



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**AIRTON DOS SANTOS ALMEIDA**

**UM ENFOQUE SOBRE O RELACIONAMENTO DA AUDITORIA  
FISCAL COM A CONTABILIDADE**

**SOUSA - PB  
2008**

**AIRTON DOS SANTOS ALMEIDA**

**UM ENFOQUE SOBRE O RELACIONAMENTO DA AUDITORIA  
FISCAL COM A CONTABILIDADE**

**Monografia apresentada ao Curso de  
Ciências Contábeis do CCJS da  
Universidade Federal de Campina  
Grande, como requisito parcial para  
obtenção do título de Bacharel em  
Ciências Contábeis.**

**Orientadora: Professora Ma. Karla Kátiuscia Nóbrega de Almeida.**

**SOUSA - PB  
2008**

**AIRTON DOS SANTOS ALMEIDA**

**UM ENFOQUE SOBRE O RELACIONAMENTO DA AUDITORIA FISCAL COM A  
CONTABILIDADE**

Monografia apresentada em 08 de julho de 2008, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis e aprovada pela banca examinadora do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB, obtendo o conceito de 9,50 atribuído pela coligada, adequada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

**BANCA EXAMINADORA**

Presidente: Prof<sup>a</sup> MSc. Karla Katiuscia da Nóbrega de Almeida

Membro 1 - Prof<sup>o</sup> MSc. José Ribamar Marques de Carvalho

Membro 2 - Prof<sup>o</sup> Antônio Firmino da Silva Neto

## DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha maior fonte de luz, força e coragem "**Deus**", que desde a minha geração, criou-me com o propósito de nascer e crescer no caminho do bem, e na sua infinita bondade e piedade, conhecedor das minhas dificuldades e fraquezas, sempre permaneceram ao meu auxílio.

Dedico aos meus pais (Inácio Freitas de Almeida e Aurilene dos Santos Almeida) e irmãos (Iury dos Santos Almeida e Maria Cristina Freitas de Almeida), por sempre me apoiarem no meu propósito e por me corrigirem quando porventura estive errado, me guiando para o caminho certo.

Dedico aos meus avôs paternos (Ezaú Pedro de Almeida e Ana Freitas de Almeida), que me apoiaram quando mais necessite, sei que talvez sem eles não fosse possível atingir esta conquista.

Dedico a minha noiva (Kaliny Pereira dos Santos), pelo seu amor imenso e sua compreensão infinita, que sempre esteve do lado, me dando força e coragem, para concluir este trabalho.

Dedico a minha tia ausente (Maria Dalva Freitas de Almeida), que mesmo não estando no meio de nós, tenho a certeza e convicção, que sempre esteve olhando por mim e me enviando seus votos de fé e confiança, ajudando a alcançar meu objetivo e sei que gostaria muito de poder compartilhar este momento.

## AGRADECIMENTOS

Nesta conquista muitos passaram por mim e deram sua contribuição, me moldando e lapidando, então quero gravar seus nomes neste trabalho como forma de agradecimento a todos.

A minha orientadora, **MSc. Karla Kátiuscia Nóbrega de Almeida**, uma professora indiscutivelmente "brilhante", que com suas palavras e pensamentos sábios, ajudou-me a transformar a minha idéia, em um trabalho e também agradeço por ter depositado em mim, toda sua confiança, o que me estimulou a enfrentar as dificuldades e concluir meu estudo.

Ao amigo, **Leonilson Lins de Lucena**, pela inestimável contribuição, que prestou para conclusão deste trabalho.

Aos colegas de classe, que estiveram presente durante toda essa caminhada, onde todos buscavam alcançar a conclusão do curso, na qual devo a minha gratidão pelo companheirismo, nas alegrias e tristezas, no decorrer destes seis anos.

Aos meus queridos colegas, **Elieres Lopes da Silva, Maria Alves Linhares, Maria da Glória Ferni de Almeida e Washington Onias Alves**, que através de seus diversos conselhos e dicas, contribuíram de forma significativa, para construção deste trabalho e também vou expressar meu sentimento, pois os considero não como apenas colegas de classes e sim como grandes amigos.

Aos amigos do SEBRAE, no qual estagiei por um ano que me apóiam muito neste curto período de tempo, porém muito proveitoso, na minha vida profissional e acadêmica.

Aos amigos da ICOPLAST, na qual sou funcionário que não mediram esforços para me apoiar, na realização deste trabalho.

A todos os professores, que no decorrer da minha vida estudantil estiveram presentes, me ajudando e colaborando, na minha formação profissional e acadêmica.

Ao professor, **Jessé Benigno de Araújo**, que desde as categorias primárias até a acadêmica, sempre buscou me orientar e incentivar, com seus sábios conselhos me ajudando de forma substancial a alcançar os meus sonhos.

Aos meus familiares, na qual sempre pude contar nas horas mais difícil e onde sempre encontrei refúgio e apoio, na busca por está conquista.

## RESUMO

Este trabalho discute o envolvimento que a auditoria fiscal tem com a contabilidade, considerada, neste estudo como um dos ramos da Auditoria Contábil, e por esse motivo deve ser executada por pessoas que tenham conhecimento em Ciências Contábeis. A mesma se destina a verificação das demonstrações contábeis, porém o seu foco está nas diversas transações fiscais, sendo de grande importância para os órgãos públicos (União, Estados e Municípios) em geral, que buscam nela a confirmação dos fatos fiscais. A presente pesquisa teve por objetivo investigar a importância atribuída às informações contábeis, na execução de auditoria fiscal na Paraíba, sob a óptica dos auditores fiscais de estabelecimento. Para tanto, valendo-se do método indutivo, realizou-se pesquisa bibliográfica e de campo, em que o instrumento de coleta de dados, em forma de questionário, direcionou-se aos atuais auditores fiscais de estabelecimento da Paraíba. Obtendo uma taxa de resposta de 55% o que representa 74 questionários devidamente respondidos. Os resultados apurados mostram, dentre outros, que 58% dos respondentes concordaram ser necessário possuir sólidos conhecimentos em Ciências Contábeis para a realização das auditorias fiscais. Constatou-se também a utilização de ferramentas contábeis, em que 49% dos respondentes afirmaram executar conferência da escrituração contábil do seu auditado. Diante do exposto, conclui-se que os auditores fiscais da Paraíba atribuem importância às informações contábeis, uma vez que as utiliza na execução dos seus trabalhos auditoriais.

Palavras-Chave: Contabilidade. Auditoria Fiscal. Fraudes.

