

ALINE DE SOUZA MENDES
ENEILE LIMA DE ASSIS

AUDITORIA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE PREVENÇÃO
CONTRA CONTINGÊNCIAS NO ÂMBITO DO ICMS

FACULDADES UNIFICADAS DE TEOFILO OTONI
TEÓFILO OTONI – MG

2018

ALINE DE SOUZA MENDES
ENEILE LIMA DE ASSIS

AUDITORIA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE PREVENÇÃO
CONTRA CONTINGÊNCIAS NO ÂMBITO DO ICMS

Artigo Científico apresentado ao Curso de Ciências Contábeis das
Faculdades Unificadas de Teófilo Otoni como requisito parcial à obtenção
do título de Bacharel em Ciências Contábeis:
Área de Concentração: Auditoria Fiscal
Orientadora: Professora Adenide Rodrigues Pereira

FACULDADES UNIFICADAS DE TEOFILO OTONI
TEÓFILO OTONI - MG

2018



FACULDADES UNIFICADAS DE TEÓFILO OTONI
NÚCLEO DE TCC / CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Reconhecido pela Portaria 14 de 22/11/2011 – MEC

FOLHA DE APROVAÇÃO

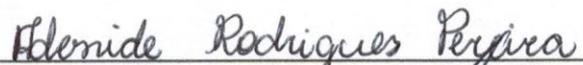
O Artigo Científico intitulado: *Auditoria Fiscal como instrumento de prevenção contra contingências no âmbito do ICMS,*

elaborado pelas alunas Aline de Souza Mendes
Eneile Lima de Assis,

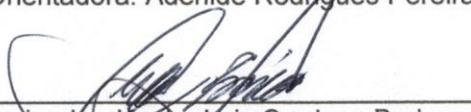
foi aprovado por todos os membros da Banca Examinadora e aceito pelo curso de Ciências Contábeis das Faculdades Unificadas de Teófilo Otoni, como requisito parcial da obtenção do título de

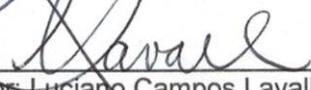
BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS.

Teófilo Otoni, 7 de dezembro de 2018



Professora Orientadora: Adenide Rodrigues Pereira


Professor Examinador: Kepler Luiz Cardoso Barbosa


Professor Examinador: Luciano Campos Lavall

SUMÁRIO

RESUMO	4
INTRODUÇÃO	5
1 AUDITORIA	6
1.1 Auditoria Interna	7
1.1.1 Controle Interno.....	10
1.2 Auditoria Fiscal	11
1.2.1 As Principais Atribuições Da Auditoria De Tributos	14
1.2.2 Técnicas Metodológicas Adotadas Na Auditoria De Tributos	14
1.2.2.1 Levantamento De Dados Necessários À Elaboração Do Programa De Uma Auditoria De Tributos.....	15
1.2.2.2 Programa De Auditoria De Tributos.....	16
1.2.2.3 Questionário De Auditoria De Tributos	16
1.2.2.4 Mapas De Evidencias Documental E Escritural.....	16
1.2.2.5 Revisão Técnica Do Serviço	17
1.2.2.6 Emissão Do Relatório Em Forma De Rascunho Para Discussão.....	17
1.2.2.7 Discussão Técnica Sobre O Conteúdo Do Relatório.....	17
1.2.2.8 Emissão Do Relatório Em Forma Final	18
2 TRIBUTAÇÃO NO ÂMBITO ESTADUAL	18
3 CONTINGÊNCIAS NO ÂMBITO DO ICMS	19
4 A AUDITORIA FISCAL COMO INSTRUMENTO EFICAZ DE PREVENÇÃO CONTRA CONTINGÊNCIAS	19
5 PROCEDIMENTOS METOLÓGICOS E TÉCNICOS	21
5.1 Classificação da Pesquisa Quanto aos Fins.....	21
5.2 Classificação da Pesquisa Quanto aos Meios	21
5.3 Tratamento dos Dados.....	22
6 RESULTADOS E DISCUSSÕES	22
CONCLUSÃO	28
REFERÊNCIAS	29

AUDITORIA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE PREVENÇÃO CONTRA CONTINGÊNCIAS NO ÂMBITO DO ICMS

Aline de Souza Mendes¹

Eneile Lima de Assis²

RESUMO

O presente artigo, Auditoria Fiscal como Instrumento de Prevenção Contra Contingências Fiscais no Âmbito do ICMS, com concentração na área de auditoria fiscal, exhibe um parecer dos dados obtidos ao levantar uma pesquisa de campo em uma amostra de supermercados na cidade de Teófilo Otoni. Tem como objetivo mostrar como as práticas da auditoria fiscal podem resultar na minimização ou até mesmo na anulação das contingências fiscais, que podem vir a ocorrer nas empresas onde tais práticas não são adotadas. Desenvolver-se-á uma pesquisa bibliográfica e também do tipo descritiva, na forma de uma pesquisa de campo de natureza qualitativa com aplicação de um questionário para verificar dados e apresentá-los em forma de gráfico. Constatou-se através da pesquisa levantada junto aos supermercados que muitas vezes as empresas ficam expostas às contingências, devido à falta de profissionais com conhecimento específico em auditoria fiscal interna e que a mesma é um instrumento eficaz. Independente do porte da empresa, ela necessita de uma auditoria fiscal, para que possa ter a certeza de que tudo está sendo feito de forma correta.

Palavras-Chave: Auditoria Fiscal; Contingências Fiscais; ICMS; Controle Interno

¹ Bacharelanda em Ciências Contábeis em especialidade na área de auditoria fiscal interna. Avenida Luiz Boali Porto Salman, 1424, Manoel Pimenta, Teófilo Otoni - MG, aline.souz@outlook.com.br

² Bacharelanda em Ciências Contábeis em especialidade na área de auditoria fiscal interna. Avenida João XXIII, 519, Teófilo Rocha, Teófilo Otoni - MG, neileassis@gmail.com

INTRODUÇÃO

O artigo apresentado em vista do trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis, com concentração na área de auditoria fiscal, exhibe um parecer dos dados obtidos ao levantar uma pesquisa de campo em uma amostra de supermercados na cidade de Teófilo Otoni.

Para manter um alto controle interno de suas rotinas fiscais de trabalho, por mais que as organizações acreditem que estão executando tudo correto, é possível que um ou outro erro passe despercebido. E deixando somente a cargo dos órgãos competentes o ato de fiscalizar, só aumenta as contingências fiscais e o risco das empresas serem autuadas por alguma irregularidade.

A pesquisa de campo realizada tem o intuito de levantar informações a respeito de como a auditoria fiscal interna pode ser útil nas empresas, evitando contingências fiscais e diversos problemas futuros.

A metodologia adotada no artigo é classificada, quanto aos fins, como descritiva, pois com base no levantamento bibliográfico realizado procurou-se analisar as informações e conceitos interpretando e demonstrando as consequências de não ter um controle dos processos internos da empresa. Quanto aos meios, é uma pesquisa de campo onde foram trabalhados conceitos, definições e coleta de dados através de questionário elaborado, e de caráter quantitativo através de levantamentos de dados, pelos quais foram elaborados gráficos para a demonstração.

