razoavelmente
- Sim, auxilia pouco
- Não auxilia

7 – Na sua opinião, a utilização de informações contábeis na Auditoria Fiscal confere maior consistência aos autos de infração nos julgamentos do Contencioso Administrativo Tributário?

- Sim, sempre
- Sim, quase sempre
- Sim, raramente
- Não confere

8 - As informações do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício são utilizadas na Auditoria Fiscal?

- SEMPRE QUASE SEMPRE RARAMENTE NUNCA

9 - Em sua opinião, quais são os fatores que motivam os auditores a utilizarem as informações contábeis na fiscalização de empresas? (Pode marcar mais de uma opção)

- Confiabilidade dos lançamentos contábeis
- Confronto das receitas de vendas com a entrada de numerários da conta Caixa/Bancos
- Maior consistência nos Autos por Omissão de Receitas
- Existem penalidades na Legislação do ICMS para infrações oriundas da Contabilidade
- Facilidade no manuseio de arquivos eletrônicos
- Outras. Quais _____

10 - Em sua opinião, quais são as principais barreiras que impedem os auditores de utilizarem as informações contábeis na fiscalização de empresas? (Pode marcar mais de uma opção).

- A escrituração contábil das empresas é centralizada na Matriz
- Ausência de capacitação ou atualização em técnicas de auditoria contábil
- Pouco tempo para análise das informações contábeis da empresa
- Conhecimento insuficiente das técnicas de Contabilidade
- Dificuldade no manuseio de arquivos eletrônicos
- Outras. Quais _____

11 – A SEFAZ já lhe proporcionou, direta ou indiretamente, treinamento na área de auditoria contábil?

- Sim
- Não

12 – Se você já recebeu treinamento promovido pela SEFAZ na área de auditoria contábil, qual seu nível de satisfação sobre o mesmo:

- Muito satisfatório
- Razoavelmente satisfatório
- Pouco satisfatório
- Insatisfatório

13 - Quais os dados mais utilizados por você, em ordem de prioridade, na realização de ações fiscais.

(OP = ORDEM DE PRIORIDADE)

(USE 1 PARA O MAIOR VALOR; 2 PARA O 2º MAIOR VALOR; 3 PARA O 3º MAIOR VALOR, E ASSIM POR DIANTE)

OP

- Dados fornecidos pelo Laboratório Fiscal
- Dados disponibilizados pelos sistemas da SEFAZ
- Dados obtidos nos Livros e documentos fiscais
- Dados obtidos nos Livros e documentos contábeis
- Outros. Quais: _____

OBRIGADO PELA SUA COLABORAÇÃO!