## ABSTRACT

This work argues the involvement that the fiscal audit has with the accounting, considered, in this study as one of branches of countable audit, for this reasons it must be executed by someone has knowledge in countable science. The same is destined the verification of countable demonstration, however, its focus is in the several fiscal transactions being great importance for public institutions (Union, States, Cities) in general, search in it the confirmation of the fiscal facts. The present research had purpose to investigate importance attributed to the countable information, in execution of fiscal audit in Paraiba, about the point of view of fiscal auditor establishment. In the way, using the inductive method it was realized a bibliographical an outdoors research, where the instrument of data collection, in questionnaire form, had directed for the current fiscal auditors of Paraiba establishment. Obtaining a rate of answer of 55% what represents 74 questionnaires properly answered. The refined results show, among others, that 58% of the respondents had agreed to be necessary have solid knowledge in Countable Science for the execution of the fiscal audits. The use of countable instrument was evidenced too, where 49% of the respondents had affirmed to realize conference of countable book keeping of its audited. In view o this it is concluded that the fiscal auditors of Paraiba attribute importance to countable information once make useful it's in the execution of their audit works.

Word-Keys: Accounting. Fiscal Audit. Frauds

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Classificação dos tipos e objetivos da auditoria.....	24
Quadro 2: Características necessárias para ser auditor contábil.....	25
Quadro 3: Diferença entre a auditoria externa, da interna e da fazenda.....	26
Quadro 4: A Auditoria Fiscal, quanto os seus aspectos.....	27
Quadro 5: Editais para concurso de auditores fiscais.....	29
Quadro 6: Livros contábeis e sua utilidade na realização da auditoria fiscal.....	33
Quadro 7: As ferramentas e seus respectivos objetivos.....	34
Quadro 8: Principais tipos de erros.....	36
Quadro 9: Principais tipos de fraudes e sonegações em notas fiscais.....	38
Quadro 10: Respostas mais freqüente na opinião dos auditores fiscais sobre qualificação profissional.....	43



## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01: Tempo de Experiência na Função de Auditor Fiscal.....	40
Gráfico 02: Grau de Instrução dos Auditores Fiscais da Paraíba.....	41
Gráfico 03: Área da Graduação dos Auditores Fiscais da Paraíba.....	41
Gráfico 04: Forma de Investidura na função de Auditor Fiscal na Paraíba.....	42
Gráfico 05: Qualificação do Auditor Fiscal na Paraíba.....	43
Gráfico 06: Instrumentos Utilizados na Detecção de Fraudes Fiscais.....	45
Gráfico 07: Ferramentas Contábeis na Detecção de Fraudes Fiscais.....	45
Gráfico 08: Principais Dificuldades na Execução das Auditorias Fiscais.....	46

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 01: Estrutura e Subsídios dos Cargos das Carreiras do Grupo Ocupacional de Servidores Fiscais Tributários Auditor Fiscal Tributário Estadual (AFTE).....	31
Tabela 02: Afirmativas alegadas pelos auditados para a prática da fraude fiscal.....	46

## SUMÁRIO

<b>1 APRESENTAÇÃO.....</b>	<b>13</b>
<b>1.1 Delimitação do Tema e Problemática.....</b>	<b>14</b>
<b>1.2 Justificativa.....</b>	<b>15</b>
<b>1.3 Objetivos.....</b>	<b>16</b>
1.3.1 <i>Objetivo Geral.....</i>	16
1.3.2 <i>Objetivos Específicos.....</i>	16
<b>2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>17</b>
<b>2.1 Pesquisa Quanto a Abordagem do Problema.....</b>	<b>17</b>
2.1.1 <i>Pesquisa Qualitativa.....</i>	17
2.1.2 <i>Pesquisa Quantitativa.....</i>	18
<b>2.2. Pesquisa Quanto aos Objetivos.....</b>	<b>18</b>
2.2.1 <i>Pesquisa Descritiva.....</i>	18
<b>2.3 Pesquisa Quanto os Procedimentos.....</b>	<b>19</b>
2.3.1 <i>Pesquisa Bibliográfica.....</i>	19
2.3.2 <i>Levantamento.....</i>	19
<b>2.4 Amostra.....</b>	<b>19</b>
<b>3. FUNDAMENTAÇÃO TEORICA.....</b>	<b>21</b>
<b>3.1 Contabilidade.....</b>	<b>21</b>
<b>3.2 Auditoria Contábil.....</b>	<b>22</b>
<b>3.3 Auditoria Fiscal.....</b>	<b>25</b>
3.3.1 <i>Pessoa do Auditor Fiscal.....</i>	28
3.3.2. <i>O Auditor Fiscal na Paraíba.....</i>	30
<b>3.4. Contabilidade e Auditoria.....</b>	<b>31</b>
<b>3.5 Fraude e Erro.....</b>	<b>34</b>
<b>3.6 Sonegação e Elisão Fiscal.....</b>	<b>36</b>
<b>4. RESULTADO DA PESQUISA.....</b>	<b>40</b>
<b>4.1 Caracterização do Respondente.....</b>	<b>40</b>
<b>4.2. Qualificação do Auditor Fiscal na Paraíba.....</b>	<b>42</b>

<b>4.3 Execução dos Trabalhos de Auditoria Fiscal.....</b>	<b>44</b>
<b>5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>48</b>
<b>5.1 Conclusões.....</b>	<b>48</b>
<b>5.2 Recomendações.....</b>	<b>48</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>49</b>
<b>ANEXO.....</b>	<b>53</b>
<b>APÊNDICE 01: CARTA DE APRESENTAÇÃO.....</b>	<b>56</b>
<b>APÊNDICE 03: QUESTIONÁRIO DE PESQUISA.....</b>	<b>57</b>

## 1 APRESENTAÇÃO

Na atualidade, freqüentemente são divulgadas notícias relacionadas a fraudes empresariais e crimes de sonegação fiscal que despertam a indignação da sociedade e, no meio acadêmico, fomentam o interesse em pesquisas sobre o tema. Tratando-se de sonegação fiscal, ocasionada por várias formas, a exemplo da subtração de impostos, distorções patrimoniais ilícitas e brechas nas diversas Leis vigentes, a sua ocorrência estimula a curiosidade a cerca do conhecimento dos prejuízos causados por ela, da existência de órgãos responsáveis pela sua verificação e identificação.

Krystianne e Santos (2008), comentam que a existência de fraudes empresariais é um problema antigo e que o progresso tecnológico e a evolução do mundo influenciaram na evolução das fraudes.

Os autores ainda explicam que os fraudadores são indivíduos muito criativos, informados e sempre estão atentos a novas oportunidades.

Este assunto é freqüentemente noticiado pela mídia e discutido no meio acadêmico. Comumente, as discussões sobre o tema apontam o avanço tecnológico, a globalização e ausência de uma política de inibição de fraudes empresariais, como os principais responsáveis pela evolução das fraudes empresarias no Brasil.

Neste contexto, alguns autores como Lemos (2004), Theodoro (2003) ponderam que a fraude empresarial é motivo de grande preocupação para toda sociedade, pois a cada dia é mais constante a sua ocorrência, principalmente pela facilidade com que os fraudulentos obtêm êxito em desfalcas os mais diversos segmentos da área pública e privada.