A pesquisa surgiu diante do seguinte questionamento: de que forma a auditoria fiscal serve como instrumento de prevenção contra contingências fiscais para assegurar que os controles fiscais e rotinas de trabalho estejam sendo executadas adequadamente de acordo com as normas fiscais e os princípios fundamentais da contabilidade?

O artigo se inicia expondo o que é auditoria, e segue se aprofundando a respeito da auditoria interna e do controle interno, mostrando e exemplificando como servem como instrumento para auxiliar as empresas em seus processos internos e tomadas de decisão para alcançar os objetivos almejados. A importância da auditoria fiscal e de tributos vem sendo abordadas em seguida, apresentando métodos mais utilizados ao realizar tal tipo de auditoria. Logo após, debate-se a

respeito da tributação estadual e as contingências no âmbito do ICMS, assim como a auditoria fiscal é eficaz como instrumento de prevenção contra contingências fiscais, mostrando a visão dos autores a respeito dos assuntos citados. Em seguida foi apresentado o resultado da pesquisa de campo realizada.

Foram utilizados gráficos para exemplificar os resultados obtidos através do questionário aplicado. Por motivo de sigilo, as empresas que responderam ao questionário, não foram divulgadas.

1 AUDITORIA

Sabe-se que a contabilidade estuda, interpreta e registra todos os fatos que ocorrem nas empresas, tendo como objeto de estudo o patrimônio das entidades. Ainda assim, é necessário que as informações e os dados gerados por ela sejam revisados e, para tanto, se atribuiu da técnica contábil chamada de auditoria. Ressalta Crepaldi (2009, p.3) que a auditoria “é o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e pertinente à legislação específica”.

Ao longo dos anos, com o aumento no desenvolvimento dos países, a contabilidade evoluiu e com ela a auditoria, assim diz Attie (1998, p. 27). As empresas foram crescendo e com isso surgiu a necessidade de ter ferramentas e mecanismos que viessem auxiliar os administradores, devido ao aumento da dificuldade em administrar, com o aumento dos negócios. A auditoria surgiu como ferramenta para que pudessem verificar se os procedimentos foram feitos de maneira correta e também para tomar as melhores decisões, para que a empresa continue a crescer.

De acordo com Attie (1998, p.29), no Brasil, a auditoria surgiu devido à vinda de empresas internacionais para o país, e devido à obrigatoriedade das demonstrações financeiras serem auditadas.

Auditoria é um processo de avaliação cautelosa e independente das atividades desenvolvidas em determinada empresa ou setor, para atestar ou

evidenciar a conformidade de um sistema, o qual atende uma série de requisitos e exigências.

A auditoria consiste em verificações para constatar se a situação que está sendo observada é a situação que estava prevista, ou seja, comparar a situação observada com as normas se está correto e sendo cumprido ou, se algo precisa ser corrigido ou melhorado, pois constatar a verdade de uma situação é o objetivo da auditoria. Assim, pode-se dizer que a auditoria gira em torno da busca da verdade.

Segundo Franco e Marra (1985, p.26), auditoria é:

A técnica contábil que através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionadas com o controle de uma entidade. Objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas da contabilidade, e, se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômica-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

A auditoria baseia-se em uma técnica bastante utilizada para apurar as informações contábeis de uma empresa, com a finalidade de expressar opinião sobre o controle patrimonial e as demonstrações contábeis, transparecendo a situação real da empresa.

De acordo com Cordeiro (2013, p. 6):

A auditoria se posiciona como uma técnica contábil que utiliza procedimentos específicos e peculiares, os quais aplicados no exame de registros, documentos e inspeções através da obtenção de informações e confirmações, estabelecem condições para o controle de patrimônio da entidade.

Percebe-se que a finalidade da auditoria é garantir que os registros da empresa estejam em conformidade com as normas e os princípios fundamentais que a regem. As demonstrações contábeis devem apresentar a real situação da empresa, e por isso, deve haver a fidedignidade dos fatos registrados. E para que haja um acompanhamento mais específico existe um segmento da auditoria, chamado auditoria interna.

1.1 Auditoria Interna

Sabe-se que todas as empresas têm alguns objetivos que almejam, e é de extrema importância para as mesmas alcançá-los. A auditoria interna é uma ferramenta importante na gestão administrativa, que vem para auxiliar as empresas. Crepaldi (2004, p41) diz que ela é formada por procedimentos que servem para verificar as empresas, seja na forma física, financeira ou operacional. Por tanto, auditoria interna consiste em manter em conformidade os controles internos da empresa, garantindo por meio de revisão e análise, uma maior eficiência e eficácia nas informações geradas por ela.

Para Crepaldi (2004, p41):

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar operações, como um serviço prestado à administração. Constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles. É executada por um profissional ligado à empresa, ou por uma seção própria para tal fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial.

A auditoria interna tem como objetivo principal auxiliar os integrantes do setor administrativo em suas tomadas de decisões, através análises de atividades e recomendações, sempre fundamentadas pelos testes de observância e testes substantivos realizados pelo auditor. Devido a isso, está diretamente relacionada a administração da empresa. Com o objetivo de evitar riscos de fraude, insuficiências, erros e outras irregularidades, o auditor interno possui um cargo de confiança na empresa, pois acompanha os negócios da mesma, examina procedimentos, eficácia dos controles internos e adequação. O auditor interno deve estar atento a como estão sendo executadas as rotinas administrativas e a como são manipulados os recursos financeiros, verificando se possuem falhas nesses processos. Tem como função também atuar em todas as atividades da empresa, para fazer a verificação constante dos controles internos.

Attie (2010, p. 175) enfatiza sobre auditoria interna:

É aquela exercida por funcionários da própria empresa, em caráter permanente. Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas com o aspecto funcional.

Então, pode-se dizer que a auditoria interna, quando realizada de forma independente, sem influências que possam afetar a correta aplicação das normas de auditoria dentro dos trabalhos, proporciona uma maior segurança para a empresa, tendo em vista que sem essas influências os trabalhos serão realizados com qualidade, possibilitando identificar e solucionar em tempo hábil, possíveis contingências.

Sabe-se que o profissional da auditoria interna exerce função independente dentro da empresa. Ele nasce em meio à necessidade da empresa em ter um profissional para realizar uma auditoria periódica, voltada para a revisão e acompanhamento dos controles internos e das normas internas.

Segundo Almeida (1986, p.5)

O auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado aqueles cujo trabalho examina. Além disso, o auditor interno não deve desenvolver atividades que ele possa vir um dia examinar (como por exemplo, elaborar lançamentos contábeis), para que não interfira na sua independência.

O auditor interno deve ter certa independência dentro da empresa e mesmo que execute auditoria contábil, operacional e fiscal, o mesmo não deve ser subordinado a esses setores, pois poderia sofrer pressão para realizar seus trabalhos. Devido a isso, deve ser subordinado apenas à presidência, ou em caso de empresas que possuem um departamento de auditoria interna será a ele que o auditor se subordinará.

