

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALINE EMANUELA MARQUES DE PAULA

**AUDITORIA TRIBUTÁRIA COMO FERRAMENTA DE IDENTIFICAÇÃO DOS
RISCOS FISCAIS NAS EMPRESAS**

JUIZ DE FORA - MG

2018

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALINE EMANUELA MARQUES DE PAULA

**AUDITORIA TRIBUTÁRIA COMO FERRAMENTA DE IDENTIFICAÇÃO DOS
RISCOS FISCAIS NAS EMPRESAS**

Monografia apresentada pela acadêmica Aline Emanuela Marques de Paula ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador(a): Prof(a) Ma. Heloisa Baía da Costa

JUIZ DE FORA - MG

2018

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus por me iluminar durante essa caminhada permitindo que eu a concluísse.

Agradeço aos meus pais Ilene e João pelo amor, carinho e incentivo neste percurso. Aos meus irmãos, Daniele e Anderson, a quem procuro ser exemplo a seguir. Todo o meu amor por vocês!

Aos amigos e colegas que tornaram a caminhada mais leve e alegre, em especial aos que me presentearam com uma amizade além da graduação e estiveram ainda mais presentes nesse momento.

Agradeço ao Victor, meu maior incentivador, por todo o apoio e dedicação tão direta para que eu desenvolvesse e concluísse essa pesquisa. Agradeço por todas as palavras e gestos de carinho em um dos momentos mais significativos da minha vida.

À minha orientadora Heloisa Baía da Costa pela dedicação, ensinamentos compartilhados, paciência e disponibilidade para que eu realizasse essa pesquisa da melhor forma possível. Aos professores Júlio Cesar Mendes e Luiza Guedes pela disponibilidade para participar da banca e contribuir nessa pesquisa.



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Termo de Declaração de Autenticidade de Autoria

Declaro, sob as penas da lei e para os devidos fins, junto à Universidade Federal de Juiz de Fora, que meu Trabalho de Conclusão de Curso é original, de minha única e exclusiva autoria e não se trata de cópia integral ou parcial de textos e trabalhos de autoria de outrem, seja em formato de papel, eletrônico, digital, audiovisual ou qualquer outro meio.

Declaro ainda ter total conhecimento e compreensão do que é considerado plágio, não apenas a cópia integral do trabalho, mas também parte dele, inclusive de artigos e/ou parágrafos, sem citação do autor ou de sua fonte. Declaro por fim, ter total conhecimento e compreensão das punições decorrentes da prática de plágio, por meio das sanções civis previstas na lei do direito autoral¹ e criminais previstas no Código Penal², além das cominações administrativas e acadêmicas que poderão resultar em reprovação no Trabalho de Conclusão de Curso.

Juiz de Fora, ___ de _____ de 2018.

Aline Emanuela Marques de Paula

¹ LEI Nº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.

² Art. 184. Violar direitos de autor e os que lhe são conexos: Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano ou multa.

ATA DE DEFESA DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Ao 29º dia do mês de novembro de 2018, nas dependências da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, reuniu-se a banca examinadora formada pelos professores abaixo assinados para examinar o Trabalho de Conclusão de Curso de **ALINE EMANUELA MARQUES DE PAULA**, discente regularmente matriculada no Bacharelado em Ciências Contábeis sob o número **201378031**, intitulado **AUDITORIA TRIBUTÁRIA COMO FERRAMENTA DE IDENTIFICAÇÃO DOS RISCOS FISCAIS NAS EMPRESAS**. Após a apresentação e consequente deliberação, a banca examinadora se reuniu em sessão fechada, considerando a discente Aprovada. Tal conceito deverá ser lançado em seu histórico escolar quando da entrega da versão definitiva do trabalho, impressa e em meio digital.

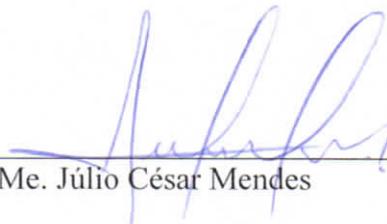
Juiz de Fora, 29 de novembro de 2018



Profª Ma. Heloisa Baía da Costa
Orientadora



Profª Esp. Luiza Guedes Ferreira



Profª Me. Júlio César Mendes

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1	Impostos distribuídos de acordo com competência que os institui.	13
Quadro 2	Estudos pertinentes à pesquisa.	32
Quadro 3	Incidência e descrição dos erros	35
Quadro 4	Auditoria tributária	36

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	09
2	REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1	Sistema Tributário Nacional	11
2.2	Tributos	12
2.2.1	<u>Espécies de tributos</u>	12
2.2.1.1	Impostos	13
2.2.1.2.	Taxas	14
2.2.1.3	Contribuições de melhoria	15
2.2.1.4	Empréstimos compulsórios	16
2.2.1.5	Contribuições sociais	16
2.3	Riscos fiscais	17
2.4	SPED – Sistema Público de Escrituração Digital	19
2.5	Auditoria tributária	20
2.5.1	<u>Contabilidade</u>	20
2.5.2	<u>Auditoria</u>	21
2.5.2.1	Normas de Auditoria	24
2.5.2.2	Planejamento de Auditoria	25
2.5.2.3	Execução dos procedimentos de auditoria	26
3	METODOLOGIA	30
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS DA PESQUISA	32
4.1	Estudos	32
4.2	Análise da Empresa	37
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	40
	REFERENCIAS	42

RESUMO

O sistema tributário nacional com seu volume de normas e complexidade acompanhado de uma legislação excessivamente interpretativa aumenta a ocorrência de erros relacionados à área tributária das empresas. Tais erros incorrem nos chamados riscos tributários, resultando em perdas financeiras. Gerir os riscos tributários é uma prática cada vez mais comum no ambiente empresarial, identificar os riscos é a fase inicial que permite mensurar seu impacto e implantar processos de controle para mitigá-lo. O objetivo do estudo foi verificar a utilização da auditoria tributária, através da sua revisão de processos, para a identificação dos riscos tributários. Para a elaboração do estudo realizou-se pesquisa na literatura além de estudos e análise de relatório de auditoria fornecido por uma empresa que foi auditada. A justificativa da pesquisa baseou-se no interesse pela colaboração no objetivo principal de qualquer empresa, gerar lucro.

Palavras-chave: Auditoria tributária. Riscos tributários. Riscos fiscais.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade tem como objetivo fornecer informações aos seus usuários auxiliando na tomada de decisões dentro das organizações. É utilizada como instrumento para o controle e avaliação do patrimônio e resultados da entidade que deve registrar seus fatos contábeis de modo permanente e regido pelos princípios e normas da contabilidade.

Para uma maior confiança sobre as informações geradas pela contabilidade, a auditoria manifesta-se como, segundo Attie (2006, p. 25), uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. Assim, a auditoria torna-se eficiente na identificação e correção de falhas existentes no planejamento tributário de uma empresa, ocasionando a diminuição dos custos e, concomitantemente, a maximização do lucro o que, no cenário atual de economia complexa e evolução do mercado global, pode tornar a empresa mais competitiva assegurando sua continuidade.

Nesse cenário globalizado, o planejamento tributário torna-se instrumento de viabilização do sucesso de uma empresa, visto que o enquadramento correto em determinado regime de tributação minimiza a incidência de impostos auferindo assim melhores resultados econômicos. De acordo com legislação tributária a empresa opta por uma tributação mais favorável sendo pelo Lucro Real, Simples, Arbitrado ou o Presumido.

Adotada a forma de tributação, a empresa deve buscar soluções que assegurem o cumprimento correto das obrigações fiscais, permitindo a economia tributária, maximização do lucro e redução dos riscos. Por meio do sistema digital os entes públicos buscam um melhor planejamento e controle na fiscalização tributária, como o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), sistema criado pelo governo federal para que as empresas enviem suas informações fiscais e contábeis, gerando diversas obrigações, que quando descumpridas acarretam em penalidades (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017). Nesse contexto a auditoria tributária apresenta eficácia, visto que sua principal finalidade é a de “verificar o correto cumprimento das obrigações fiscais por parte do auditado” (SANTOS, 2010, p. 30).

A continuidade de uma empresa pode ser comprometida devido aos riscos fiscais que possam incorrer sobre ela. A má gestão tributária, geralmente causada por controle interno inadequado e aplicação indevida da legislação tributária vigente, é um fator que contribui para o passivo contingente tributário, definido como risco fiscal.

Uma gestão tributária eficaz visa o cumprimento das obrigações fiscais, prezando pela diminuição do valor despendido em tributos e minimização de possíveis questionamentos das autoridades em ações fiscais, o que pode causar para a empresa a constatação de contingências tributárias. Analisando quais métodos podem ser utilizados para identificar e monitorar os riscos fiscais elaborou-se a seguinte questão: a auditoria tributária pode ser utilizada para identificar riscos fiscais nas empresas?

O objetivo principal do estudo é avaliar a utilidade da auditoria tributária na identificação dos riscos fiscais nas empresas.

Quanto aos objetivos específicos pretende-se verificar os seguintes pontos:

- a. Verificar a utilidade da auditoria tributária para a mensuração de riscos fiscais;
- b. Analisar a importância da auditoria tributária frente a fiscalização a fim de constatar possíveis contingências tributárias;
- c. Avaliar a utilização da auditoria tributária para a revisão fiscal, com o objetivo de verificar e assegurar a atualização e correção das informações.

A fiscalização tributária a fim de apurar irregularidades e sonegação fiscal tem se tornado cada vez mais recorrente pelos órgãos responsáveis. Muitas empresas, porém, não se enquadram no perfil de sonegação, algumas são surpreendidas porém por erros. Com a grande possibilidade de fiscalização torna-se essencial a análise da situação tributária da empresa antes de uma ação fiscal.