Consultas indicam que o Brasil faz parte do grupo dos países que possui um maior índice de sonegação fiscal, porém comentam que esta situação não é apenas nacional, mas também uma causa global. Citam-se, a exemplo, o caso da Parmalat, as constantes investigações norte-americanas e nacionais na Coca-Cola, entre outras empresas que se encontram em investigações por suspeita de envolvimento em atos fraudulentos.

Para detecção das fraudes que acometem o ambiente de negócios, a Contabilidade dispõe de técnica própria, a Auditoria Contábil, que surgiu devido à necessidade de verificação ou confirmação dos dados patrimoniais.

Autores fazem diversos relatos sobre a data do surgimento da auditoria contábil, mas todos concordam que o seu surgimento está intimamente ligado à necessidade da verificação e confirmação das diversas informações contábeis.

Comenta-se que a evolução da auditoria contábil está ligada ao surgimento de grandes empresas. Franco e Marra (2007, p. 39) explicam que “a auditoria surgiu em consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxação do imposto de renda...”.

Nesta perspectiva, Filho (2007, p. 1) comenta que “Em sentido amplo a palavra auditoria designa qualquer forma de verificação de conformidade de ações ou omissões com padrões (regras e princípios) predeterminados.”

Do exposto, observa-se que a auditoria, nos dias atuais, desempenha um papel fundamental nos negócios internos e externos, no governo e na economia de forma geral.

Dentro da auditoria contábil, existe um ramo especializado na verificação dos dados fiscais e identificação de fraudes fiscais, denominado de auditoria fiscal.

Autores como Lima (2003) e Lemos (2004), comentam que a auditoria fiscal é uma ferramenta capaz de identificar as inúmeras fraudes fiscais, pois ela é considerada o principal ramo da auditoria contábil, na identificação destes atos ilícitos.

Neste sentido, Sá (2007, p. 462) menciona que “o objeto principal da auditoria fiscal é o de observar se a empresa cumpre todas as exigências da lei, em matéria tributária, basicamente.”

O autor ainda explica que o objeto do exame tem enfoques fundamentais que visam cumprir as finalidades perante as obrigações para com a Fazenda, os direitos recebidos da Fazenda e os relacionamentos com terceiros.

Diante do contexto, observa-se que a fraude é responsável por inúmeros prejuízos aos diversos setores econômicos e públicos, porém a auditoria fiscal é, conforme comentários de diversos autores citados anteriormente, a principal solução para inibição dessas ações, que causam tantos danos a economia nacional e mundial.

Pretende-se com este trabalho investigar a importância do relacionamento da auditoria fiscal com a contabilidade, na realização das auditorias fiscais na Paraíba, sob a ótica dos auditores fiscais de estabelecimento.

## **1.1 Delimitação do Tema e Problemática**

O trabalho será conduzido no sentido de identificar o envolvimento da contabilidade durante a realização da auditoria fiscal e buscando evidenciar a importância deste envolvimento quando da execução do trabalho de auditoria da fazenda pública, sob a ótica dos profissionais que a executam, a serviço do governo do estado da Paraíba.

Lemos (2004) explica que a economia informal no Brasil tem grande respaldo no PIB (Produto Interno Bruto), porém a mensuração desta participação é considerada desafiante, para órgãos econômicos e fiscalizadores, o autor explica que o Brasil possui outro PIB não registrado, abrindo assim os horizontes para o tamanho que é o problema do Brasil com as Sonegações Fiscais.

O autor também diz que este problema não é apenas nacional e sim de nível mundial e que onde houver cobrança de impostos irá existir a sonegação fiscal.

Diante destas considerações, este trabalho responderá a seguinte pergunta-chave: Qual a importância atribuída às informações contábeis, pelos auditores, quando da execução de suas auditorias fiscais na Paraíba?

## **1.2 Justificativa**

A contabilidade, desde os primórdios da civilização, foi criada com intuito de elencar o patrimônio (conjunto de bens, direitos e obrigações), porém nos dias atuais, com o avanço tecnológico, a globalização, as suas informações se tornaram decisivas na “tomada de decisão” sendo fundamental não apenas para o proprietário assim como também para terceiros que necessitam conhecer a situação financeira, patrimonial e econômica da empresa.

Com este crescimento empresarial, é essencial para os órgãos fiscais verificarem a veracidade das informações contábeis, elencadas pelas empresas, sobretudo em países como o Brasil, que possui elevados índices de sonegação fiscal.

Neste contexto, em que as empresas evoluíram tecnologicamente e abriram seus capitais para os investidores, a veracidade das informações tornou-se crucial para interessados, assim como para os órgãos públicos, pois ambos necessitam conhecer a real situação patrimonial e fiscal das entidades.

Desta forma, a auditoria contábil surgiu com o intuito de suprir a necessidade da verificação das informações contábeis divulgadas aos investidores e demais interessados para fornecer opinião imparcial sobre sua adequação.

Especificamente, a auditoria fiscal como um dos ramos da auditoria, objeto principal deste estudo, destina-se a suprir a necessidade dos órgãos públicos, quando da identificação e inibição das variações ilícitas, que causam prejuízos à economia nacional e aos cofres públicos, por diminuir a arrecadação e, conseqüentemente, reduzir a oferta governamental de melhorias na saúde, na segurança e na educação, dentre outros.

De acordo com dados coletados da Secretaria da Fazenda, Finanças e Tributação do Brasil, no ano de 2007 conforme anexo I, a arrecadação nacional do ICMS atingiu R\$ 187.617.324,00. Futema (2005) demonstrou que o ICMS, cuja competência de arrecadação é estadual, constitui-se em um dos tributos mais sonegados no Brasil, ocupando o terceiro lugar, com um percentual de 26,95% de sonegação, ficando atrás apenas do INSS que atingiu 29,47% e do IR com 27,02%.

A Paraíba, atualmente, ocupa o sexto lugar em arrecadação de ICMS na Região Nordeste, ficando à frente de apenas três estados, que é o de Alagoas, Sergipe e Piauí. Em nível nacional, a Paraíba ocupa, atualmente, o 19º lugar em arrecadação de ICMS, ficando à frente apenas de 08 (oito) estados brasileiros, conforme dados da Secretária da Fazenda, Finanças e Tributação no período de 2005 a 2007 no anexo I.

Conforme o exposto, estudos que se propõem a discutir o tema, sobretudo mostrando os mecanismos existentes para combater a sonegação fiscal, podem se tornar relevantes contribuições ao poder público para tornar mais eficaz o exercício do seu poder de arrecadar. Nesta perspectiva, a Contabilidade e a Auditoria possuem ferramentas capazes de detectar e ajudar a minimizar a ocorrência de fraudes empresariais, inclusive na área fiscal. Assim, por se propor a investigar o relacionamento da auditoria fiscal com a contabilidade, no combate à sonegação fiscal, justifica-se a realização deste trabalho.