As empresas possuem metas e objetivos. O auditor interno tem como função auxiliar no planejamento estratégico para que os mesmos sejam alcançados,

Segundo o Audibra (Instituto dos Auditores Interno no Brasil):

A missão básica da Auditoria Interna é; emitir a opinião conclusiva ou considerações a respeito das operações examinadas, avaliarem os fluxos dos sistemas, plano de controle interno e desempenho da organização ou de qualquer de seus segmentos; auxiliar a Alta Administração e demais membros do corpo gerencial da organização a se desincumbirem de maneira eficaz de suas responsabilidades.

O controle administrativo garante à empresa continuar com suas operações e atingir suas metas conforme planejado. Por não possuir tal controle, o sistema contábil da empresa pode ser considerado por muitos sem confiabilidade em relação às informações passadas e aos seus relatórios. Em vista disso, em relação ao

controle interno, eficácia e liderança, a empresa que utiliza a ferramenta da auditoria interna se destaca.

Segundo Paula (1999, p.32):

(...) deverá avaliar a eficiência e a eficácia dos sistemas de controle de toda a entidade, agindo proativamente, zelando pela observância às políticas traçadas, e provocando melhorias, fornecendo subsídios aos proprietários e administradores para tomada e decisão, visando ao cumprimento da missão da entidade. Sendo assim o auditor deve avaliar se os métodos usados para conseguir cumprir as metas traçadas pela empresa estão sendo eficiente, se não estiver o auditor deve indicar os métodos para a produção da empresa, para que esta consiga ter resultado eficaz.

A auditoria interna visa subsidiar, ou seja, auxiliar a gestão da empresa com informações, ela está muito focada no controle interno do estabelecimento.

1.1.1 Controle Interno

O controle interno é uma ferramenta para a prevenção e gestão de riscos, vem como auxílio ao controle externo, sendo responsável por detectar, minimizar e combater as irregularidades em uma empresa que o utiliza. O controle interno é qualquer ação tomada pela administração que visa permitir a maior probabilidade de que as metas das empresas sejam atingidas.

Segundo Almeida (2007, p. 63):

O controle Interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

De acordo com o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA, (apud ATTIE, 1988, p. 110):

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, certificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Por fazer parte de um plano de organização das empresas, o controle interno deve estar presente na rotina das mesmas, para que possa auxiliar de forma eficiente, indicando onde estão ocorrendo falhas nos procedimentos internos.

De acordo com Crepaldi (2013, p. 472) o controle interno pode ser definido como:

o sistema de uma empresa, que compreende o plano de organização, os deveres e responsabilidades e todos os métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

Para Chiavenato (2003, p.613):

O controle exerce uma função restritiva e coercitiva, no sentido de coibir ou restringir desvios indesejáveis, pode ser, também, "um sistema automático de regulação no funcionamento de um sistema e, por fim, com função administrativa, através do planejamento, organização e a direção". A função administrativa é a mais importante, por ser através dela que há o monitoramento das tarefas executadas e a avaliação das atividades e resultados esperados, no intuito de fazer com que a empresa tenha êxito no que foi elaborado através do planejamento.

Com tudo isso, compreende-se que o controle interno abrange todos os meios planejados numa organização para restringir, dirigir, governar e conferir suas várias atividades para que os objetivos sejam cumpridos.

E a possibilidade da existência de passivos contingentes é a tradução do risco fiscal, tais passivos ficam ocultos na estrutura patrimonial das empresas, gerando ineficiência na gestão dos tributos, que é causada principalmente pela inexistência de controles internos e o desconhecimento da legislação.

1.2 Auditoria Fiscal

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2015, p.30), "Auditoria fiscal é aquela voltada para a análise do correto cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes". Portanto, é um importante instrumento para a gestão das empresas com o intuito de prevenir contra possíveis contingências.

A auditoria operacional é um tipo de auditoria interna que trabalha com os controles internos da empresa, mas que também pode estar vinculada com os controles fiscais, então o auditor interno em um dado momento pode trabalhar em áreas específicas da operação da empresa, como a auditoria fiscal.

Na visão de Peres, Mariano e Mendes (2012, p. 95) a Auditoria Interna Fiscal:

Trata-se de profissionais destacados de suas áreas de origem dentro do departamento fiscal como: escrituração, contabilização, apuração, recolhimento, arquivos eletrônicos e até o contencioso tributário, que têm por objetivo atender à fiscalização, controlando os prazos, efetuando as devidas respostas e por sua vez identificando inconsistências (débitos) e até oportunidades (créditos) que estão inseridas no curso do atendimento à fiscalização, totalmente desvinculadas das rotinas fiscais.

Sabe-se que as empresas estão sujeitas ao pagamento de multas caso a apuração e o recolhimento dos tributos não seja feito corretamente. Então, realizar a análise dos controles internos é de extrema importância para o auditor, pois permite que o mesmo possa analisar a respeito dos pagamentos efetuados, contribuições, recuperação de impostos e demais obrigações fiscais (SANTOS, 2015).

Para tanto, é necessário que se faça um planejamento, para que o resultado final esperado seja alcançado. Planejar consiste em traçar um caminho a ser seguido, com as etapas a serem cumpridas. "O planejamento em auditoria consiste na visão antecipada dos procedimentos a serem aplicados no desenvolvimento dos trabalhos." (SANTOS, 2015, p. 31).

Para Santos (2015, p. 30):

A principal finalidade da auditoria tributária é o de verificar o correto cumprimento das obrigações fiscais por parte do auditado. Naturalmente, as obrigações fiscais vão muito além do pagamento dos impostos. Elas abrangem, também, o cumprimento das obrigações acessórias, materializadas pela apresentação de declarações, tais como DIPJ, Dacon, DCTF, Dirf etc.

Então, pode-se dizer que a finalidade da auditoria fiscal é dar à empresa segurança quanto às suas obrigações fiscais diante do fisco, deixando racionalizadas e enxutas suas contas, para que eventuais irregularidades sejam identificadas e corrigidas.

Um dos objetivos da auditoria fiscal é assegurar a credibilidade das informações gerenciais e adequar os registros à realidade, isso aumenta a

confiabilidade dos dados e permite uma tomada de decisão mais segura pelos administradores em relação aos assuntos tributários (CREPALDI e CREPALDI, 2015).

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2015, p. 32) a auditoria fiscal está segregada em:

- Preventiva: o objetivo é revisar os últimos cinco anos das obrigações principais e acessórias, visando à adequação dos procedimentos fiscais de acordo com a legislação vigente, e precaver a empresa de eventuais fiscalizações.
- Corretiva: o objetivo é revisar mensalmente as obrigações principais e acessórias com base em apurações realizadas e documentações apresentadas pela empresa, ou referentes a determinado período solicitado.
- Operacional: o objetivo é apurar mensalmente as obrigações principais, confeccionar guias de recolhimento, elaborar e enviar declarações acessórias, recuperar e atualizar créditos tributários, fazer o levantamento e a revisão das contingências fiscais.