O fundamento da pesquisa está estritamente relacionado com o objetivo principal de uma empresa: gerar lucro. Diante dessa assertiva, é possível citar Crepaldi, (2015, p. 3)

No competitivo mundo empresarial, em que cada organização busca de alguma forma obter diferenciais para ter êxito em seus negócios e atingir os resultados esperados, as informações geradas pela contabilidade e suas ramificações tem sido de grande ajuda para a criação de estratégias inovadoras e de impacto. Nesse sentido, as empresas têm buscado auxílio na auditoria, a fim de identificar possíveis contingências nos registros contábeis que estejam inviabilizando a continuidade dos negócios.

No atual cenário da economia, buscar métodos que garantam o bom funcionamento dos negócios é fato primordial para a continuidade e sucesso de uma entidade. A partir dessa busca viu-se na auditoria tributária uma possibilidade de ferramenta de prevenção e correção dos riscos fiscais passíveis a qualquer negócio.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Por meio do referencial teórico busca-se os conceitos do tema proposto, trazendo conhecimentos teóricos e técnicos com o objetivo de auxiliar sua compreensão. Nesse capítulo são apresentados os conceitos que fundamentarão a base teórica para o desenvolvimento do estudo.

2.1. Sistema Tributário Nacional

A legislação tributária brasileira é complexa. Para as empresas se manterem de acordo com a lei é preciso seguir um elevado número de normas tributárias, o que exige das empresas compreensão para realização segura das regras evitando assim problemas com o Fisco.

Para entender a importância da auditoria tributária como ferramenta de otimização dos resultados da empresa é necessário ter conhecimento básico do sistema tributário nacional que pode ser entendido como o conjunto de normas e instituições que têm como finalidade instituir e arrecadar os tributos de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

De acordo com Santos (1970, p. 6), o sistema tributário nacional:

[...] é a totalidade dos tributos arrecadados no país e todo o conjunto de regras jurídicas que disciplinam o exercício do poder impositivo pelos diversos órgãos, aos quais a Constituição nacional atribui competência tributária.

O sistema tributário nacional é regido pelo Código Tributário Nacional, nome dado à Lei nº 5.172 de outubro de 1966, que o define em seu art. 96 como “as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.” A Constituição Federal em seus artigos 145 a 162 discorre sobre aspectos estruturais básicos do ordenamento jurídico tributário brasileiro, tratando também da competência tributária dos entes públicos. Para Fernandes e Silva (2005, p. 35), “competência tributária é a aptidão inerente à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para criar, modificar e extinguir tributos, mediante a expedição da lei”.

A complexidade da legislação tributária é abordada no estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, Normas Editadas no Brasil: 28 anos da Constituição Federal de 1988, de 2016, que constatou que foram editadas 5.471.980 normas, entre leis complementares e ordinárias, decretos, medidas provisórias, emendas

constitucionais e outras, sendo que 363.779 são normas tributárias, que regem os aproximadamente 90 tributos vigentes no país, correspondendo a 6,65% da legislação total. Esses dados confirmam a necessidade de uma reforma tributária que diminua e torne simples a carga de tributos no Brasil. Algumas tentativas foram realizadas, porém sem avanços.

Em trabalho apresentado por Junqueira (2010) foi estudada a razão dos fracassos nas tentativas de reforma tributária no país em diferentes governos. Foram citados em sua análise o excesso de dispositivos legais, burocracia e carga tributária elevada como fatores para o insucesso de uma reforma tributária.

Conhecer a legislação é essencial para que a empresa adote um regime de tributação que viabilize o cumprimento das obrigações fiscais e também reduza seu custo tributário.

2.2. Tributos

O tributo, de acordo com o art. 3º do CTN, é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Para uma compreensão clara, deve-se analisar cada um dos elementos que compõe sua definição como faz Oliveira (2015, p. 5):

- prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento in natura ou in labore, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviço;
- compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte;
- em moeda ou cujo valor se possa exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores;
- que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributo não decorre de infração de determina- da norma ou descumprimento da lei;
- instituída em lei: só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;
- cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

Assim, Oliveira (2013, p. 60) cita que “toda obrigação instituída pelo Estado absorverá os elementos descritos anteriormente para serem considerados como tributos, mesmo que a lei que o tenha criado não o denomine de tal forma.”

2.2.1. Espécies de tributos

Os tributos podem ser classificados de diversas formas. Para Crepaldi (2011, p. 18) “classificar é dividir um conjunto de seres (coisas, objetos) em categorias, de acordo com critérios preestabelecidos. A classificação jurídica dos tributos baseia-se nas normas jurídicas tributárias em vigor estabelecidas na Constituição Federal.”

As diferentes formas de classificação dos tributos levam em consideração critérios específicos para a sua divisão. Entende-se assim de acordo com Rezende, Pereira, Alencar (2013, p. 47) que a classificação por espécie “se dá em função da vinculação ou não do valor arrecadado a uma contraprestação por parte do Estado e também da natureza da atividade vinculada ou destinação dos recursos.”

Para a elaboração do estudo será utilizada a classificação trazida pela Constituição Federal que considera cinco as espécies tributárias (BRASIL, 1988):

- impostos (art. 145, I, da Constituição Federal);
- taxas (art. 145, II, da Constituição Federal);
- contribuições de melhoria (art. 145, III, da Constituição Federal);
- empréstimos compulsórios (art. 148 da Constituição Federal);
- contribuições sociais (arts.149, 149-A e 195 da Constituição Federal).

2.2.1.1. Impostos

O imposto é conceituado pelo art. 16 do CTN como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte.” Segundo Fabretti (2011, p. 135) “é aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo.”

A competência do imposto é privativa atribuída pela CF, ou seja, é exclusiva da União, Estados, Municípios e Distrito Federal (FABRETTI, 2013, p. 135). A competência atribuída a cada ente da Federação atenta para as limitações impostas ao poder de tributar além de respeitar o postulado da capacidade contributiva de cada ente. De acordo com os art. 153 ao 156 da CF foi possível elaborar o quadro baixo classificando os impostos de acordo com a competência privativa que os institui.

Quadro 1: Impostos distribuídos de acordo com competência que os institui.

Ente federativo		Imposto	Sigla
União	art. 153	I - importação de produtos estrangeiros;	II
		II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;	IE
		III - renda e proventos de qualquer natureza;	IR
		IV - produtos industrializados;	IPI
		V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;	IOF
		VI - propriedade territorial rural;	ITR
		VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.	IGF
	art. 154	I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;	-
II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.		-	
Estados e Distrito Federal	art. 155	I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;	ITCD
		II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;	ICMS
		III - propriedade de veículos automotores.	IPVA
Municípios	art. 156	I - propriedade predial e territorial urbana;	IPTU
		II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;	ITBI
		III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.	ISS

Fonte: Adaptação OLIVEIRA, 2013. p. 65.

2.2.1.2. Taxas

A taxa, diferentemente dos impostos, é uma espécie de tributo vinculado a uma prestação de serviço estatal, que terá sua cobrança destinada a quem fez uso do serviço ou o tem à sua disposição. Como menciona Oliveira (2013, p. 66) as taxas

São definidas pela doutrina como tributos vinculados, isto é, o Estado oferece uma contrapartida, uma contraprestação de imediato ao contribuinte em função de sua cobrança. No caso das taxas, sua cobrança é pelo uso efetivo ou potencial de algum serviço público ou pelo exercício do poder de polícia pelo Estado.

O CTN em seu art. 77 traz que:

As taxas, ao contrário dos impostos, são definidas pela doutrina como tributos vinculados, isto é, o Estado oferece uma contrapartida, uma contraprestação de imediato ao contribuinte em função de sua cobrança. No caso das taxas, sua cobrança é pelo uso efetivo ou potencial de algum serviço público ou pelo exercício do poder de polícia pelo Estado. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Oliveira (2013, p. 66) dispõe ainda que “os serviços públicos passíveis da cobrança de taxas são aqueles essenciais de Estado, ou seja, sua não prestação por parte do Estado prejudica a coletividade” que estão definidos no art. 79 do CTN:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I – utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;

III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

2.2.1.3. Contribuições de melhoria

Para Pêgas (2017, p. 31) “a contribuição de melhoria, cobrada pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios, pode ser instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária para o contribuinte.” O CTN dispõe a respeito dessa espécie tributária em seus arts. 81 e 82:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos: I – publicação prévia dos seguintes elementos: a) memorial descritivo do projeto; b) orçamento do custo da obra; c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;

d) delimitação da zona beneficiada; e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas; II – fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

A contribuição de melhoria não é uma contraprestação de um serviço público incorpóreo, mas a recuperação do enriquecimento ganho por um proprietário em virtude de obra pública concreta no local da situação do prédio, conforme Baleeiro (2001, p. 570).

2.2.1.4. Empréstimos compulsórios

Os empréstimos compulsórios são tributos que estão estabelecidos no art. 148 e só podem ser instituídos pela União. Fabretti (2016, p. 143) dispõe ainda que se trata de um tributo vinculado, visto que “os recursos arrecadados com a sua instituição deverão ser utilizados para suprimento das despesas gerais da nação”. Está previsto no art. 148 da CF:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Somente a União tem competência para criar esse tributo para atender a despesas extraordinárias e que, necessariamente, irá interferir nas despesas da União provocando gastos não previstos em orçamento, bem como nos casos de necessidade de investimentos públicos urgentes e de relevante interesse nacional, completa Fabretti (2013, p. 143)

2.2.1.5. Contribuições sociais

A Constituição Federal atribui à União a competência para instituir as contribuições sociais como consta no art. 149:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Harada (2018, p. 321), considera que "contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público mediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária"

As contribuições sociais caracterizam-se como um dos mais importantes tributos no cenário econômico e acadêmico, visto que grande parte das receitas arrecadadas pela União provém do seu pagamento.