### **1.3 Objetivos**

#### **1.3.1 Objetivo Geral**

Investigar a importância atribuída às informações contábeis, na execução de auditoria fiscal na Paraíba, sob a óptica dos auditores fiscais de estabelecimento.

#### **1.3.2 Objetivos Específicos**

- Analisar o relacionamento da auditoria fiscal com a Contabilidade;
- Conhecer o perfil dos auditores fiscais da Paraíba;
- Identificar os instrumentos e as ferramentas contábeis utilizadas na detecção de fraudes fiscais na Paraíba;
- Relatar as principais dificuldades na execução da auditoria fiscal na Paraíba.



## 2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa utilizou o método indutivo, pois foi baseado na análise dos dados coletados por questionários direcionados aos auditores fiscais de estabelecimento na Paraíba, na qual é o principal foco da pesquisa em busca de atingir uma realidade, através da indução dos dados estatísticos.

### 2.1 Pesquisa Quanto à Abordagem do Problema

#### 2.1.1 Pesquisa Qualitativa

A presente pesquisa é de predominância qualitativa, pois como Beuren et al (2006, p. 92) diz que “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Souza, Fialho e Otani (2007, p. 39 e 40) explicam que a pesquisa qualitativa “considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito...” o autor ainda comenta que neste tipo de pesquisa há uma “interação dos fenômenos e a atribuição de significados são básica no processo de pesquisa qualitativa...”.

Baseado em consultas a autores como Souza (2007) e Beuren (2006) é possível descrever as principais características da pesquisa qualitativa destacada em seis tópicos abaixo citados:

- Tem o ambiente natural como fonte direta de dados e o pesquisador como instrumento fundamental;
- É descritiva;
- O significado que as pessoas dão às coisas e à sua vida é a preocupação essencial do investigador;
- Pesquisadores utilizam o enfoque indutivo na análise de seus dados e;
- Os pesquisadores qualitativos estão preocupados com o processo e não simplesmente com os resultados e o produto.

Então, em suma, este estudo trata de pesquisa qualitativa, pois o estudo adentra mais a fundo nos objetos estudados e utiliza-se do processo de indução, com intuito de atingir um maior nível de conhecimento.

### 2.1.2 Pesquisa Quantitativa

A pesquisa quantitativa está intimamente ligada “a quantificar algo”, transformar informações em dados mensuráveis ou números. Utiliza-se de ferramentas estatísticas, para tratar as informações coletadas no ambiente.

Conforme Souza, Fialho e Otani (2007, p. 39) explicam que:

Considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas (percentagem, média, moda mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.).

Diante do exposto, o estudo utilizar-se-á da pesquisa quantitativa para analisar e tratar os resultados obtidos no questionário, de tal forma, transformá-los em dados quantificável, utilizando-se da Microsoft Office Excel versão 2007.

## 2.2 Pesquisa Quanto aos Objetivos

### *Pesquisa Descritiva*

A pesquisa é descritiva, pois se utilizou de instrumento de análise científico, com intuito de atingir o envolvimento e a importância entre a auditoria fiscal da fazenda com a contabilidade no âmbito de sua execução.

Conforme Gil citado por Souza, Fialho e Otani (2007, p.38) a pesquisa descritiva “trata-se da descrição do fato ou fenômeno através de levantamentos ou observação.”

Andrade apud Beuren et al (2006, p. 81) “destaca que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles...”

Sendo assim, observa-se que o estudo adentra na pesquisa descritiva, pois capta as informações de um meio, transforma-as em novos dados, reprocessa através da análise e transforma novamente em informações, porém não realiza alterações nas informações originais.

## **2.3 Pesquisa Quanto os Procedimentos**

### **2.3.1 Pesquisa Bibliográfica**

O presente trabalho valeu-se de pesquisa bibliográfica, pois a reunião de informações acontecerá através de fontes de terceiros ou referências teóricas que já foram publicadas em documentos.

Beuren et al (2006, p. 86) explicam que, “esse tipo de pesquisa constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura respostas...”.

Neste contexto, Souza, Fialho e Otani (2007, p. 40) complementam que a pesquisa bibliográfica “consiste da obtenção de dados através de fontes secundárias, utiliza como fontes de coleta de dados materiais publicados como; livros, periódicos científicos, revistas...”.

### **2.3.2 Levantamento**

Gil apud Beuren et al (2006, p. 85) explicam que:

A pesquisa de levantamento se caracteriza pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significado de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Nesta perspectiva, interpreta-se que a pesquisa de levantamento é uma pesquisa direcionada a uma determinada população, a qual será estudada, utilizando ferramentas específicas e embasamento teórico através do método quantitativo.

Então, esta pesquisa é considerada de Levantamento por ter realizado uma coleta de informações, através dos questionários destinados aos auditores fiscais de estabelecimento da receita estadual, no período da realização da pesquisa de campo. As respostas obtidas no questionário foram tratadas, estatisticamente, com a utilização do software Microsoft Office Excel, versão 2007.

## **2.4 População e Amostragem**

O estudo utilizou-se da pesquisa por amostragem, na qual se buscou as informações necessárias junto aos atuais auditores fiscais de estabelecimento da Secretaria da Receita Estadual da Paraíba, em exercício no momento da coleta de dados. Conforme dados da regional de Sousa, encontra-se em exercício 134 (cento e trinta e quatro) profissionais.

O instrumento de coleta de dados adotado, em forma de questionário, foi distribuído a esta população no mês de Maio, tendo-se obtido uma taxa de resposta 55%, totalizando 74 questionários devidamente respondidos.

Considerando-se o processo amostral do tipo por conveniência ou acessibilidade, julgou-se a taxa de resposta alcançada adequada, prosseguindo-se as etapas de análise dos resultados obtidos, conforme descritos no 3º capítulo deste trabalho.

### 3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

#### 3.1 Contabilidade

A História da humanidade mostra que a contabilidade teve seu início antes mesmo da escrita. Desde os primórdios da civilização, houve a necessidade de elencar o patrimônio, inicialmente de forma rústica, e mais tarde aprimorada, na medida em que estas civilizações iam evoluindo.

Conforme autores como Sá (2007) e Neves e Viceconti (2002) pode-se interpretar que o surgimento da contabilidade esta relacionado à necessidade de suprir as limitações da memória humana, mediante um processo de classificação e registro que lhe permitisse recordar facilmente as variações sucessivas de determinadas grandezas, para que em qualquer momento, pudesse saber a sua dimensão.

É visto que na atualidade a contabilidade deixou de apenas existir para suprir a necessidade “das limitações da memória humana”, e com a evolução mundial este conceito evolui, conforme alguns autores citados abaixo.

Para Neves e Viceconti (2004, p.1) contabilidade é uma ciência que desenvolve metodologias próprias, com a finalidade de controlar o patrimônio, apurar o reddito (resultado) e prestar informações às pessoas que tenham interesse na avaliação da situação patrimonial e do desempenho das aziendas.

A resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, explica que: “a Contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais.”

Conforme mencionado, entende-se que a contabilidade evolui e tornou-se uma ciência que visa estudar as diversas mutações patrimoniais das aziendas e analisar a realidade da mesma, objetivando fornecer informações contábeis e fiscais para os interessados ou usuários.

A contabilidade no Brasil é regida pelas “Normas Brasileiras de contabilidade”, que por sua vez são criados tomando como base os princípios de contabilidade, que são: o princípio da entidade, continuidade, oportunidade, do registro pelo valor original, da atualização monetária, da competência e da prudência.

Conforme o exposto a resolução do CFC (Conselho Federal de Contabilidade) Nº 750/93, explica que:

Os princípios simplesmente são e, portanto, preexistem às normas, fundamentando e justificando a ação, enquanto aquelas a dirigem na prática. No caso brasileiro, os princípios estão obrigatoriamente presentes na formulação das Normas Brasileiras de Contabilidade, verdadeiros pilares do sistema de normas, que estabelecerá regras sobre a apreensão, o registro, relato, demonstração e análise das variações sofridas pelo patrimônio, buscando descobrir suas causas, de forma a possibilitar a feitura de prospecções sobre a Entidade e não podem sofrer qualquer restrição na sua observância.

As Normas Brasileiras de contabilidade Técnica n.º 1 (NBC T1), expressa como objeto da contabilidade o patrimônio, que deve ser estudado e sobre ele gerar informações que serão destinadas aos usuários externos em geral, como o Governo, órgãos reguladores, autoridades fiscais e interessados.

A Contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio, busca, por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da Entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos quanto monetários.

As informações geradas pela Contabilidade devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.

A informação contábil se expressa por diferentes meios, como demonstrações contábeis, escrituração ou registros permanentes e sistemáticos, documentos, livros, planilhas, listagens, notas explicativas, mapas, pareceres, laudos, diagnósticos, prognósticos, descrições críticas ou quaisquer outros utilizados no exercício profissional ou previstos em legislação.

Neste sentido, o CFC na resolução nº 750/93, explica que: “As informações quantitativas que a Contabilidade produz, quando aplicada a uma Entidade, devem possibilitar ao usuário avaliar a situação e as tendências desta, com o menor grau de dificuldade possível.”

Diante o exposto, a contabilidade é uma ciência, regida por normas e princípios e fornece informações, aos usuários e interessados, da situação da entidade, possibilitando avaliar o comportamento patrimonial, financeiro e econômico e assim realizar projeções futuras.

A contabilidade possui um ramo, de fidedignidade e investigação, cuja a sua existência é atribuição de uma técnica contábil própria, denominada de Auditoria Contábil, assunto abordado no presente trabalho.

### **3.2 Auditoria Contábil**

Autores como Perez Júnior (2006), Lemos (2004) e Boynton, Johnson e Kell (2002) consideram a Auditoria Contábil como um ramo da contabilidade, voltado para a verificação e para a confirmação das diversas mutações patrimoniais.

Neste contexto, Sá (1995, p. 38), conceitua auditoria como um exame sistemático, racional, organizado metodologicamente, para produzir opiniões sobre as situações patrimoniais, financeiras, em suma, de todos os aspectos da vida patrimonial.

Por sua vez, Franco e Marra (2007, p. 28), explica que a Auditoria Contábil "... consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento".

Conforme o exposto, os conceitos expressam a principal característica da Auditoria Contábil, que trata-se da verificação das informações contábeis e fiscais, da forma pela qual os auditores executam seus exames e quais documentos contábeis ou fiscais recorrem quando da execução de seus trabalhos, nas empresas auditadas, no entanto, obedecendo as Normas e procedimentos de auditoria.

Neves e Viceconti (2004, p. 77), explica que o objetivo da Auditoria Contábil é:

(...) a revisão, perícia, intervenção ou exame de contas de toda uma escrita, periódica ou constantemente, eventual ou definitivamente, objetivando determinar se tal escrita obedece aos princípios contábeis geralmente aceitos e se cumpre os preceitos legais traçados para cada caso específico e se está baseada em documentos idôneos.

A auditoria contábil nos dias atuais, assim como a contabilidade, está tornando-se uma ferramenta importante e valiosa para os usuários e estudiosos, que buscam conhecer a verdadeira situação patrimonial ou analisarem as demonstrações contábeis da empresas.

Neste sentido, Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 30), tendo em vista a importância da Auditoria, evidencia alguns casos em que este trabalho realizado pelos auditores, é considerado valioso:

- Investidores e analistas financeiros consideram valioso o trabalho dos profissionais que anualmente auditam as demonstrações contábeis de mais de 14.000 companhias abertas, inclusive todas as que têm títulos negociados na Bolsa de Valores de New York.
- O governo federal considera valiosos os trabalhos dos profissionais que auditam governos estaduais e locais que dele recebem \$ 100.000 ou mais por ano de assistência financeira, de acordo com legislação específica (Lei da Auditoria Única, *Single Audit Act*)
- O conselho de administração de muitas companhias abertas considera valioso o trabalho de auditores internos que avaliam sistemas de informação e lhe relatam aperfeiçoamentos que podem ser introduzidos nas operações de companhias.
- O governo federal considera valioso o trabalho de auditores que trabalham para o *Internal Revenue Service*, que examinam perto de 1,2 milhões de declarações do Imposto de Renda em 1998

Do exposto, observa-se que o trabalho da auditoria contábil é utilizado por diversos usuários, interno e externo à empresa auditada, e por diferentes interesses.

As informações obtidas em uma auditoria podem repercutir nas decisões de investimento, no auxílio ao governo em questões de arrecadação, e favorecer a própria entidade auditada quando, por exemplo, os seus administradores aperfeiçoam sua gestão incorporando os pontos levantados por uma auditoria.

De acordo com Oliveira et al (2008, p. 4), existem vários ramos da auditoria contábil, que são: Auditoria das demonstrações contábeis, operacional, de Cumprimento normativo, de gestão, de sistemas, fiscal e tributária, ambiental e nos processos de compra e venda de empresas e reestruturações societárias. Este estudo aborda, especialmente, a auditoria fiscal.

O quadro descrito por Oliveira et al (2008, p. 5), especifica melhor os diversos tipos de auditorias e seus respectivos objetivos.