A auditoria fiscal é uma inspeção da situação tributária de uma empresa para verificar se cumprem com as suas obrigações. Quer esta seja obrigação fiscal principal, ou seja, que é aquela relacionada diretamente com o pagamento do tributo, quer esta obrigação seja acessória, ou seja, das obrigações de fazer ou deixar de fazer algo, então tudo isso tem relação direta com a auditoria fiscal (CREPALDI; CREPALDI, 2015).

É também um processo que se resume na obtenção e na avaliação de evidências sobre os assuntos associados aos aspectos de caráter tributário da empresa. Então, o auditor fiscal em uma auditoria preventiva, tem que estar atento, às vezes não apenas ali ao departamento fiscal propriamente dito, mas também deve analisar todos os setores da empresa, as rotinas praticadas na empresa até mesmo em outros setores, que terão influência na parte fiscal, que afeta a parte fiscal.

Portanto, segundo Crepaldi e Crepaldi (2015, p. 31):

É muito importante que uma empresa tenha um Departamento fiscal interno a fim de evitar a ocorrência de erros e negligências capazes de prejudicar o bom andamento do negócio. Neste sentido é que se faz essencial a auditoria fiscal, tanto no campo preventivo quanto no corretivo.

1.2.1 As Principais Atribuições Da Auditoria De Tributos

Para Borges (2016), os profissionais que são responsáveis pela auditoria de tributos, devem seguir sistematicamente todas as atribuições, pois as mesmas são importantes para alcançar um alto grau de excelência nos objetivos do trabalho.

De acordo com Borges (2015, p. 2), essas atribuições são:

- 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.

1.2.2 Técnicas Metodológicas Adotadas Na Auditoria De Tributos

Para o processo de realização e desenvolvimento dos programas de revisões dos procedimentos tributários, são necessários os instrumentos de trabalho que se dá a partir das técnicas metodológicas onde representam os mesmos (BORGES, 2016).

De acordo com Borges (2016, p. 5), as técnicas metodológicas mais utilizadas no trabalho são:

- a) Levantamento de dados necessários à elaboração do programa de uma auditoria de tributos;
- b) Programa de auditoria de tributos;
- c) Questionário de auditoria de tributos;
- d) Mapas de evidências documental e escritural;
- e) Revisão técnica do serviço;
- f) Emissão do relatório em forma de rascunho para discussão;
- g) Discussão técnica sobre o conteúdo do relatório;
- h) Emissão do relatório em forma final.

1.2.2.1 Levantamento De Dados Necessários À Elaboração Do Programa De Uma Auditoria De Tributos

Segundo Borges (2016), o trabalho de auditoria de tributos tem início com o levantamento de dados da organização, necessários para o planejamento e revisão dos procedimentos tributários a serem adotados.

Ainda, conforme Borges (2016), este levantamento de dados na organização deve variar em face de sua natureza e extensão das atividades realizadas pela mesma, sejam elas industriais, mercantis, ou ainda, prestadoras de serviços. Afirma também, que não há uma forma de levantamento padrão para obter tais dados, mas que, independente da dimensão operacional da organização.

Segundo Borges (2016, p. 6), o levantamento deverá obter dados e informações sobre os seguintes aspectos:

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

Este levantamento de dados pode ser feito mediante entrevistas com os profissionais responsáveis envolvidos na área fiscal da organização, ou ainda, através de pesquisas nos livros de apuração dos tributos, seja pelo SPED Fiscal, EFD Contribuições, documentos fiscais, entre outros.

Ao examinar os dados levantados, o primeiro problema do auditor é a determinação exata do que estes dados representam. Tendo decidido, o que representam, deverá decidir, então, quais as técnicas a serem adotadas e os

procedimentos a serem seguidos para analisar a fidelidade destas informações, através de um programa de auditoria (BORGES, 2016).

1.2.2.2 Programa De Auditoria De Tributos

O Programa de auditoria é uma das etapas do planejamento, que consiste em obter um delineamento da ordem a ser seguida no desempenho das tarefas abrangidas no serviço de auditoria, como um cronograma a ser seguido. Com base na análise das informações obtidas, como, por exemplo, a área de atuação da organização, nesta etapa o auditor deverá de forma objetiva definir o objetivo desejado, o caminho que se propõe a seguir no desenvolvimento dos trabalhos, bem como, uma estimativa de tempo necessário (BORGES, 2016).

1.2.2.3 Questionário De Auditoria De Tributos

Para Borges (2016), questionário de auditoria de tributos trata-se de uma técnica utilizada no programa de auditoria, sendo o mais eficaz instrumento de trabalho no processo de análise e avaliação de procedimentos fiscais.

O questionário de auditoria de tributos deve ser elaborado em observância às exigências previstas na legislação tributária vigente, ou seja, somente deverá conter quesitos, referentes a procedimentos fiscais, claramente definidos na legislação ou ainda em manifestações jurisprudenciais administrativas (BORGES, 2016).

1.2.2.4 Mapas De Evidencias Documental E Escritural

Através desta técnica os auditores devem formalizar a realização das tarefas delineadas no programa de auditoria de tributos. Nestes mapas, deverão constar os dados e informações sobre os documentos fiscais recebidos e emitidos, bem como,

os respectivos lançamentos fiscais, que comprovam a adequação ou inadequação dos procedimentos fiscais utilizados pela empresa (BORGES, 2016).

1.2.2.5 Revisão Técnica Do Serviço

A revisão técnica do serviço deve ser efetuada nos papéis de trabalho pelo auditor responsável, após o término das tarefas delineadas no programa de auditoria, com o objetivo de revisar o resultado da análise e avaliação dos procedimentos fiscais (BORGES, 2016).

1.2.2.6 Emissão Do Relatório Em Forma De Rascunho Para Discussão

A emissão do relatório trata-se da formalização do resultado da auditoria de tributos por meio de relatório em forma de rascunho para discussão, que deverá ser encaminhado ao Diretor, ao gerente de Tributos e ao Chefe do Setor Fiscal (BORGES, 2016).

Quanto ao relatório existem certos critérios a serem seguidos, quanto ao estilo redacional e à própria estrutura do texto. O relatório já é por si só, bastante complexo e a escolha de um tipo ou nomenclatura correta de nada vale se o conteúdo não estiver à altura das necessidades da organização, desta forma, o Auditor deve estabelecer um sistema de emissão de relatórios que seja adequado ao momento ou situação, em que os fatos estejam ocorrendo ou forem apurados.

1.2.2.7 Discussão Técnica Sobre O Conteúdo Do Relatório

Decorrido o prazo pré-estabelecido, para a análise do relatório emitido para discussão aos gestores da organização, faz-se necessário realizar uma reunião para discutir os respectivos comentários, observações e recomendações.

1.2.2.8 Emissão Do Relatório Em Forma Final

Após a supracitada reunião, o auditor responsável deve coordenar a emissão do relatório final, que deverá ser emitido em perfeita consonância com o resultado da discussão.

2 TRIBUTAÇÃO NO ÂMBITO ESTADUAL

Criado por lei, o tributo é uma obrigação a se pagar, para que o desenvolvimento e manutenção do Estado ocorram. As pessoas devem entregar parte de suas rendas ao mesmo, para que áreas como a da educação e saúde possam ser melhoradas para atender à população com qualidade.