2.3. Riscos fiscais

As empresas normalmente enfrentam incertezas relacionadas às suas operações e a conformidade tributária é uma atividade operacional. O risco está associado a incertezas, e essas incertezas podem criar resultados tributários inesperados podendo prejudicar a eficiência da empresa impactando o seu resultado negativamente. O dinamismo tributário brasileiro gera para as empresas dificuldade de interpretação e acompanhamento da legislação. Para Sevegnani (2013):

A complexidade não decorre apenas da quantidade excessiva de tributos, mas principalmente das extensas e confusas legislações que disciplinam cada um em particular, produzindo um excesso de formalidades e burocracia desproporcionais. É que o sistema fiscal não é dotado de uma coerência e racionalização que o torne simplificado e compreensível, tanto do ponto de vista da estruturação jurídica, como dos procedimentos de controle da arrecadação. Com isso, há uma elevação nos custos de administração e de cumprimento das obrigações tributárias, principalmente para as empresas, o que reduz a competitividade e intensifica a resistência fiscal.

Crepaldi (2015, p. 49) enfatiza que

Para qualquer empresa que realize negócios no Brasil, o complexo cenário fiscal tributário do país é uma dura realidade a ser enfrentada. O extenso conjunto de leis e tributos por elas regidos, somado às constantes alterações regulamentares, formam brechas a potenciais riscos de autuações fiscais, além da possibilidade de perdas financeiras associadas a pagamentos excessivos de impostos em razão de falhas no cálculo dos encargos tributários.

No cenário de globalização a carga tributária, grande quantidade de normas aliada às suas constantes alterações constitui variáveis importantes para a condução dos negócios no país. A discussão sobre a necessidade de uma reforma tributária que traga diminuição da carga de tributos e simplifique o STN é longa no Brasil, como menciona Oliveira (2015, p. 4)

A Constituição Federal de 1988 trouxe profundas alterações no Sistema Tributário Nacional, não só em relação à quantidade e ao campo de incidência dos tributos, mas também quanto à própria distribuição dos valores arrecadados entre União, Estados e Municípios, o que atualmente vem comprometendo uma razoável reforma tributária principalmente em razão de não haver consenso entre os governantes de como devem ser repartidos os valores arrecadados.

Conhecida a necessidade de uma reforma que diminua a carga tributária e sabendo de sua não realização, o conhecimento sobre a legislação tributária torna-se ferramenta essencial para que a empresa não incorra em riscos tributários.

O termo risco é proveniente da palavra *risicu* ou *riscu*, em latim, que significa ousar. Costuma-se entender “risco” como possibilidade de “algo não dar certo”, mas seu conceito atual envolve a quantificação e qualificação da incerteza, tanto para “perdas” como “ganhos”. (IBGC, 2007, p. 11).

Para a estruturação deste estudo a conceituação de risco utilizada é o definido pelo *Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission – COSO* (2007, p. 15): "Risco é representado pela possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização de objetivos." Como complemento pode-se ainda utilizar Duarte Júnior (2003), que define risco como uma medida de perdas potenciais decorrentes da violação da legislação, da qualidade de aplicação da lei e da criação de novos tributos (ou da reinterpretação dos já existentes). Assim tem-se a definição de risco pertinente à execução da pesquisa: possibilidade da ocorrência de eventos que causem perdas financeiras.

A definição de riscos tributários deve ser precedida pelo conceito de riscos de negócios que são aqueles inerentes às atividades das empresas. Na atividade operacional de uma empresa existem incertezas que podem interferir na principal função do negócio, gerar lucro. Nesse aspecto "a conformidade tributária faz parte da atividade operacional e seu descumprimento poderá trazer perdas." (ROSSI 2017, p. 31).

Ernest & Young destaca (2007, p. 1):

O risco tributário não se restringe às situações tributárias incertas e a vulnerabilidades nos controles e nos relatórios contábeis de impostos. Ele inclui, na verdade, qualquer evento, ação ou falta de ação relacionada com estratégia fiscal, operações tributárias, emissão de relatórios contábeis de impostos ou conformidade fiscal que prejudique os objetivos ou os resultados tributários ou comerciais da empresa em um nível imprevisto ou inaceitável de exposição monetária, de demonstrações financeiras ou de imagem. Hoje muitas organizações já implantam processos e controles sistemáticos para prevenir ou detectar riscos tributários potenciais em todas as áreas da empresa e para mitigar esses riscos.

O risco é inerente à atividade de negócios, na qual a consciência do risco e a capacidade de administrá-lo, são elementos-chave. “Assumir riscos diferencia empresas líderes, mas também pode levá-las a estrondosos fracassos” (IBGC, 2007, p. 11). Cuidados devem ser direcionados para eventuais erros que acarretam penalidades severas às empresas infratoras como observado de acordo com parte do art. 44 da Lei nº 9.430/996. Segundo esse dispositivo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

- I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
- II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
- a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)
- b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)
- ...
- § 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:
- I - prestar esclarecimentos;
- II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;
- III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.
- § 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Verifica-se que o risco fiscal pode trazer consequências que poderão comprometer a continuidade dos negócios. Nesse sentido, identificar os riscos deve ser uma prática constante das empresas a fim de definir os impactos que podem gerar para a saúde da empresa e assim mitigá-los.

2.4. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

O SPED, instituído pelo Decreto 6.022/2007, trouxe mudanças significativas na forma em que os dados das empresas são gerados e transformados em informação, desta forma qualquer omissão ou inexatidão, ainda que involuntária, traz à empresa o risco de uma autuação fiscal.

O objetivo do SPED segundo Neto (2014, p. 29) é “promover a atuação integrada dos fiscos federal, estaduais e municipais, mediante a padronização e racionalização das informações e o acesso compartilhado à escrituração contábil e fiscal digital dos contribuintes.”

A Receita Federal do Brasil define que, de forma geral, o SPED

Consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital

A instituição do sistema trouxe benefícios para as empresas e para o fisco. A RFB elenca os seguintes benefícios:

- Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel;
- Eliminação do papel;
- Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias;
- Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas;
- Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas;
- Redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte;
- Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação);
- Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;
- Rapidez no acesso às informações;
- Aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos;
- Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão;
- Redução de custos administrativos;
- Melhoria da qualidade da informação;
- Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais;
- Disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes;
- Redução do "Custo Brasil";
- Aperfeiçoamento do combate à sonegação;
- Preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel.

Desta forma as empresas têm a possibilidade do cumprimento automático das leis tributárias, o que elimina a possibilidade de fraudes involuntárias, além da organização de forma integrada de suas informações, fornecendo maior controle sobre a gestão do negócio.

Para Ribeiro (2014, p. 49) “não restam dúvidas de que, com a implantação do Sped, foi estabelecido um novo tipo de relacionamento entre o Fisco e os contribuintes, baseado na transparência mútua, com reflexos positivos para toda a sociedade.”

2.5. Auditoria tributária

Discorrer sobre auditoria tributária requer, primeiramente, algumas definições que fundamentam a sua compreensão. A seguir serão apresentados os conceitos de contabilidade e auditoria nas diretrizes que permitem o melhor entendimento de auditoria tributária nos moldes da pesquisa.

2.5.1. Contabilidade

A contabilidade vista como “instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa” (MARION, 2009, p. 28) e que engloba informações fundamentais de todos os segmentos de uma empresa, mantém um elo de conexão com os sistemas de auditoria que visam avaliar as informações produzidas pela contabilidade, tornando-as cada vez mais confiáveis e seguras (CREPALDI, 2015, p. 2).

A contabilidade tem finalidade de fornecer informações úteis para a tomada de decisões, por meio do estudo, interpretação e registro dos acontecimentos que afetam o patrimônio da entidade, como define Fabretti (2016, p. 35) “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.” Attie (2018, p. 3) complementa que “a contabilidade é o instrumento de medição e avaliação do patrimônio e dos resultados auferidos pela gestão da administração da entidade.”

2.5.2. Auditoria

Apesar de não ser um termo de uso exclusivo da contabilidade “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” (ATTIE, 2018, p. 3).

Em definição ampla, Filho (2009, p. 1) conceitua auditoria como

Qualquer forma de verificação de conformidade de ações ou omissões com padrões (regras e princípios) predefinidos. A finalidade de todo e qualquer processo de verificação é a obtenção de um juízo de valor sobre ações ou omissões realizadas por uma pessoa em face de normas gerais ou específicas e princípios de índole contábil.

Crepaldi (2016, p. 3) compreende auditoria como "o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas, e das transações financeiras de uma entidade."

Franco, Marra (2000, p. 26) são detalhistas ao trazer a seguinte definição:

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes. Os exames são efetuados de acordo

com as normas de auditoria usualmente aceitas e incluem os procedimentos que os auditores julgarem necessários, em cada circunstância, para obter elementos de convicção, com o objetivo de comprovar se os registros contábeis foram executados de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e outras situações nelas demonstradas.

Por meio dos autores é possível perceber que a auditoria é uma técnica contábil que possui suas próprias características com objetivo de emitir opinião embasada pelos exames efetuados nas demonstrações contábeis e controles da empresa, com a finalidade de verificar a veracidade das informações.

A auditoria, com o objetivo de averiguar as demonstrações financeiras dando opinião e assegurando que elas, de forma mais adequada, representem a posição financeira e patrimonial da empresa, passou a ser vista como uma forma de assessoria, apoio a administração, deixando de ser considerada um custo.

Para Crepaldi (2016, p. 5)

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários, mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

Hoog e Carlin (2012, p. 6) compartilham da mesma ideia ao expor que

O objetivo principal da auditoria é o de proporcionar credibilidade às informações divulgadas através dos balanços e demais peças contábeis pelas sociedades empresárias em geral, fazendo com que os bens, direitos obrigações estejam demonstrados e valorizados dentro das práticas contábeis.

Para afirmar a concordância entre os autores Attie (2018, p. 12) enfatiza que o objetivo principal da auditoria é “o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade da totalidade das demonstrações contábeis preparadas pela companhia auditada”

Por ser uma técnica autônoma dentro da ciência contábil, a auditoria possui objeto perfeitamente identificado e definido, podendo cada autor restringi-lo ou ampliá-lo de acordo com seu entendimento. (JUNIOR, PEREZ 2011).

Crepaldi (2016, p. 5) define o objeto da auditoria como

O conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a legitimidade dos atos da administração bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais.