**QUADRO 1**  
Classificação dos tipos e objetivos da auditoria.

TIPOS DE AUDITORIA	OBJETIVOS
Das demonstrações contábeis	Emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis da empresa ou entidade em determinada data.
Interna	Revisão sistemática das transações operacionais e do sistema de controle internos.
Operacional	Avaliação sistemática da eficácia e eficiência do cumprimento das atividades operacionais e dos processos administrativos.
De cumprimento normativo ou <i>compliance audit</i>	Auditoria para verificação do cumprimento/observância de normas e procedimentos implantados pela empresa ou pelos órgãos reguladores de determinadas atividades.
De gestão	Análises dirigidas aos planos e diretrizes da empresa, objetivando mensurar a eficiência da gestão das operações e sua consistência com os planos e metas aprovados.
De sistemas	Exames e avaliações da qualidade do sistema de computação de dados e controles existentes no ambiente de tecnologia de informações.
Fiscal e tributária	Análise da eficiência e eficácia dos procedimentos adotados para apuração, controle e pagamentos dos tributos que incidem nas atividades comerciais e operacionais da empresa. Avaliação do planejamento tributário.
Ambiental	Avaliação dos processos operacionais e produtivos visando à identificação de danos ao meio ambiente e a capacidade da empresa receber o Certificado ISO 14000 – meio ambiente.
Nos processos de compra e vendas de empresas e reestruturações societárias	Auditoria das demonstrações contábeis das empresas envolvidas, assessoria na avaliação das empresas objetos de negociação societária, avaliação dos ativos objetos de negociação, identificação de contingências fiscais, trabalhistas, ambientais, cíveis etc. nas empresas envolvidas.

Fonte: Adaptado de Oliveira et al (2008, p. 5).

A auditoria contábil no Brasil é regulada pelos seguintes órgãos: CFC (Conselho Federal de Contabilidade), com o auxílio do IBRACON (Instituto Brasileiro de Contadores), Banco Central do Brasil, a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) e Superintendência de Seguros Privados.



Além de enquadrar-se nas diversas normas de auditoria contábil, o auditor deverá também possuir um perfil eclético, melhor explicado por Franco e Marra (2007) em que se destacam as seguintes características: possuir as condições legais, culturais, técnicas, intelectuais, de integração profissional, de educação e civismo, morais e de ética profissional.

O quadro 2 descreve o perfil necessário para exercer a profissão de auditor contábil, segundo entendimento de Franco e Marra (2007)

**QUADRO 2**  
Características necessárias para ser auditor contábil.

PERFIL	CARACTERÍSTICAS GERAIS
Legal	Deverá ser contador habilitado e registrado pelo CFC, nessa categoria, porém em casos específicos como: das empresas de mercado de capitais, órgãos públicos, previdência privada, etc. o auditor também deverá possuir registro junto aos respectivos órgãos reguladores.
Culturais	Deverá possuir conhecimentos práticos em diversas áreas, como: Matemática financeira, legislação comercial, fiscal, economia, etc.
Técnicas	Deverá possuir conhecimentos profundos da matéria fundamental da sua profissão, que são elas principalmente: Princípios fundamentais de contabilidade, sistemas contábeis, técnicas contábeis e planificação e organização contábil.
Intelectuais	Deverá possuir as seguintes qualidades intelectuais, destacadas por: inteligência, agilidade mental, opinião própria, etc.
De integração	Deverá se revestir de dignidade profissional, vivência profissional, amor a profissão, independência profissional, etc.
De educação e civismo	Deverá ser educado e compreensivo, habilidoso no trato, dotado de espírito público, etc.
Morais	Deverá possuir integridade, idoneidade, respeitabilidade, etc.
De ética profissional	Deverá respeitar além das condições morais gerais as seguintes: não procurar obter clientes em concorrência com seus colegas, executar os trabalhos dentro do mais elevado padrão de qualidade, manter sigilo profissional, etc.

Fonte: baseado em Franco e Marra (2007).

### 3.3 Auditoria Fiscal

Auditoria fiscal é o ramo da auditoria contábil, na qual tem seu objeto principalmente, nas questões fiscais das demonstrações contábeis, assim como sua correta adequação. Conforme explica, Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 32) "é neste tipo de auditoria que se busca verificar a obediência às normas, regras e leis fiscais aplicadas", o que resulta na inibição da fraude fiscal.

Nesta perspectiva, Santos, Schmidt e Gomes (2007, p. 21) conceituam auditoria fiscal, como:

A auditoria fiscal compreende a revisão dos procedimentos fiscais adotados pela empresa, mediante o exame de documentos, livros e registros, declarações, inspeções e obtenção de informações e confirmações, interna e externa, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão dos valores dos tributos e o registro nas demonstrações contábeis.

Neste sentido, Sá (2007, p. 48) comenta que “A auditoria fiscal abrange o exame da “legalidade” dos fatos patrimoniais em face das obrigações tributárias, trabalhistas e sócias.”

Porém Lemos (2004, p. 20) lembra “(...) que a Auditoria fiscal não pode ficar restrita à verificação da “contabilidade fiscal”, deve adentrar o território da Auditoria Contábil (...)”.

Baseado no exposto, pode-se compreender que a Auditoria Fiscal é um ramo da Auditoria Contábil que deve ser executada por pessoa que tenham conhecimento em Ciências Contábeis. A mesma se destina a verificação das demonstrações contábeis, porém o seu foco está nas diversas transações fiscais, sendo de grande importância para os órgãos públicos (União, Estados e Municípios) em geral, que buscam nela a confirmação dos fatos fiscais.

Porém, Santos, Schmidt e Gomes (2007) destacam que as auditorias fiscais proporcionam vantagens para o fisco que são elas: permite e assegura maior exatidão dos resultados apurados e contribui para maior observância das leis fiscais.

Santos e Souza (2001), explicam que a auditoria fiscal pode ser vista por vários aspectos, que são: pelos objetivos (preventiva ou repressiva), pelos meios (exame de documentos, bens e mercadorias ou exame de livros fiscais), pelas técnicas de execução (setorial, especial e extraordinária) e pelo tempo de duração (volante, fixa prazo certo, permanente, intermitente), sintetizados no quadro 3, abaixo:

QUADRO 3  
Auditoria Fiscal, quanto os seus aspectos.

Aspectos	Classificação	Descrição/Objetivo
Objetivos	Preventiva	Orienta a administração nos diversos aspectos analisados.
	Repressiva	Identificar possíveis falhas de escrituração, que refletem no recolhimento fiscal.
Meios	Exame de documentos, bens e mercadorias	Identificar a origem e legalidade (bens, documentos e mercadorias).
	Exame de livros fiscais	Examinar os livros comerciais e fiscais.
Técnica de execução	Setorial	Executada apenas para os setores econômicos.
	Especial	Executada apenas em áreas específica.
	Extraordinária	Executada sobre força de denúncias ou fatos inesperados.
Tempo	Volante	Exercida em áreas geográficas e com tempo limitado.
	Fixa	Exercida continuamente em postos fiscais.
	Prazo certo	Exercida com limite de tempo fixado.
	Permanente	Exercida com caráter constante.
	Intermitente	Exercida periodicamente e alternadamente.

Fonte: baseado em Santos e Souza (2001).