De acordo com o art. 3º, do Código Tributário Nacional (CTN) “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, também conhecido como ICMS, o mesmo atinge a todos os brasileiros, direta ou indiretamente, pois ele incide sobre vendas, compras, transportes e prestação de serviços. “Este imposto, previsto na Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988, através do artigo 155, inciso I, alínea *b*, foi normatizado através de Leis Complementares e é cobrado pelos Estados e Distrito Federal”(FAVERO, *et al*, 1997, p.171). Daí que, a responsabilidade da cobrança do ICMS é dos estados brasileiros e as alíquotas variam de acordo com cada um e com o produto.

O ICMS não é cumulativo, de acordo com as normas da Constituição Federal de 1988 inciso I do § 2º do artigo 155, que diz: “Será não cumulativo, compensando-se o que foi devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

A respeito do direito ao crédito do ICMS, Favero, *et al* (1997, p.177) dizem o seguinte:

O direito ao crédito de ICMS está presente quando da entrada de mercadorias, insumos industriais, matérias-primas, materiais de embalagens, de serviços de transportes, de comunicação e os demais materiais e/ou produtos consumidos e incorporados ao produto final, bem como aos materiais e/ou produtos desgastados no processo industrial em contato direto com o produto final.

O crédito ou a não cumulatividade do ICMS garante àquele que recebe as mercadorias ou produtos o direito de se creditar o imposto que foi cobrado anteriormente em operações envolvendo entrada de mercadorias, ou seja, permite que haja compensação do imposto.

3 CONTINGÊNCIAS NO ÂMBITO DO ICMS

Contingência consiste em uma situação que pode ou não ocorrer, quando envolve a incerteza de uma situação, podendo ser ela boa ou ruim. E devido à possibilidade de acontecer, as empresas devem fazer análises para identificar situações suscetíveis a contingência para que possam se preparar para tais situações que podem gerar ganhos ou perdas.

De acordo como CPC 25 (2012, p. 587) contingência é uma situação “cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade”. Então, eventos que possuem estimativas prováveis, possíveis ou remotas de ocorrerem serão tratados como contingência.

Assim as contingências fiscais por sua vez, podem ser definidas como uma possível situação que a empresa se expõe a risco, quando deixa de cumprir com suas obrigações fiscais ou observar a legislação fiscal, podendo sofrer autuação por irregularidade fiscal pelo órgão competente (CREPALDI e CREPALDI, 2015).

4 A AUDITORIA FISCAL COMO INSTRUMENTO EFICAZ DE PREVENÇÃO CONTRA CONTINGÊNCIAS

Attie (1998), Diz que a eficiência do sistema de controle interno de forma geral, deve permitir encontrar tanto irregularidades de atos intencionais, quanto erros de atos não intencionais. Tais erros podem ocorrer quando interpretados como, princípios contábeis aplicados de forma errada e geralmente aceitos na contabilização de transações ou uma omissão por não aplicar um procedimento que não é mais utilizado nas normas em vigor; devido à má aplicação de um procedimento ou norma. O autor já evidenciava em 2009 que:

Por tudo quanto foi dito, até então, tem-se a impressão de que um bom sistema de controle interno constitui garantia absoluta contra a ocorrência de fraudes ou irregularidades. Bons controles internos previnem contra a fraude e minimizam os riscos de erros e anormalidades, porque, por si só, não bastam para evitá-los. Assim, por exemplo, a segregação de uma operação em fases distintas, confiadas a diversas pessoas, reduz o risco de irregularidades; porém, não podem evitar que estas ocorram, se as diversas pessoas que intervêm no processo se puserem de acordo para cometer algum ato fraudulento. Não obstante isso, os outros elementos do sistema podem, em alguns casos, atuar como controles independentes que revelam a manobra (ATTIE, 2006, p. 126).

A respeito do texto apresentado pode-se dizer que a auditoria interna através do controle interno é uma atividade de supervisão e regularização de processos, que busca revisar todas as etapas e planos de ações das empresas. Pagliato (2011) salienta ainda que o controle interno compreende o plano de organização, bem como o conjunto de métodos e medidas coordenadas, aplicadas em uma empresa, a fim de: proteger seu patrimônio; verificara exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, financeiro, administrativos, de produção, comerciais; promover a eficácia operacional; e incentivar a adesão às políticas traçadas pela administração da empresa. Evidencia-se ainda que muitas organizações sofrem com problemas de fraude por não possuir uma auditoria interna eficaz (RATLIFF; BECKSTEAD, 1996).

Desfalques e outras formas de fraude e irregularidades têm sido comuns a maioria das organizações. Embora muitos motivos possam ser atribuídos a essa situação, todas essas ocorrências parecerem ter um ponto em comum. 62 A pessoa ou pessoas responsáveis pela irregularidade considera seus interesses como fator isolado dos interesses da organização, e a eles confere maior prioridade. As auditorias internas oferecem meios de expor tais irregularidades. O desempenho regular das auditorias é até mesmo considerado como um dispositivo de prevenção em virtude dos riscos de exposição (p.14).

Então, pode-se dizer que a respeito dos diversos objetivos da auditoria interna, a capacidade de beneficiar a organização melhorando o controle do

patrimônio da mesma através da redução da negligência, dos erros, da ineficiência e fraudes pode ser destacada. A auditoria interna também visa identificar falhas e preveni-las além de reforçar os controles, que são muito importantes para a gestão das empresas. Deste modo, a auditoria interna realiza uma análise preventiva da adequação dos mecanismos de controle, para que assim a segurança patrimonial seja maior, assim como a confiança nos relatórios contábeis e gerenciais.

5 PROCEDIMENTOS METOLÓGICOS E TÉCNICOS

Metodologia são metas estabelecidas com o objetivo de alcançar resultados pelo levantamento feito a um objeto de estudo, buscando uma visão mais clara a outras possíveis situações identificadas.

5.1 Classificação da Pesquisa Quanto aos Fins

A pesquisa foi realizada de forma descritiva, pois este trabalho se propõe a descrever as falhas que levam as empresas a ficarem expostas as contingências fiscais.

5.2 Classificação da Pesquisa Quanto aos Meios

Pela necessidade de levantamento de legislação, literaturas e artigos científicos que abrangessem o objeto de estudo, bem como seu tratamento fiscal e contábil, houve a necessidade de uma pesquisa bibliográfica. O levantamento bibliográfico é desenvolvido por meios de materiais já produzidos por outros autores para uma melhor conceituação do assunto abordado. E neste trabalho também foi realizado uma pesquisa de campo, que se caracteriza pela coleta e interpretação dos dados coletados através de questionário.

5.3 Tratamento dos Dados

Com relação à abordagem da problemática, o estudo proposto é feito de maneira qualitativa, pois são utilizadas análises de informações disponíveis referentes à pesquisa de campo.

6 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Os dados e as informações necessárias para a realização desta pesquisa foram obtidos através de um questionário estruturado com 21 questões com respostas de múltipla escolha, para melhor avaliar os dados. O questionário foi feito com base nos referenciais teóricos evidenciados na pesquisa, após contato com os proprietários e gerentes dos supermercados.