De forma objetiva, para Hoog e Carlin (2008, p. 54), “o objeto da auditoria é a certificação do patrimônio como um todo”. Assim o patrimônio é o objeto da auditoria.

Uma vez que as informações contábeis refletem a realidade econômica e financeira da empresa e a auditoria tem o objetivo de dar credibilidade a essas informações, ela vem se tornando uma ferramenta essencial para as empresas.

No âmbito tributário, a auditoria é de fundamental importância em razão das incessantes modificações que impõem custos de conformidade aos contribuintes num processo de verdadeira privatização do lançamento tributário (FILHO, 2009).

A auditoria tributária, chamada fiscal por alguns autores, tem como principal finalidade verificar o correto cumprimento das obrigações fiscais pela empresa auditada.

Oliveira (2015, p. 382) traz a seguinte definição para auditoria tributária

Auditoria tributária corresponde à avaliação dos métodos, procedimentos e critérios adotados pelas empresas nas áreas fiscais/tributárias com a finalidade de verificar o exato cumprimento das normas vigentes no sentido de evitar acúmulo de contingências pela adoção de procedimentos incorretos ou deixar de aproveitar possível vantagens fiscais pela ausência de adoção de procedimentos alternativos.

Na visão de Crepaldi (2015, p. 17)

O objetivo da auditoria tributária é examinar e avaliar o planejamento tributário e a eficiência e eficácia dos procedimentos e controles adotados para a operação, o pagamento e a recuperação de impostos, taxas e quaisquer outros ônus de natureza fisco-tributária que incidam em operações, bens e documentos da empresa.

Além da “a avaliação dos procedimentos fiscais e tributários utilizados pela empresa com o intuito de verificar o cumprimento das normas fiscais e tributárias de forma a inibir possíveis contingências futuras” segundo Lins (2017, p. 10) “é também função da auditoria fiscal e tributária a constante avaliação das normas legais na busca de possíveis novos procedimentos que acarretem economia no pagamento de impostos, taxas e contribuições” continua o autor.

As espécies de auditoria tributária são definidas como interna e externa. Como menciona Filho (2009, p. 2) “ambas têm, em princípio, a mesma finalidade de verificação do cumprimento da legislação tributária aplicável à atividade da entidade”, Crepaldi (2015, p. 5) acrescenta que a auditoria “pode ser feita pela própria empresa, por profissionais da contabilidade especializados ou pelo poder público, na defesa dos interesses da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de qualquer natureza.”

Recktenvald (2002, p. 21) traz o seguinte ensinamento sobre as espécies de auditoria tributária

As auditorias fiscais de origem interna, normalmente executadas por determinação da diretoria da empresa, são procedidas pelo Departamento de Auditoria Interna ou setor equivalente, com vistas a conferir o exato dimensionamento do passivo fiscal, evitando-se, desta forma, eventuais insuficiências no recolhimento, fato que gera

riscos de autuações de parte do fisco, oneradas sobremaneira pela elevada taxa de juros e por multa de ofício proibitiva. A auditoria fiscal, por demanda externa, pode ter diversas origens. Aquela procedida rotineiramente pela Secretaria da Receita Federal tem origem na própria lei que regula a administração do imposto de renda, cujos objetivos dispensam maiores comentários. A Lei das Sociedades por Ações também impõe a realização de auditorias às companhias, as quais são direcionadas principalmente para a conferência de aspectos contábeis, mas que, subsidiariamente, atingem também questões fiscais.

Embora as duas espécies de auditoria tenham interesses comuns elas operam em diferentes graus e profundidade. Para sua realização, independente da espécie, são elencadas algumas atribuições principais que Borges (2000, p. 14) define como:

- a) Analisar os procedimentos tributários adotados pelos estabelecimentos industriais, comerciais e prestadores de serviços, com o objetivo de avaliar se atendem às determinações estatuídas na legislação dos impostos, taxas e contribuições atinentes;
- b) Evidenciar se os procedimentos tributários utilizados nos vários estabelecimentos são realmente formalizados na respectiva documentação e escrita fiscal;
- c) Avaliar se os procedimentos tributários em uso nos diversos estabelecimentos consistem na alternativa legal que possibilita o menor ônus fiscal possível;
- d) Verificar se a economia de impostos obtida pelos vários estabelecimentos decorreu de ações ou omissões anteriores à concretização das respectivas hipóteses legais de incidências tributaria;
- e) Examinar se a economia de impostos obtida pelos diversos estabelecimentos resultou de ações ou omissões legítimas;
- f) Analisar se anulação, a redução e o aditamento do ônus tributário, obtido nos vários estabelecimentos, decorrem de transações ou negócios realizados mediante o emprego de formas de direito privado normais típicas e adequadas; e por fim,
- g) Investigar se a anulação, a redução e o aditamento do ônus fiscal, obtido nos diversos estabelecimentos, resultaram efetivamente das ações ou condutas que estão formalizadas nos correspondentes documentos e registros fiscais.

Para a execução das atribuições é necessária uma equipe técnica que na visão de Borges (200, p. 16) precisa ser “integrada de profissionais familiarizados com a legislação fiscal, com as manifestações jurisprudenciais pertinentes e com o entendimento articulado em trabalhos doutrinários de auditoria de juristas e consultores tributários de primeira linha.” O autor ainda define que a equipe é dividida em Auditor Gerente, Auditor supervisor e Auditor Assistente e que a designação do profissional para cada posição “decorre de seu estágio de conhecimento científico e técnico, de sua experiência profissional, assim como de seu grau de produtividade funcional”

A realização do trabalho de auditoria requer dos profissionais o cumprimento de regras e normas a fim de se obter qualidade nos resultados esperados.

2.5.2.1. Normas de auditoria

As normas de auditoria estabelecem as diretrizes do trabalho do auditor. Segundo Attie (2018, p. 53) “a criação das normas objetiva qualificação na condução dos trabalhos de auditoria.” Crepaldi (2016, p. 290) conceitua as normas de auditoria como:

regras estabelecidas pelos órgãos regulares da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulamentar o exercício da função do auditor, estabelecendo orientação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções. Elas estabelecem conceitos básicos sobre exigências em relação à pessoa do auditor, à execução de seu trabalho e ao parecer que deverá por ele ser emitido.

O autor ainda complementa sobre a importância das normas de auditoria ao determinar que a “observância dessas normas leva à realização de auditorias completas e objetivas, com resultados e recomendações palpáveis, fundamentos passíveis de serem justificados.” (CREPALDI, 2016, p. 292).

2.5.2.2. Planejamento de auditoria

Os métodos utilizados na auditoria fiscal são semelhantes às demais auditorias, o que se observa são as particularidades da legislação fiscal, por ser muito complexa exige conhecimento para sua interpretação. Para Santos (2018, p. 3) “em um trabalho de auditoria, é necessário o cumprimento de uma série de etapas. Isso significa dizer que todo trabalho desse tipo necessita de um planejamento.” Ainda segundo o autor

O planejamento nada mais é do que uma ação ordenada e coordenada por etapas a serem cumpridas. Portanto, o planejamento em auditoria consiste na visão antecipada dos procedimentos a serem aplicados no desenvolvimento dos trabalhos. Sendo assim, há necessidade de se definir claramente os objetivos a serem alcançados e o roteiro a ser seguido.

O auditor deve planejar o trabalho de auditoria para, segundo Oliveira (2015, p. 383)

Estabelecer estratégias para que possa atingir os objetivos de forma eficaz, requerendo para tanto um prévio conhecimento da entidade, de seu campo de atuação, do negócio explorado, da organização, do sistema contábil empregado, das características operacionais, da natureza dos ativos, passivos, receitas e despesas da entidade; enfim, de todas as variáveis possíveis, associando-as à legislação tributária pertinente visando definir a extensão do planejamento.

De acordo com NBC TA 300, que trata da responsabilidade do auditor no planejamento da auditoria, essa etapa da auditoria envolve a definição de estratégia global para o trabalho e o desenvolvimento de plano de auditoria. Segundo Melo (2015, p. 99)

O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que defina o alcance, a época e a direção, de forma a identificar o escopo do trabalho para orientar o desenvolvimento de auditoria. Ao desenvolver o plano de auditoria, também conhecido como programa de auditoria, o auditor deve detalhar os procedimentos a serem realizados no decurso da auditoria pelos membros da equipe com objetivo de operacionalizar os trabalhos de auditoria.

Para Attie (2018, p. 372) “o planejamento visa à construção de um projeto por intermédio de parâmetros definidos e procedimentos endereçados aos objetivos traçados.” Ainda conforme Attie (2018, p. 372) “à medida que tais objetivos são atingidos, o planejamento evita também que se faça o remanejamento de pessoal de última hora ou que se realize a distribuição de tarefas incompatíveis com a capacidade e a experiência dos auditores.”

Uma auditoria com resultados satisfatórios requer atenção no planejamento mediante estabelecimento de estratégias que permitam atingir os objetivos de forma eficaz. Para tanto, segundo Crepaldi (2015, p. 33) o auditor necessita:

ter prévio conhecimento da entidade, do seu campo de atuação, do negócio explorado, da organização, do sistema contábil empregado, das características operacionais, da natureza dos ativos, dos passivos, das receitas e das despesas da entidade; enfim, deve conhecer previamente todas as variáveis possíveis, associando-as à legislação tributária pertinente, a fim de definir a extensão dos trabalhos de auditoria fiscal e o correto enquadramento fiscal da atividade da empresa.

A NBC T 11 trata que o planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;
- b) o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- c) os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;
- d) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- e) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
- f) o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
- g) a natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e
- h) a necessidade de atender prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

2.5.2.3. Execução dos procedimentos de auditoria

Os procedimentos de auditoria são definidos pela NBC T 11 como “o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião” sobre a correta aplicação da legislação.