Diante do exposto, observa-se que a auditoria fiscal, além de gerar informações para os órgãos públicos (União, Estados e Municípios) depende de vários aspectos e classificação para determinar o tempo de sua existência, as técnicas, que serão utilizadas, o meio de

verificação adequando para conduzir seu trabalho e qual o objetivo deverá ser alcançado na fiscalização dependendo da sua classificação.

Tendo em vista o conceito e seus aspectos, a auditoria fiscal tem o papel de verificação das informações fiscais, porém os auditores fiscais, quando da execução dos seus trabalhos encontram diversas dificuldades.

Reis e Santana (2007, p. 21) explicam que as maiores dificuldades para realização da Auditoria Fiscal que estão principalmente nas informações apresentadas pela contabilidade à fiscalização, quando da execução do trabalho auditorial. Para o autor está relacionado aos diversos “vícios, erros intencionais e outros senões que maculam a sua legítima finalidade, com a intenção de sonegar tributos e contribuições.”

Conforme exposto, a auditoria fiscal é um ramo da auditoria contábil, contudo existem algumas diferenças entre elas, destacadas pelo quadro 4 abaixo.

QUADRO 4  
Diferença entre a auditoria externa, da interna e da fazenda

Especificações	Auditoria independente ou Externa	Auditoria Interna ou Operacional	Auditoria da Fazenda (Federal, Estadual, Municipal)
Sujeito	Profissional independente.	Funcionário da empresa.	Funcionário público.
Vínculo com a empresa auditada.	Contrato de prestação de serviço.	Contrato de trabalho.	Força de lei.
Ação e objetivo	Exame das demonstrações contábeis ou de alguma área específica ou procedimento predefinido como objeto de trabalho especial.	Exame dos controles internos e avaliação da eficiência e eficácia da gestão.	Verificação da observância e cumprimento dos preceitos legais vigentes para apuração e recolhimento dos diversos tributos.
Finalidade	Principalmente, emitir parecer sobre a adequação das Demonstrações Contábeis.	Promover melhoria nos controles operacionais e na gestão de recursos.	Evitar a sonegação de tributos.
Relatório principal	Parecer do auditor independente.	Recomendações para melhoria dos controles internos e eficiência administrativa.	Relatório de fiscalização ou auto de infração.
Usuários do trabalho	A empresa e o público em geral.	A empresa.	Poder público.
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal.	Trabalhista.	Poder público.

Fonte: Perez Junior (2006, p. 13).

Do exposto, identifica-se as diferenças entre a auditoria contábil e auditoria fiscal. Dentre estas, destaca-se o foco de execução, pois a auditoria contábil destina-se, principalmente, a verificação das diversas demonstrações contábeis, “não descartando a área fiscal”,

objetivando emitir opiniões acerca das mesmas, no entanto, a auditoria fiscal também adentra nesta área, porém seu principal foco está relacionado principalmente à verificação da existência de fraudes, sonegações e erros, que afetem o recolhimento fiscal.

### *3.3.1 Pessoa do Auditor Fiscal*

Santos, Schmidt e Gomes, (2007, p. 23), explicam que:

(...) a pessoa do auditor fiscal deve ser alguém com profundo equilíbrio e probidade, uma vez que sua opinião influenciará outras pessoas, principalmente em relação a interesses tributários, financeiros e comerciais que eventuais governos, acionistas e proprietários, dentre outros, possam ter.

A pessoa do auditor fiscal de tributação é um funcionário do governo, responsável pela fiscalização das empresas, a sua investidura no cargo ocorre através de concurso público, conforme o art. 37 II da Constituição Federal. No caso do Estado da Paraíba, o auditor fiscal deverá ter também diploma de nível superior em instituição devidamente reconhecida pelo MEC, conforme Lei 8.427/07.

Em lei anterior, de n.º 5360/91, revogada pela citada acima, em seu anexo I do art. 2º parágrafo único, definia como exigência para investidura no cargo de auditor fiscal ter formação acadêmica em contabilidade ou em áreas afins, reconhecendo a necessidade dos auditores terem conhecimentos na área contábil.

Tendo em vista às constantes e profundas mudanças nos processos produtivos, gerenciais e administrativos, Oliveira et al (2008, p. 24) explicam que o auditor deve conhecer como requisitos básicos: contabilidade e finanças, auditoria, ciências do comportamento, comunicação, sistemas e equipamentos do computador, economia, aspectos legais de negócios, processos legais de negócios, processos administrativos e atividades gerenciais, métodos quantitativos e sistemas e métodos.

A execução dos exames de auditoria contábil ou fiscal, explica Perez Júnior (2006, p. 19), "(...) deve ser executada por pessoas que tenham adequado treinamento técnico e reconhecida habilitação como auditor", no intuito de se atingir o objeto da Auditoria Fiscal.

Em Súmula 04/80 do CFC (Conselho Federal de Contabilidade), adentra "que o exercício das atribuições de fiscal de tributos, (...) constitui prerrogativa de contador, descabida a baixa do registro por esse fundamento."

Sendo assim, a resolução 820/97 que aprova a NBC T11, vem reforçar a necessidade de ser contador para o exercício da auditoria contábil, quando explica que "o parecer é de

exclusiva responsabilidade de contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade, nestas normas denominado auditor.”

Neste sentido, Lima (2003, p. 92) reconhece a necessidade que “o Auditor Fiscal terá necessariamente que conhecer a Ciência Contábil para que não se embarace no exercício de suas funções.”

A Receita Federal possui em seu quadro de fiscais, atuantes em auditorias nas empresas, auditores que não possui curso superior de Ciências Contábeis<sup>1</sup>.

No entanto, a existência dos auditores fiscais sem possuir diplomas na área de contabilidade ou áreas afins, acentuou-se com a nova Lei 8.427/07, que revogou o anexo de lei anterior, na qual exigia condição de formação acadêmica em contabilidade ou áreas afins.

Sem a devida obrigatoriedade em lei, os editais para concursos públicos de auditor fiscal não realizam a cobrança, e conseqüentemente, os aprovados, podem não possuir formação acadêmica em ciências contábeis ou em áreas afins. Conforme, o quadro 5 abaixo:

QUADRO 5  
Editais para concurso de auditores fiscais.

Edital	Estado	Órgão organizador	Nível acadêmico Exigido	Área acadêmica	Remuneração básica
36	Nacional	ESAF	Curso superior	Qualquer área	R\$ 7.037,70
01/2003	Nacional	CESPE	Curso superior	Qualquer área	R\$ 4.787,34
01/2007	Rio de Janeiro	Fundação Getúlio Vargas	Curso superior	Qualquer área	R\$ 7.587,00

Fonte: pesquisa de campo, 2008.

Tendo em vista a importância do conhecimento de contabilidade, quando da realização de auditorias como destaca Lima (2003), “o Auditor Fiscal terá necessariamente que conhecer a Ciência Contábil...” assim como a sua importância para o Estado, como destaca Sá (1995) “a Auditoria em geral é o responsável pela Normatização por parte do Governo e das Instituições de Classe e Pesquisa.”