De acordo com as informações obtidas pelo site do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas), no município de Teófilo Otoni existem 32 supermercados. Foi aplicado o questionário junto à amostra dos Supermercados do município de Teófilo Otoni.

O tamanho da amostra foi definido, conforme cálculo abaixo:

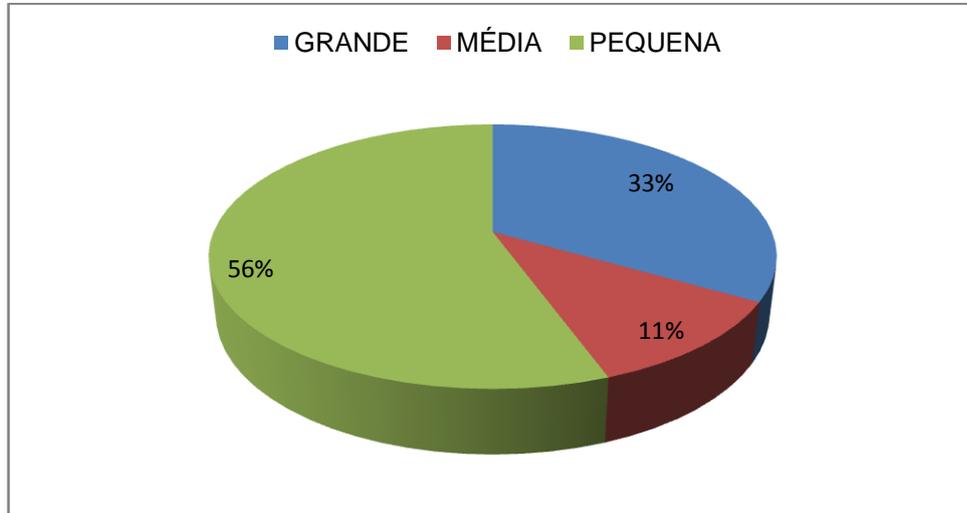
$$\begin{aligned}
 \text{Tamanho da amostra} &= [z^2 * p(1-p)] / e^2 / 1 + [z^2 * p(1-p)] / e^2 * N \\
 &= [2.58^2 * 0,5(1-0,5)] / 0,10^2 / 1 + [2.58^2 * 0,5(1-0,5)] / 0,10^2 * 32 \\
 &= [6,6564 * 0,25] / 0,01 / 1 + [6.6564 * 0,25] / 0,32 \\
 &= 166,41 / 6,20 \\
 &= 27
 \end{aligned}$$

Tendo como dado a população de 32, considerando uma margem de erro de 10%, um nível de confiança de 99% e um desvio padrão de 50% foi encontrado um tamanho amostral de 27 supermercados para serem aplicados os questionários da pesquisa.

O Quadro a seguir, mostra os dados a respeito do porte das empresas da amostra estudada. A maior parte da amostra é composta de empresas pequenas, sendo 15 representando a 56% do total de empresas pesquisadas, 9 são empresas

de grande porte que corresponde a 33% e 3 de tamanho médio correspondendo a 11%.

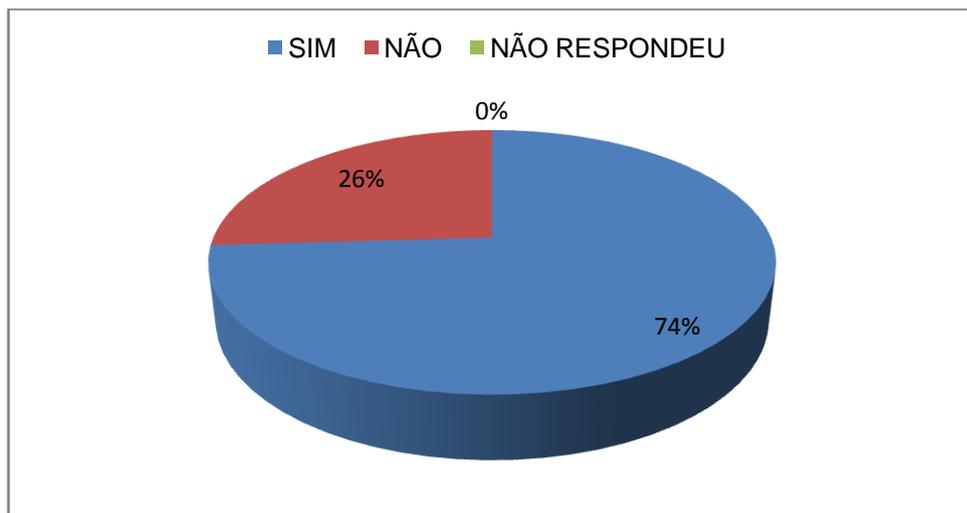
Gráfico 01: Porte da empresa



Fonte: Elaborado pelas autoras

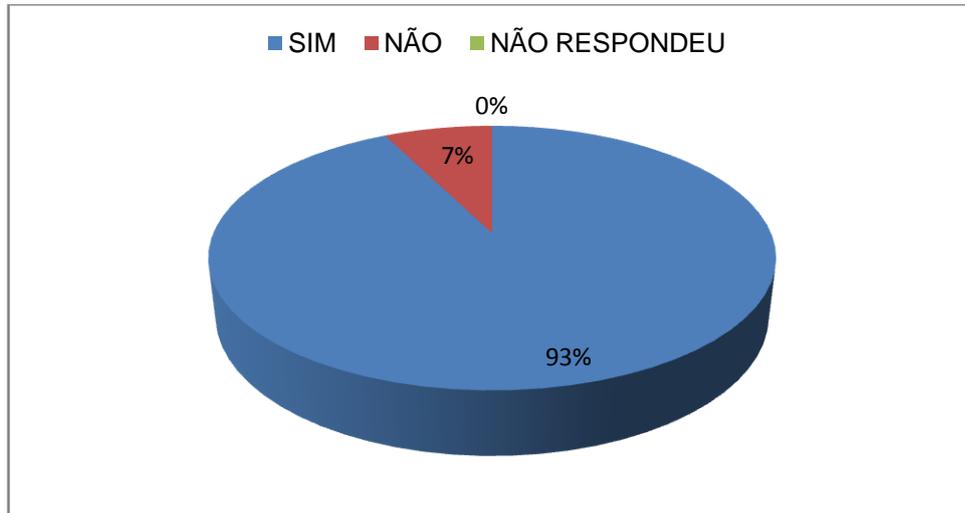
A respeito da existência de um departamento fiscal dentro da empresa, 74% da amostra informou que possui e 26% informou que não possui.