Sobre o assunto Attie (2018, p. 259) discorre

O desempenho da atividade de auditoria requer, como em qualquer outra função, a utilização de ferramentas de trabalho que possibilitem formar uma opinião. Geralmente, o objetivo da auditoria é fundamentar seu ponto de vista com fatos, evidências e informações possíveis, necessárias e materiais. Cabe ao auditor identificar e atestar a validade de qualquer afirmação, aplicando os procedimentos adequados a cada caso, na extensão e profundidade que cada caso requer, até a obtenção de provas materiais que comprovem, satisfatoriamente, a afirmação analisada.

A aplicação dos procedimentos de auditoria precisa estar atrelada ao objetivo que se quer atingir. O objetivo é a meta a ser alcançada. Os procedimentos são os caminhos que levam à consecução do objetivo.

A conduta da NBC T 11 é de que

a aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada, em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

Ainda de acordo com a norma, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos, considerados base, na aplicação dos testes de observância e substantivos:

- a) inspeção – exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;
- b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução;
- c) investigação e confirmação – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;
- d) cálculo – conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias; e
- e) revisão analítica – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

A realização de procedimentos de auditoria visa a verificação do cumprimento das normas tributárias. Desse modo, em conformidade com a NBC T 11, Carlin (2008, p. 27), apresenta os seguintes procedimentos que podem ser aplicados aos tributos:

- a) inspeção: exame dos registros contábeis e documentos dos ativos e passivos tributários;
- b) observação: acompanhamento dos processos e aplicabilidade técnica da legislação;

- c) investigação e confirmação: obtenção de informações internas ou externas de consultores, advogados e órgãos vinculados à administração tributária;
- d) cálculo: conferência da exatidão de saldos e cálculos em relação aos tributos;
- e) revisão analítica: verificação do comportamento de valores significativos e a sua relação com as bases de cálculos, atividade empresarial, determinações específicas da legislação.

Para a implementação e desenvolvimento do processo de auditoria são adotadas técnicas metodológicas utilizadas como instrumentos de trabalhos. Borges (2000, p. 18) elenca oito técnicas mais utilizadas na auditoria tributária: levantamento de dados fatuais da empresa; programa de auditoria fiscal; questionário de auditoria de tributos; mapas de evidências documental e escritural; revisão técnica do serviço; emissão do relatório em forma de rascunho para discussão; discussão técnica sobre o conteúdo do relatório e emissão do relatório em forma final.

O trabalho inicia-se com o levantamento de dados fatuais da empresa que varia de acordo com suas atividades industriais, comerciais e prestação de serviços. Para Borges (2000, p. 18) “não há um levantamento padrão para obter-se tais dados e informações.” O autor, porém, define que independente da dimensão operacional da empresa, sempre é necessário dados e informações sobre os seguintes aspectos, (BORGES, 2000, p. 18):

- a) estrutura e atividade econômicas da empresa;
- b) qualificação fiscal de seus estabelecimentos, em face do IPI, ICMS e ISS;
- c) operações industriais, transações mercantis e prestações de serviços realizadas pela empresa;
- d) favores e benefícios fiscais utilizados pela empresa;
- e) transações comerciais de natureza complexa promovidas pela empresa.

O levantamento de tais informações é possível por meio de entrevistas com os profissionais responsáveis pela área fiscal da empresa e também por consulta aos livros de apuração de impostos como documentos fiscais ou pelo SPED Fiscal e EFD Contribuições.

Após o levantamento de dados é iniciado o programa de auditoria de tributos a fim de se obter, segundo Borges (2000, p. 19), “o delineamento ou explanação da ordem a ser seguida no desempenho das tarefas abrangidas no serviço de auditoria fiscal. Representa, portanto, uma exposição concisa e objetiva que a equipe faz do caminho a que se propõe seguir.”

Elaborado o programa, inicia-se a aplicação do questionário de auditoria de tributos, indiscutivelmente o mais eficaz instrumento de trabalho no processo de análise e avaliação de procedimentos fiscais. O questionário deve ser estruturado em observância com as exigências previstas na legislação tributária, os quesitos que o compõe devem refletir o procedimento adequado às operações da empresa (BORGES, 2000).

A formalização da realização das tarefas delineadas no programa de auditoria é realizada pela técnica de mapas de evidência documental e escritural onde deve constar, segundo Borges (2000, p. 20),

dados e informações sobre documentos fiscais recebidos e emitidos, como também os respectivos lançamentos fiscais, que comprovam a adequação ou inadequação dos procedimentos fiscais utilizados pelos estabelecimentos abrangidos pela auditoria.

Com a conclusão das tarefas delineadas no programa de auditoria de tributos inicia-se a revisão técnica do serviço. A técnica consiste na revisão dos papéis de trabalho pelo auditor gerente e verificação das observações, recomendações e comentários articulados por esse profissional, pelo auditor supervisor e seu assistente (BORGES, 2000).

O procedimento seguinte é a formalização do resultado de auditoria de tributos por meio de relatório em forma de rascunho que deve ser enviado aos responsáveis pelo setor fiscal da empresa auditada para discussão. Segundo Borges (2000, p. 21) “a emissão desse relatório deve observar determinados critérios quanto ao estilo redacional e à própria estrutura do texto”, sendo de responsabilidade do auditor gerente a verificação do controle de qualidade do conteúdo técnico do relatório.

Em posse dos relatórios em forma de rascunhos, os responsáveis da empresa auditada têm prazo para avaliar e fazer comentários, observações e recomendações que deverão ser discutidos posteriormente pelos auditores. É a fase definida como discussão técnica sobre o conteúdo do relatório mencionado por Borges (2000).

Após a discussão o auditor gerente coordena a fase final da auditoria, emissão do relatório em forma final. Para Borges (2000, p. 21) “esse relatório deve ser emitido em perfeita consonância com o resultado da discussão.” Cada relatório é único, cada empresa possui peculiaridades que não podem ser negligenciadas. Filho (2009, p. 17) orienta que

cada um dos tópicos do Relatório em que forem feitas menções a procedimentos não conformes com normas jurídicas deve conter, pelo menos, as seguintes informações:

- a) uma explanação do que foi feito;
- b) um argumento sobre o que deveria ter sido feito e quais as razões pelas quais deveria ter sido feito da maneira apontada;
- c) sobre valores envolvidos e, se possível, as eventuais consequências para o futuro se mantido o procedimento apontado como desconforme; e
- d) as recomendações com que auditor puder contribuir para evitar o procedimento desconforme.

O autor ainda aponta a importância de o auditor indicar no relatório a existência de um risco potencial, como a possibilidade de uma autuação fiscal, Filho (2009, p. 18) orienta que o profissional deve

fundamentar adequadamente as suas suspeitas, indicando as razões de fato e de direito que dão apoio ao eventual risco de que cogita. Se estas razões não forem dadas, as recomendações deixam de ser específicas e, por esta razão, perdem o sentido, na medida em que, em princípio, tudo pode ser contestado pelo Fisco.

Ao elaborar o relatório o auditor deve avaliar a utilidade das informações. Filho (2009, p. 18) enfatiza que

quem recebe um Relatório deve ser suprido de informações mínimas que aparelhem uma decisão sobre a matéria relatada; desta forma, o auditor deve ter em mente que em certas circunstâncias a decisão é baseada num juízo de proporção entre o custo e o benefício e, portanto, as informações contidas no Relatório devem permitir a formulação desse juízo. Ao apontar problemas e sugerir soluções, o auditor deve considerar esse mesmo princípio, de modo que as recomendações devem ser de possível implantação e que os custos tragam maiores benefícios que a situação que se quer modificar ou corrigir.

Devido à importância e utilização da auditoria nas decisões empresariais o relatório deve ser capaz de auxiliar os gestores em suas estratégias. Para um relatório eficaz o auditor deve atentar-se a objetividade e utilidade das informações.

3 METODOLOGIA

Para alcançar o objetivo da pesquisa que é verificar a utilidade da auditoria tributária como forma de identificação dos riscos fiscais, foi realizado um estudo exploratório, por meio de pesquisa bibliográfica. Wickert (2006, p. 80) caracteriza o estudo como pesquisa exploratória quando “há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa.”

Na pesquisa os procedimentos referem-se à maneira pela qual o estudo é conduzido para obtenção de dados. Para Wickert (2006, p. 83) nas tipologias de pesquisa quanto aos procedimentos “enquadram-se o estudo de caso, a pesquisa de levantamento, a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental, a pesquisa participante e a pesquisa experimental.” Neste estudo foram utilizadas as pesquisas bibliográfica e documental, visto que foram recolhidas informações e conhecimentos prévios acerca do problema em livros, revistas, periódicos e artigos científicos além de consulta e averiguação de documentos fornecidos.

Quanto a abordagem do problema Wickert (2006, p. 91) define duas possíveis classificações: qualitativa e quantitativa. O presente estudo caracteriza-se como pesquisa qualitativa, uma vez que, ainda segundo a autora, nesse tipo de pesquisa “concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado.”

Para a realização da pesquisa a coleta de dados efetuada foi bibliográfica e documental. Bibliográfica pois tratando-se de uma análise que permeia a área tributária as pesquisas foram baseadas em livros com conteúdo tributário e na legislação tributária vigente associado a consulta as normas de auditoria em sites de órgãos oficiais além da busca por artigos que enfatizam a importância da auditoria tributária bem como tratamento das empresas quanto aos riscos fiscais, por fim documental pela análise de relatório de auditoria fornecido pela empresa estudada.

A empresa analisada é uma indústria que atua no ramo alimentício. Instalada em Juiz de Fora desde 2012, em uma área de 4.000 m², a indústria é especializada em processamento de alimentos com alta tecnologia, aliando as técnicas de “*Sous Vide*” e “*Cook & Chill*”.

Resultado de um projeto onde um Chef Francês, com vasta experiência em industrialização de alimentos com tecnologia *Sous Vide* e formação na maior indústria de *Sous Vide* do mundo na França, aplicou seus conhecimentos para atender as demandas do mercado. Projetada inicialmente para produzir 40 toneladas de alimentos por mês hoje a indústria opera com capacidade para 200 toneladas. A indústria possui variados tipos de

clientes, como restaurantes, redes de franquia, hotéis, cozinhas industriais e lojas de conveniências.