Gráfico 02: Existência de departamento fiscal na empresa



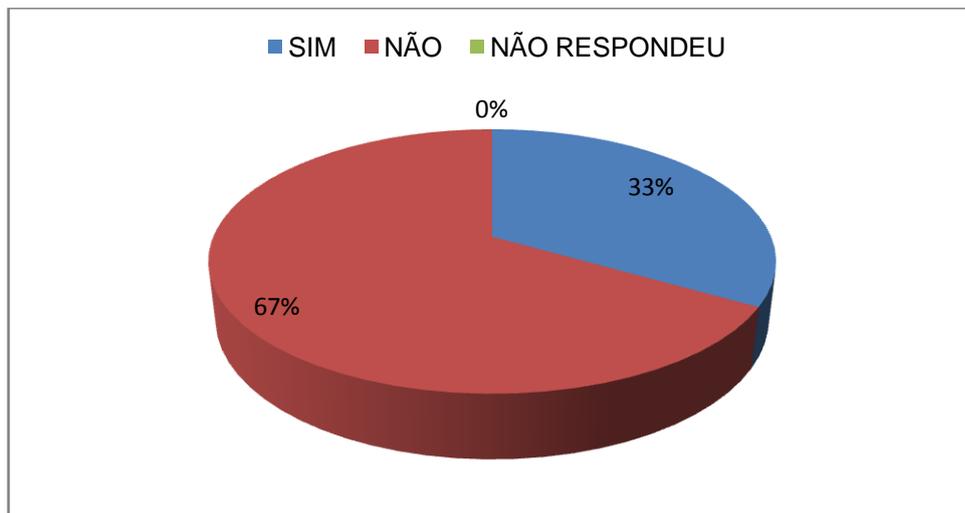
Fonte: Elaborado pelas autoras

Quanto a existência de controle interno, constata-se que 93% das empresas que responderam ao questionário fazem uso do mesmo e 7% não o utilizam.

Gráfico 03: Existência de controle interno fiscal na empresa

Fonte: Elaborado pelas autoras

Sobre a existência de um departamento de auditoria interna focado na área fiscal 33% das empresas informaram que possuem e 18 das 27 empresas da amostra (67%) responderam que não existe tal departamento.

Gráfico 04: Existência de departamento de auditoria interna focado na área fiscal da empresa.

Fonte: Elaborado pelas autoras

Conforme mostrado no quadro abaixo, a respeito do tipo de auditoria fiscal praticado nas empresas 33% não responderam à pergunta, 34% das empresas responderam como sendo preventiva, 22% respondeu operacional e 11% corretiva

Gráfico 05: Tipo de auditoria fiscal que é praticada na empresa

Fonte: Elaborado pelas autoras

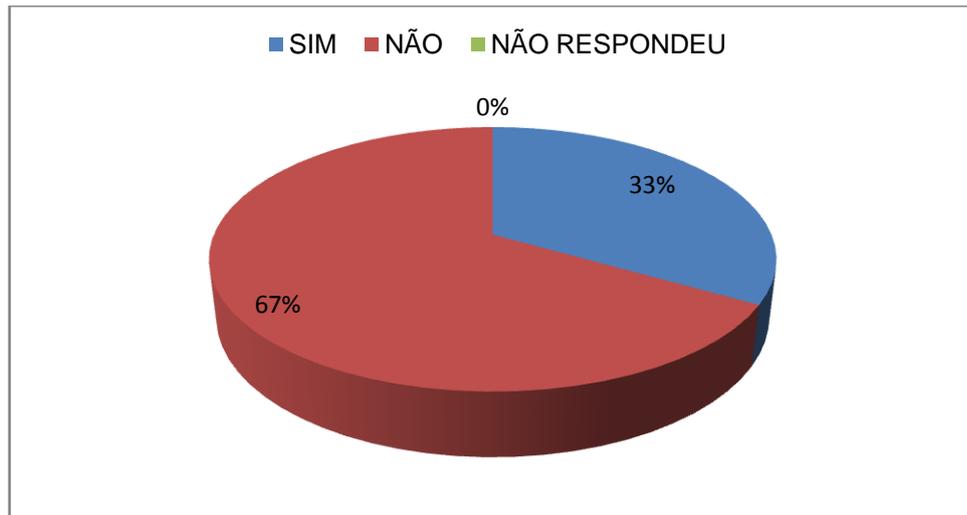
Sobre a importância da auditoria interna, a maior parte das empresas considera muito importante (63%) para a realização de suas operações, 22% considerou importante e 15% não responderam. Nenhuma das empresas da amostra respondeu que a auditoria interna não seria nada importante, mesmo as empresas que não possuem, reconhecem a importância da mesma.

Gráfico 06: Grau de importância da auditoria interna para a realização das operações da empresa

Fonte: Elaborado pelas autoras

A respeito de autuações sofridas pelo órgão estadual, devido a alguma irregularidade fiscal, 67% das empresas responderam que não ocorreu e 33% informou que já ocorreu.

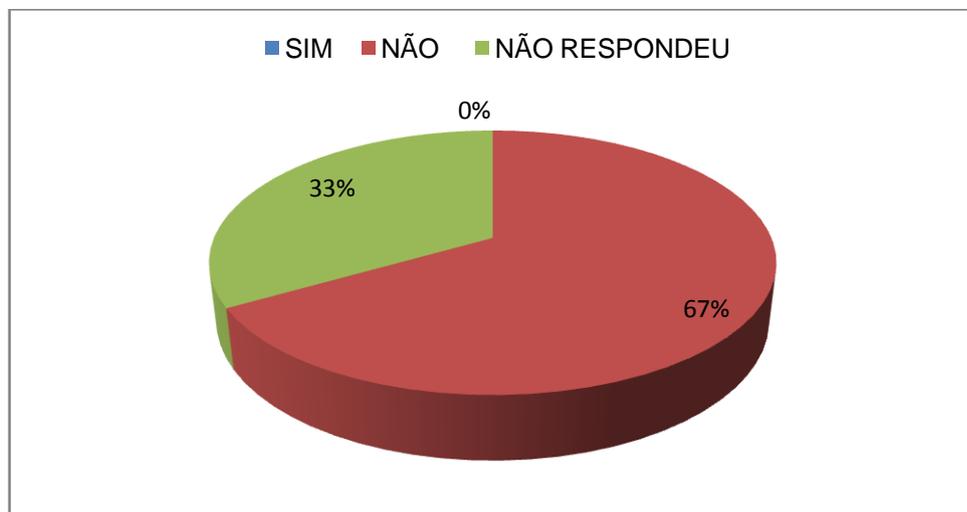
Gráfico 07: A empresa já sofreu alguma autuação pelo órgão estadual por alguma irregularidade fiscal?



Fonte: Elaborado pelas autoras

Nenhuma das empresas da amostra respondeu sim quando questionadas a respeito de possuir indícios de erros ou negligências de que não cumpriram com alguma obrigação fiscal, 67% informou não possuir e 33% não responderam.

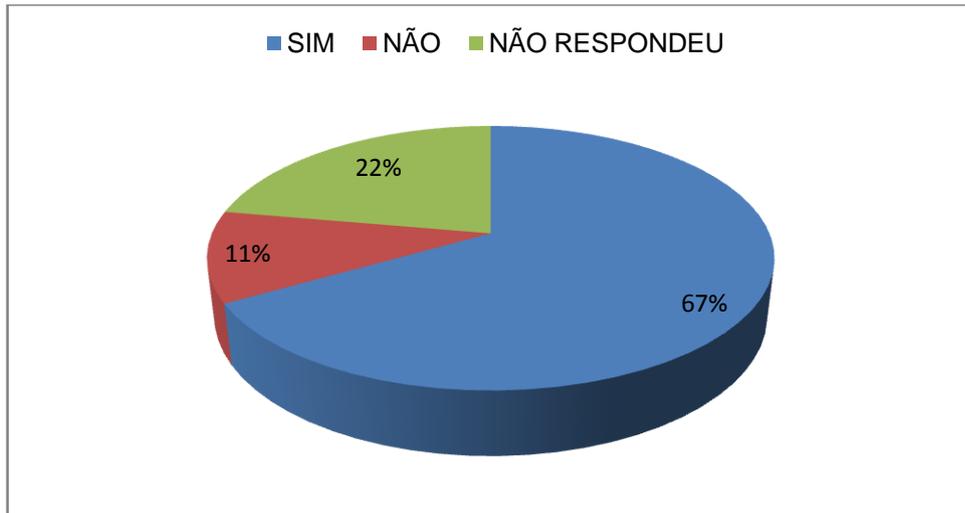
Gráfico 08: A empresa possui indícios de erros ou negligências, provas materiais de que não cumpriu com alguma obrigação fiscal?



Fonte: Elaborado pelas autoras

Quanto a realizar procedimentos para prevenir possíveis contingências fiscais, a maior parte das empresas (67%) respondeu que realiza, 11% não realiza tais procedimentos e 22% não responderam.

Gráfico 09: A empresa adota e realiza procedimentos para prevenir possíveis contingências fiscais?



Fonte: Elaborado pelas autoras

Em relação ao que leva a empresa a ficar exposta a contingências fiscais, 70% responderam que são os profissionais desqualificados e inaptos, 22% não responderam, 7% informaram que é o não cumprimento das obrigações fiscais.

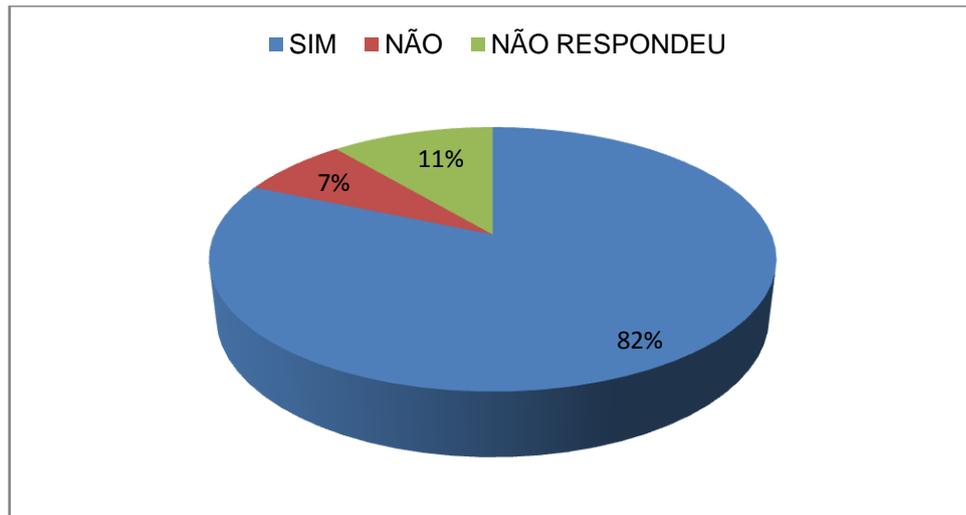
Gráfico 10: O que leva a empresa a ficar exposta a contingências fiscais?



Fonte: Elaborado pelas autoras

Sobre confiabilidade em suas rotinas fiscais, pagamento e entrega das obrigações acessórias 82% informou que possui, 7% informou que não possui confiabilidade e 11% não responderam.

Gráfico 11: A empresa possui confiabilidade nas suas rotinas fiscais, no pagamento e na entrega das obrigações acessórias?



Fonte: Elaborado pelas autoras

CONCLUSÃO

No artigo apresentado foram expostos estudos que consistem em mostrar a importância das práticas da auditoria fiscal nas empresas, que podem resultar na minimização ou até mesmo na anulação das contingências fiscais, que podem vir a ocorrer nas empresas onde tais práticas não são adotadas.

Pode-se dizer que assegurar a credibilidade das informações gerenciais é um dos objetivos da auditoria fiscal, assim como adequar os registros à realidade, para uma tomada de decisões mais segura pelos administradores a respeito dos assuntos tributários, aumentando assim a confiabilidade nos dados.

Através da pesquisa realizada foi constatado que muitas vezes as empresas ficam expostas às contingências, devido à falta de profissionais com conhecimento específico em auditoria fiscal interna e que a mesma é um instrumento eficaz.

Independente do porte da empresa, ela necessita de uma auditoria fiscal, para que possa ter a certeza de que tudo está sendo feito de forma correta.

Por fim, após a pesquisa de campo realizada, foi constatado que o artigo atendeu ao questionamento levantado, pois a auditoria fiscal serve como instrumento contra contingências fiscais, gerando maior segurança quanto ao cumprimento da legislação tributária para não incorrer em penalidades e que se faz extremamente necessária em muitas empresas, principalmente naquelas em que não possuam internamente um profissional capacitado na área tributária e rotinas fiscais.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Auditoria: Um Curso Moderno E Completo**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

AUDIBRA. Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Disponível em: <www.iiabrazil.org.br>. Acesso em: 15 mai. 2018.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**, art.3º - Justbrasil. Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/91647/codigo-tributario-nacional-lei-5172-66#art-3>> Acesso em: 17 mai. 2018.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos**. 2ª ed. Rio de Janeiro, Campos, 2003.

CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. **Auditoria interna e operacional: fundamentos, conceitos e aplicações práticas**. São Paulo: Atlas, 2013.

CONTÁBEIS, comitê de pronunciamentos. **Pronunciamentos Técnicos Contábeis**. 2012. Brasília: CFC, 2013. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos->

Emitidos/Publicacoes-CPC>Acesso em: 03 nov. 2018.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 5ªed. São Paulo: Atlas, 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria Fiscal e Tributária**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Auditoria Contábil: Conceitos e aplicações**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Contabilidade gerencial: Teoria e Prática**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FAVERO, H. L. *et al.* **Contabilidade: Teoria e Prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil: Normas de Auditoria, Procedimentos e Papéis de Trabalho. Programas de Auditoria, Relatórios de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1985.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<https://sidra.ibge.gov.br/tabela/6450#resultado>> Acesso em: 06 nov. 2018.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria Interna: Embasamento Conceitual e Suporte Tecnológico**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PAGLIATO, Wagner. **Manual de Auditoria**. 1 ed. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2011.

RATLIFF, Richard L.; BECKSTEAD, Stephen M. **Como o gerenciamento de nível internacional está transformando o sistema de Auditoria Interna**. Brasília: Boletim do IBRACON, p. 10-15, dez. 1996.

SANTOS, Clêonimo dos. **Auditoria Fiscal e Tributária**. 3ª ed. São Paulo: IOB, 2015.