As técnicas utilizadas visam manter o sabor e valor nutritivo dos alimentos. O “*Sous vide*”, técnica criada em 1970, é um método onde o alimento é embalado à vácuo, em embalagem apropriada, e cozido em tanques de água em temperatura constante e por um longo período de tempo. O “*cook & chill*” é a técnica de cozimento dentro dos padrões de qualidade com imediato resfriamento ou congelamento do alimento que na indústria é realizada à base de nitrogênio.

Com investimento inicial de R\$ 6,5 milhões, em sua fase de testes a empresa iniciou suas atividades com 25 funcionários e hoje tem em seu quadro aproximadamente 90 colaboradores e faturamento médio mensal de R\$1.500.000,00. Sociedade anônima de capital fechado, a empresa é tributada pelo Lucro Real e tem sua contabilidade feita externamente.

Para a realização da auditoria foi contratada empresa independente com 55 anos de experiência na prestação de serviços de auditoria contábil e financeira de empresas de capital aberto e fechado.

A qualidade da auditoria prestada pela empresa inicia-se com seus profissionais, que formam uma equipe multidisciplinar com capacidade para abordar assuntos complexos, utilizando metodologia e perspectivas do cenário atual da economia. Em seu planejamento a empresa idealiza um plano de auditoria personalizado que se concentra nas áreas de negócios que têm relevância para as demonstrações financeiras da empresa auditada e são cruciais para o seu perfil de risco, resultando em uma auditoria eficiente e eficaz. A empresa inicia o trabalho de auditoria com a identificação de vulnerabilidades e oportunidades de controle e de negócios o que possibilita foco dos esforços de auditoria naquelas áreas de maior risco.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS DA PESQUISA

Apresenta-se nessa seção a análise com base em estudos anteriores que relatam dados que permitem o alcance do objetivo da pesquisa e relatório de auditoria fornecido pela empresa analisada.

4.1. Estudos

A busca por estudos foi realizada levando em consideração os principais assuntos que conduziram a pesquisa. Foram analisados estudos de algumas das principais fontes da atualidade como Ernst & Young, Deloitte, KPMG, IBPT e IOB. O levantamento possibilitou a elaboração do quadro 2 estudos pertinentes à pesquisa, apresentado a seguir.

Quadro 2: Estudos pertinentes à pesquisa.

Autores	Título	Objetivo do estudo	Resultado da pesquisa
Ernst & Young 2007	Risco tributário: não pode haver erro	Evidenciar os riscos tributários existentes além da autuação pelo Fisco.	O estudo concluiu que o risco tributário inclui qualquer operação que prejudique os objetivos ou os resultados tributários ou comerciais da empresa em um nível imprevisto ou inaceitável de exposição monetária, de demonstrações financeiras ou de imagem. Além disso identificou os principais tipos de risco tributário e formas de mitigá-lo.
Ernst & Young 2007	Preocupação com risco tributário é maior no Brasil	Identificar o índice de aversão ao risco tributário nos países pesquisados.	Verificou-se que o risco tributário preocupa mais no Brasil do que em outras partes do mundo. O estudo concluiu que esta postura mais agressiva por parte das empresas no país não deixa de ser consequência da maior aversão ao risco e à necessidade de sua identificação e gestão desde a fase de planejamento tributário.
Deloitte 2013/2014	Compliance tributário no Brasil. As estruturas das empresas para atuar em um ambiente complexo	Verificar o custo acessório que envolve o processo de apuração de impostos	Pesquisa realizada por meio de questionário online com 124 líderes da área fiscal de empresas, demonstrou a tendência de que a área tributária está ganhando cada vez mais uma abordagem estratégica para as empresas, e como o capital de pessoal e tecnológico tem forte impacto no custo acessório dessa área, um ambiente fortemente regulamentado e de grande potencial de riscos

KPMG 2017	Gerenciament o de riscos: Os principais fatores de risco apresentados pelas empresas abertas brasileiras.	Fazer uma análise dos fatores de riscos divulgados por empresas abertas	Chegou-se a índices como as 25 categorias de riscos mais citadas onde o risco tributário foi reportado por 33% das empresas da amostra.
IOB 2010	2º Estudo de Riscos Fiscais da IOB	Evidenciar os principais erros das empresas e elucidar as possíveis relações de causa e consequência neles implícitos	A pesquisa demonstrou que independentemente do perfil das empresas estudadas, os erros indicam principalmente a dificuldade de entendimento e acompanhamento da legislação, bem como a inconsistência na parametrização de sistemas.
IBPT 2017	Quantidade de normas editadas no Brasil: 29 anos da Constituição Federal de 1988	Quantificar a criação, edição, emendas e majoração relacionada aos tributos no país.	O levantamento indica que o excesso de legislação no Brasil e sua constante mudança provoca uma enorme insegurança jurídica, devido ao aumento da burocracia, judicialização de todos os temas e o constante conflito entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Fonte: Elaborado pela autora.

A partir dos estudos levantados é possível verificar a relevância dos riscos tributários e o seu papel como componente na gestão dos negócios. Acompanhar a legislação que, como demonstra o estudo do IBPT, tem em média 32 normas tributárias alteradas por dia, é uma tarefa complexa e que exige constante aperfeiçoamento dos profissionais envolvidos na apuração dos impostos. O capital humano é um fator importante para o sucesso de qualquer organização como demonstrado no estudo realizado pela Deloitte. Segundo o estudo o número de funcionários destinados ao setor tributário é maior quando a área ganha autonomia e uma visão estratégica de consultoria tributária. A qualificação dos profissionais, porém, muitas vezes é avaliada como “teórica e pouco voltada à capacidade analítica.” Para tratar essa questão, as empresas têm investido na atualização dos profissionais, um fator que é considerado determinante se tratando de uma área que passa por constantes mudanças de normas e regulamentações.

O elevado número de normas e suas constantes alterações implica aos entes públicos constantes buscas por aperfeiçoamento da sua fiscalização tributária. O SPED, entre outras atribuições, tem a função de melhorar o controle fiscal sobre as empresas. Diante dessa nova ferramenta as empresas devem garantir a qualidade de suas informações transmitidas ao fisco. Uma vez que as informações passaram a ser transmitidas pela internet, com maior

possibilidade de cruzamento de dados e ocorrência de processos, as empresas necessitam, ainda mais, tomar uma série de medidas antes de uma eventual fiscalização.

Além dos riscos tributários de autuação do fisco o estudo da Ernst & Young evidenciou a existência dos riscos tributários relacionados a processos e controles internos não os restringindo às situações tributárias incertas e a vulnerabilidades nos controles e nos relatórios contábeis de impostos. Na concepção abordada pelo estudo é incluído na definição de risco tributário “qualquer evento, ação ou falta de ação relacionada com estratégia fiscal, operações tributárias, emissão de relatórios contábeis de impostos ou conformidade fiscal que prejudique os objetivos ou os resultados tributários ou comerciais da empresa em um nível imprevisto ou inaceitável de exposição monetária” (ERNEST & YOUNG, 2007). O estudo aponta ainda que “muitas organizações já implantam processos e controles sistemáticos para prevenir ou detectar riscos tributários potenciais em todas as áreas da empresa e para mitigar esses riscos.” (ERNEST & YOUNG, 2007).

Ainda relacionado ao risco tributário, em outro estudo a Ernst & Young realizou pesquisa para levantar o índice de aversão ao risco tributário, onde, entre 14 países da amostra, o Brasil apresentou taxa de 92%, a maior da pesquisa. O número elevado de gestores que se preocupam com o risco tributário é explicado pela complexa legislação tributária além da busca pela assecuração de que as contas e divulgações de natureza fiscal apresentadas nas demonstrações financeiras estejam corretas. A pesquisa ainda demonstrou que fatores como mudanças na interpretação da legislação fiscal pelos órgãos reguladores e alterações em normas de contabilidade financeira contribuem para o aumento dos riscos tributários. O estudo realizado pela KPMG corrobora a preocupação das empresas com os riscos tributários ao apresentar os 25 fatores de riscos mais citados, e o tributário ser apontado por 33% das 239 empresas pesquisadas.

Dentre os estudos analisados o 2º Estudo de Riscos Fiscais realizado pela IOB é o que apresenta maior relevância para o alcance do objetivo da pesquisa, pois evidenciou os principais erros das empresas no campo tributário, trazendo também as possíveis relações de causa e consequência desses erros. Para a realização do estudo, foram utilizadas 478 empresas de diversos setores da indústria e comércio, considerando suas operações de 2009. O estudo foi efetuado sob forma estatística sendo concluído em fevereiro de 2010.

Na pesquisa foram apontados os principais erros cometidos pelas empresas, indicando a presença de riscos fiscais oriundos de omissão ou indicação incorreta de dados ou informações, acarretando multas previstas na legislação. Observou-se também que alguns

erros são a favor do Fisco como as perdas financeiras associadas a pagamentos excessivos de impostos.

O estudo resultou na evidenciação de 17 erros com suas porcentagens de ocorrência nas empresas, que pode ser observado no seguinte quadro.

Quadro 3: Incidência e descrição dos erros

Ocorrência	Descrição do erro
79,08%	Crédito de ICMS não utilizados
72,80%	Saídas Interestaduais com alíquotas diferentes das previstas
71,55%	Créditos e débitos indevidos de ICMS
69,46%	Erros na composição da base de cálculo do ICMS
69,25%	Retornos de operações interestaduais com alíquotas de ICMS diferentes das previstas e entradas interestaduais (exceto retornos) com alíquotas diferentes das previstas
67,57%	Divergências na recomposição do Valor Contábil
66,95%	Registros de capa de Notas Fiscais sem os respectivos registros de itens
66,11%	Registros de capa de Notas Fiscais com divergência de dados com os respectivos itens
56,69%	Operações com Fornecedores e/ou Clientes com CNPJ ou Inscrição Estadual não habilitados (inidôneos)
56,28%	Operações com erros no cálculo do valor do ICMS
48,74%	Alíquotas de IPI no Cadastro divergentes da TIPI
46,86%	Alíquota de IPI em notas fiscais de saída diferentes da TIPI
44,77%	Saídas Interestaduais (para não Contribuintes) com alíquotas diferentes das previstas
38,70%	Alíquota de IPI em notas fiscais de entrada diferentes da TIPI
23,64%	Créditos de ICMS com Fornecedores não habilitados
20,08%	Operações com CFOP's incompatíveis com as UF's
16,32%	Registros de capa de Notas Fiscais com divergência de dados com o Registro de IPI (registro 50 x 51)

Fonte: Adaptação IOB, 2º Estudo IOB de Riscos Fiscais. 2010.

Observa-se que a maior incidência de erros está presente nas operações relacionadas ao ICMS, os cinco erros mais recorrentes são referentes a esse tributo. A falha mais incidente ocorre na não utilização de crédito de ICMS, que é justificado no estudo pela falta de conhecimento das situações e condições de operações com direito a crédito de ICMS, resultado das frequentes alterações na legislação, falta de tempo para que os profissionais se atualizem associados ainda a falta de parametrização de sistemas.

Em seguida é mencionado as saídas interestaduais com alíquotas diferentes das previstas. Suas causas são as mesmas mencionadas no item anterior, o que não extingue a responsabilidade fiscal de cada contribuinte sobre a correta tributação. As divergências criam

riscos que levam o contribuinte a perdas financeiras associadas a pagamentos excessivos de impostos quando utilizam alíquotas maiores do que a prevista ou riscos de fiscalização que resulte em sanções previstas em lei por meio do RICM de cada estado.

O terceiro erro mais recorrente são créditos e débitos indevidos de ICMS. Essas situações são associadas geralmente a falta de conhecimento da operação além da falta de tempos conferência ou conciliação das operações com forma de escrituração ou legislação devida. Novamente a inconsistência na parametrização de sistemas é citada como causa dos erros nos cálculos, uma vez que a desatualização ou equívocos do banco de dados e regras fiscais fornecem informações incorretas para os cálculos.

Os demais resultados obtidos reforçam as causas citadas, o que reflete a complexidade tributária brasileira. As empresas apresentam dificuldades em acompanhar a legislação e rever seus processos de acordo com as mudanças tributárias.

Com a apresentação dos estudos observa-se que os riscos tributários derivados da complexa legislação brasileira, composta por inúmeras normas além de suas constantes mudanças, cria um ambiente que necessita de uma gestão eficaz. Gerir os riscos é uma forma de as empresas conduzirem seus negócios com determinada segurança. Antes, porém, de gerir a organização necessita de ferramentas que permitam a identificação dos riscos. Para o risco tributário a auditoria pode funcionar como uma ferramenta de detecção. Crepaldi, em diferentes obras, defende essa ideia como demonstrado a seguir.

Quadro 4: Auditoria tributária

Referência	Citação
Auditoria contábil: teoria e prática, 2016	A área de auditoria e gerenciamento de riscos cresceu significativamente. Por muito tempo, as firmas apostaram mais no planejamento tributário do que na auditoria em si. Hoje a realidade é o contrário. A grande preocupação dos investidores hoje é com os riscos, e a auditoria é uma forma de protegê-los.
Auditoria contábil: teoria e prática, 2016	Com a globalização e a necessidade crescente de otimização de resultados, as empresas estão buscando cada vez mais a identificação de oportunidades e estratégias para minimizar riscos aos seus negócios, eficiência em suas operações e um nível adequado de controle e retorno aos seus investimentos. A auditoria interna, como elemento-chave no processo de avaliação contínua dos processos e atividades das empresas, deve estar adequadamente sincronizada nesse cenário.
Auditoria fiscal e tributária, 2015	A auditoria fiscal e tributária proporciona maior segurança e solidez ao planejamento societário tributário e às decisões empresariais do dia a dia, consistindo em ferramenta-chave para o delineamento de uma gestão estratégica e objetiva, fundamentada em dados concretos. É aconselhada também a empresas e investidores que pretendam identificar, avaliar e, sobretudo, minimizar previamente os riscos e as contingências de seus negócios presentes e futuros.

Fonte: Adaptação CREPALDI, 2016. CREPALDI, 2015.

Observa-se que a auditoria tributária é capaz de proporcionar maior segurança às decisões dos gestores, tornando-se ferramenta chave para uma gestão estratégica e objetiva respaldada por dados concretos.

4.2. Análise da Empresa

Com a intenção de verificar as informações evidenciadas na literatura buscou-se analisar um relatório de auditoria a fim de identificar o que foi levantado durante a execução da pesquisa. Para tanto utilizou-se o relatório em forma de rascunho, enviado à empresa auditada para discussão e considerações antes da elaboração do relatório final de auditoria.

O relatório referiu-se à revisão do imposto sobre circulação de mercadorias, ICMS, e serviços e contribuições para o PIS e para a COFINS do ano calendário de 2017 onde foram analisadas a documentação do período de 01/01/2017 até 31/12/2017 referente as apurações utilizadas para o cálculo de dos impostos sobre faturamento: ICMS Normal, ICMS Substituição Tributária, PIS e COFINS. Para a análise foram utilizados balancetes mensais, apurações do PIS e COFINS fornecidas pela contabilidade da empresa, declarações entregues via sistema SPED, apurações do ICMS transmitidas na Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), notas fiscais eletrônicas de vendas emitidas e planilhas de controles referentes aos cadastros de produtos de venda da empresa.

A primeira análise realizada pela auditoria foi referente os cadastros dos produtos com relação a:

- I. Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)
- II. Código de Situação Tributária (CST) do ICMS
- III. Margem do Valor Agregado (MVA) Original e Ajustada
- IV. Alíquota Interna e Interestadual do ICMS
- V. CST do PIS/COFINS
- VI. Alíquota de PIS/COFINS
- VII. CST do IPI

Tal análise é primordial pois mediante essas características evita-se a ocorrência de erros como os apontados no estudo realizado pela IOB. O segundo erro mais recorrente na pesquisa é referente a saídas interestaduais com alíquotas diferentes das previstas, erro que é evitado com a utilização da alíquota correta para o produto e operação realizada. Os resultados dos testes realizados pela auditoria referentes aos cadastros de produtos retornaram as seguintes recomendações: correção da Nomenclatura Comum do Mercosul de alguns

produtos comercializados pela empresa; correção da alíquota do ICMS para operações internas de alguns produtos e correção da MVA ajustada de alguns produtos para operações interestaduais. A identificação desses erros de cadastro demonstra que a empresa está passível a riscos tributários que impactam nos resultados da organização devido a recolhimento a maior de impostos e fiscal se as divergências dos cadastros resultarem em recolhimento inferior ao exigido pela legislação.

O segundo item analisado pela auditoria foi a apuração do ICMS normal e substituição tributária. Por meio do confronto dos registros nos Livros de Apuração e notas fiscais emitidas verificou-se que alguns produtos estavam com destaque incorreto de alíquota ICMS, 18%, nas notas fiscais, enquanto o correto é alíquota de 12%, gerando evidências de recolhimento a maior do ICMS. Em outras notas fiscais foi verificado que produtos que possuem sua base de cálculo reduzida não apresentaram essa redução, gerando novas evidências de recolhimento a maior do ICMS por não ter sido observado o percentual de redução da base de cálculo do produto. Por fim algumas notas apresentaram produtos com alíquota interna de 12% quando o correto era 18%, nesses casos há evidência de recolhimento a menor do ICMS.

Ainda a respeito da apuração do ICMS, em algumas operações interestaduais na apuração do ICMS foi identificado que ao multiplicar o valor registrado como base de cálculo do ICMS ST pela alíquota interna do estado de destino, o valor encontrado está diferente do emitido nas notas, apesar das alíquotas utilizadas nas notas fiscais estarem corretas, evidenciando um erro no sistema utilizado pela empresa.

A respeito das divergências destacadas a recomendação da auditoria foi de que se realizasse uma verificação das informações utilizadas.

A recomendação corrobora o estudo realizado pela Deloitte que afirma haver uma percepção das empresas de que, além do elevado custo da carga tributária, existe o custo acessório envolvendo o processo de apuração de impostos no que diz respeito ao capital intelectual e tecnológico da empresa. A análise da legislação tributária requer profissionais qualificados e atualizados. Além dessa característica, os sistemas utilizados pelas empresas necessitam estar de acordo com essa análise, para tanto o investimento em constante atualização e manutenção desses sistemas agregam mais custos à operação das empresas.

Apesar das divergências apontadas pela auditoria nesse item, o relatório destaca que, em comparação ao volume de notas fiscais emitidas pela empresa, os pontos destacados não impactam de forma significativa os valores de apuração do ICMS Normal e Substituição Tributária da empresa.

O próximo item analisado pela auditoria foi a apuração do PIS/COFINS. Os resultados dos testes foram satisfatórios, as bases de cálculo do período mencionado as contribuições declaradas no EFD Contribuições são iguais ao somatório dos valores das notas fiscais emitidas, da base de cálculo enviada pela contabilidade e registros contábeis de receita.

O resultado da análise desse item identificou, porém, prática adotada pela empresa que necessita de avaliação dos seus riscos. Nos registros de apuração do PIS e COFINS no SPED foram identificados aproveitamentos de créditos de compras de mercadorias utilizados como insumos e que são tributadas por alíquota zero. A auditoria indica que sobre esse assunto há controvérsias quanto a utilização do crédito em face de entendimentos favoráveis de tributaristas, todavia não pacificados pela Receita Federal do Brasil. A recomendação é de que quanto a essa utilização seria prudente obter um parecer formal sobre o assunto bem como realizar um levantamento para avaliar os riscos. Essa avaliação afirma a prática evidenciada por Crepaldi (2015, p. 45) mencionada anteriormente de que a auditoria fiscal e tributária é aconselhada “a empresas e investidores que pretendam identificar, avaliar e, sobretudo, minimizar previamente os riscos e as contingências de seus negócios presentes e futuros.”

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O funcionamento de uma empresa gera a obrigação do pagamento de tributos, parcela da riqueza gerada pela entidade é transferida ao Estado, ação que representa parte de um sistema tributário. Para atender a demanda da legislação tributária a empresa determina procedimentos e utiliza recursos. A falha nesses procedimentos e utilização incorreta dos recursos pode resultar em penalidades pelo Fisco e dispêndios além do necessário. A desconformidade tributária expõe a empresa aos riscos tributários. Identificar e gerir os riscos é essencial para o bom funcionamento das empresas, conhecer suas incertezas é uma forma das organizações mensurarem sua capacidade de gerar valor e alcançar seu objetivo principal, gerar lucro.

O sistema tributário do país é extremamente complexo, o elevado número de normas e suas constantes alterações criam uma área arriscada para as empresas. O objetivo desse estudo foi, percebida a preocupação dos gestores com o ônus fiscal, verificar a utilidade da auditoria tributária como forma de identificar os riscos fiscais, fator que, em situações avançadas, pode comprometer a continuidade da empresa.

Para a realização do estudo foi elaborado um referencial teórico onde evidenciou-se os processos de auditoria com o intuito de atestar sua eficácia por meio da execução baseada nas normas de auditoria elaborada pelos órgãos pertinentes. A partir da constatação da utilização da auditoria tributária como ferramenta de apoio à administração, foi feito um levantamento de estudos publicados que relacionassem a sua utilização com a identificação de riscos fiscais.

Foram apresentados estudos que fundamentaram a relação previamente estabelecida. Importantes empresas de auditoria e consultoria como a Deloitte, Ernst & Young, KPMG e IOB publicaram estudos que reafirmam a crescente preocupação das organizações com os riscos tributários. Esta última relacionou os principais erros, de 478 empresas estudadas, na gestão de tributos apontando também suas causas constatando que a origem dos erros está relacionada a inconsistência na parametrização de sistemas e dificuldade de acompanhamento da legislação. O estudo demonstrou que além de erros que resultam em riscos fiscais as empresas também incorrem em riscos associados a dispêndios desnecessários ao pagar tributos calculados de forma incorreta, o que pode comprometer a eficiência dos negócios.

O impacto dos riscos fiscais apontados no estudo da IOB é justificado pela Ernst & Young em sua publicação “risco tributário: não pode haver erro”, onde mencionou, além da atuação do Fisco, riscos tributários relacionados a processos e controles internos. O risco tributário passou a ser relacionado com qualquer evento fiscal que prejudique os objetivos ou

os resultados tributários ou comerciais da empresa em um nível imprevisto ou inaceitável de exposição monetária, de demonstrações financeiras ou de imagem.

Ainda de acordo com a Ernst & Young em outro estudo foi verificado a preocupação dos empresários brasileiros com o risco tributário. No país a aversão aos riscos tributários é maior que em outras partes do mundo, enquanto a média dos demais países pesquisados foi de 54%, no Brasil esse índice passou para 92%. O índice elevado é explicado por duas causas principais: o aumento de complexidade da área tributária e a falta de qualificação dos profissionais.

A parte final da pesquisa objetivou relacionar a auditoria tributária com a identificação dos riscos tributários, o que foi possível por meio da análise de um relatório de auditoria em forma de rascunho enviado à empresa auditada objeto de estudo dessa pesquisa. O relatório evidenciou erros como utilização de alíquotas incorretas de ICMS para as operações de vendas da empresa, utilização de NCM incorreto em alguns produtos, o que pode prejudicar o correto cálculo dos tributos relacionados às operações com aqueles itens, cálculo incorreto de ICMS ST devido a inconsistências do sistema utilizado pela empresa e dados incorretos utilizados no software. Houve também a identificação de inconsistências geradas pela interpretação da legislação tributária quanto ao aproveitamento de créditos de compras de mercadorias utilizados como insumos e que são tributadas por alíquota zero no PIS e COFINS.

A análise do relatório de auditoria permitiu o alcance do objetivo proposto na pesquisa de verificar a utilidade da auditoria tributária na identificação de riscos tributários. Os erros apontados no relatório identificam falhas nos processos da empresa que são a origem dos riscos tributários que podem causar autuações fiscais relacionadas a pagamentos incorretos de tributos além das perdas financeiras decorrentes de pagamentos excessivos de impostos devido a falhas no cálculo dos encargos tributários. Uma vez identificados os riscos tributários a empresa pode implantar processos e controles sistemáticos para corrigir as falhas e mitigar esses riscos.

O estudo permitiu ainda verificar a importância da auditoria tributária como ferramenta de gestão na condução dos negócios das empresas, uma vez que permite a identificação de falhas que representam perdas financeiras.

Demais estudos como a mensuração dos riscos tributários em valores monetários tornam-se pertinentes para o enriquecimento e conhecimento da utilização da auditoria tributária como aliada na gestão dos negócios devido a segurança das informações que proporciona aos administradores e investidores.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 7ª edição, São Paulo: Atlas, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BORGES, Humberto Bonavides. **Auditoria de tributos IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Lei, de 05 de outubro de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 27 ago. 2017.

_____. Lei nº 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. Diário da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm> Acesso em: 26 jun. 2009.

_____. Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a Legislação Tributária Federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 1996. Disponível em:

<<https://www.receita.fazenda.gov.br/legislação.>> Acesso em: 25 jun. 2018.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária**. Curitiba, 2009.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Gerenciamento de Riscos na Empresa** – Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura e Gerenciamento de Riscos na Empresa – Integrated Framework: Application Techniques. Jersey City: AICPA, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 300. Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis - Planejamento da Auditoria em Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 03 dez, 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC T 11. Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências. Brasília, 1997.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 10ª edição. São Paulo: Atlas, 2016.

_____. **Planejamento Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido, CREPALDI, Guilherme Simões. **Direito Tributário - Teoria e Prática**, 3ª edição. Forense, 2011.

_____. **Auditoria fiscal e tributária**, São Paulo: Saraiva, 2015.

DUARTE JÚNIOR, Antônio, Marcos. A importância do gerenciamento de riscos corporativos em bancos. In: VARGA, G. (Orgs.). **Gestão de riscos no Brasil**. Rio de Janeiro: Financial, 2003.

ERNEST & YOUNG. Risco tributário: não pode haver erro. (2007) Tax View, maio/2007 n.º 13, p. 1. Disponível em <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_View_13/\\$FILE/taxview13.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_View_13/$FILE/taxview13.pdf)>. Acesso em: agosto 2017.

_____. **Preocupação com risco tributário é maior no Brasil**. Tax View, fevereiro/2007 n.º 11, p. 5-9. Disponível em <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_View_11/\\$FILE/taxview11.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_View_11/$FILE/taxview11.pdf)>, acesso em: outubro 2018.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**, 16ª edição. Atlas, 2016.

FERNANDES, Marco Antônio Oliveira; SILVA, Mauro José. **Direito Tributário**. São Paulo: Barros, Fischer e Associados, 2005.

FILHO, Edmar Oliveira A. **Auditoria de impostos e contribuições**, 3ª edição. Atlas, 2009.

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2000.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**, 27ª edição. Atlas, 2018.

HOOG, Wilson Alberto Zappa e CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de auditoria contábil das sociedades empresariais**: de acordo com o novo Código Civil – Lei 10.406/02. 2ª edição. Curitiba, 2008.

IBGC - INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Guia de orientação para gerenciamento de riscos corporativos**. São Paulo: IBGC, 2007 (Série cadernos de governança corporativa, n.3)

JORION, P. **Value at Risk**: A nova fonte de referência para o controle do risco de Mercado. 1ª edição. São Paulo: Bolsa de Mercadorias & Futuros, 1999.

JUNIOR, PEREZ, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**, 5ª edição. Atlas, 2011.

JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. **O nó tributário: por que não se aprova uma reforma tributária no Brasil**. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) - Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. Acesso em: 2018-08-07

LINS, Luiz Santos. **Auditoria**: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa. 4ª edição. São Paulo, Atlas, 2017.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 10ª edição. São Paulo, Atlas, 2009.

MELO, Moises Moura de; Santos, Ivan Ramos. **Auditoria contábil**: de acordo com as normas brasileiras de contabilidade até 2011, em consonância com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pela Federação de Contabilidade. Rio de Janeiro. Maria Augusta Delgado, 2015.

NETO, Arnaldo Marques de Oliveira. **Governança Tributária**: A Importância dos Sistemas de Informação Gerencial na Identificação de Riscos, Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2014.

OLIVEIRA, Gustavo de. **Contabilidade Tributária**, 4ª edição. Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 14ª edição, São Paulo: Atlas, 2015.

RIBEIRO, Osni Moura, PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à Contabilidade Tributária**, 2ª edição, Saraiva, 2014.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**, 9ª edição. Atlas, 2017.

REZENDE, Amaury José, PEREIRA, Carlos Alberto, ALENCAR, Roberta de. **Contabilidade tributária**: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. Atlas, 2013.

RECKTENVALD, Gervásio. ÁVILA, René Bergmann. **Manual de Auditoria Fiscal**: Teoria e Prática. Porto Alegre: Síntese, 2002.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Conheça o SPED**: Apresentação. 2018. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>>. Acesso em: 30 set. 2018.

ROSSI, Marcia Cristiane. **Proposta de modelo de gestão de riscos tributários em Instituição Financeira**. 2017. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) — Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017.

SANTOS, Cleonimo dos. **Auditoria Fiscal e Tributária**. 5ª edição, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 2018.

SANTOS, Manoel Lourenço dos. **Direito Tributário**. 3ª edição. Rio de Janeiro: FGV, 1970.

SEVEGNANI, Joacir. **A reduzida transparência e a complexidade das normas tributárias no Brasil**, 2013. Disponível em: (http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=284668&printpage=_). Acesso em: 27 fev. 2018

WICKERT, Ilse Maria Beuren. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**, 3ª edição. Atlas, 2006.