Lemos (2004, p. 22) explica que “o Auditor fiscal precisa conjugar uma boa dose de conhecimentos tributários, contábeis, administrativos e econômicos, sobretudo direito e contabilidade”.

O autor ainda afirma que, para se ter um quadro de auditores fiscais eficientes, no combate às distorções patrimoniais e fiscais, torna-se necessário reconhecer que as disciplinas de contabilidade, direito tributário e informática são fundamentais para esta categoria.

Conforme o exposto, entende-se que há necessidade do conhecimento de ciências contábeis e matérias afins, para a realização das auditorias fiscais nos estabelecimentos,

<sup>1</sup> Disponível em: [www.cosif.com.br](http://www.cosif.com.br)

porém, a atual Lei Orgânica do Fisco Estadual da Paraíba, no seu texto, não traz a obrigatoriedade da formação acadêmica em Ciências Contábeis ou em áreas afins, sendo que tal requisito já existiu na Lei 5.360/91, revogada.

Lima (2003, p. 80) explica como deve ser a postura do auditor fiscal, quando da realização de suas atividades, deve realizar um diagnóstico, com intuito de verificar o cumprimento das obrigações fiscais, possibilitando ao auditor um direcionamento do seu trabalho. O autor ainda explica que "O bom desempenho de uma fiscalização não depende do conhecimento técnico-fiscal-contábil", mas da forma pelo qual o trabalho será conduzido.

Diante do exposto, entende-se que apesar dos autores reconhecerem a necessidade do conhecimento de contabilidade, para a execução das atividades laborais da profissão de auditor fiscal, não se entende por que a Lei nº 8.427, de 10 de dezembro de 2007, só obriga estes conhecimentos, para fins de critérios básicos, para evolução na carreira, que é possuir curso de aperfeiçoamento necessário ao desempenho do cargo ou função, em área afim ou Pós-graduação na área específica do cargo.

### *3.3.2 O Auditor Fiscal na Paraíba*

A profissão atualmente é regida pela Lei do Fisco Estadual de nº 8.427, de 10 de dezembro de 2007, que regulamenta o plano de cargos, carreiras e remuneração (PCCR) do grupo ocupacional de servidores fiscais tributários (STF) do Estado da Paraíba.

Os auditores fiscais na Paraíba, para ingressarem no cargo, devem inicialmente ser aprovados em concurso público, em obediência ao disposto no art. 37, II da Constituição Federal e possuir nível superior cursado em instituição educacional reconhecida pelo MEC.

A nova Lei nº 8.247/07 alterou o formato dos níveis dos auditores fiscais na Paraíba, que antes era TAF 501, passou a ser os níveis de A até E, sendo os níveis máximos nas respectivas categorias AVII, BVII até EVII, dependendo do nível de escolaridade e tempo de serviços prestados como auditor fiscal da Paraíba, e as promoções podem ocorrer sob duas primas: vertical e horizontal.

Os profissionais de auditoria fiscal da Paraíba, conforme a lei citada acima, ao ingressa na carreira, podem atingir 05 (cinco) níveis de classes, sendo requisitos para sua evolução, cursos de especialização ou pós-graduação na área específica, combinado com o tempo de trabalho exercido na profissão, que pode variar de três a dez anos, conforme o cargo a ser exercido.

A jornada de trabalho dos auditores fiscais da Paraíba é de 08 (oito) horas diárias. Em caso de plantão, o auditor fiscal na Paraíba, não poderá ultrapassar às 40 horas semanais, tendo

garantido em qualquer dia da semana, 72 (setenta e duas) horas de descanso imediato, conforme o art. 16 § 1º e 2º da Lei nº 8.247/07.

Apesar da remuneração do auditor fiscal ser por subsídio expressa conforme tabela 1 abaixo (anexo II, da lei n.º 8.427), em seu art. 18 explica as vantagens que ainda são concedidas aos auditores fiscais, que são: gratificações ocorrendo em quatro casos: pelo exercício de cargo em comissão ou função comissionada, de exercício em órgão fazendário, Natalina e de Férias, ainda pode receber indenização de transporte e abono de permanência de que tratam o § 19 do art. 40 da Constituição Federal, o § 5º do art. 2º e o § 1º do art. 3º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003.

A remuneração dos auditores fiscais da Paraíba está inicialmente em R\$ 11.042,00 podendo atingir R\$ 16.026,12, conforme tabela 1 da Lei 8.427/07. Se este salário for comparado ao salário mínimo nacional, observa-se uma remuneração elevada. Entretanto, há que se considerar defasagem no salário mínimo nacional, adotado para fins de comparação, bem como o nível de competência e responsabilidade exigido para atuar como auditor fiscal.

TABELA 1  
Estrutura e Subsídios dos Cargos das Carreiras do Grupo Ocupacional de Servidores Fiscais  
Tributários Auditor Fiscal Tributário Estadual (AFTE)

Níveis Classes	I	II	III	IV	V	VI	VII
A	11.042,00	11.373,26	11.714,46	12.065,89	12.427,87	12.800,70	13.184,73
B	11.594,10	11.941,92	12.300,18	12.669,19	13.049,26	13.440,74	13.843,96
C	12.173,81	12.539,02	12.915,19	13.302,65	13.701,72	14.112,78	14.536,16
D	12.782,50	13.165,97	13.560,95	13.967,78	14.386,81	14.818,42	15.262,97
E	13.421,62	13.824,27	14.239,00	14.666,17	15.106,15	15.559,34	16.026,12

Fonte: Lei 8.427/07

Assim, observa-se que a profissão dos auditores fiscais da Paraíba é regida pela Lei nº 8.247/07, que regula desde os requisitos básicos para a investidura no cargo, salário da categoria e os processos necessários para sua evolução na carreira e seus direitos e deveres.

### 3.4 Contabilidade e Auditoria Fiscal

Sabendo-se que, para realização da auditoria fiscal, a pessoa do auditor deve ter conhecimentos de Contabilidade e de algumas áreas afins, conforme discutido anteriormente, o presente estudo buscou resgatar, neste capítulo, o envolvimento da contabilidade, quando da realização de auditorias fiscais na Paraíba.

Lemos (2004) explica que, para entender o envolvimento da contabilidade com a auditoria é necessário conhecer “a evolução e a importância da contabilidade na atualidade”, no sentido

de evolução houve poucas mudanças desde Lucas Pacioli, “o criador do Método das Partidas Dobradas”, porém a importância está longe do que realmente ela merece, mas o autor aponta um aspecto positivo atingido com o avanço da informática, o que está levando os contadores a tornarem-se verdadeiros assessores da alta gerência.

O envolvimento da contabilidade com a auditoria é identificável quando e onde o auditor fiscal necessita da contabilidade para realizar suas atividades de fiscalização. Deste pressuposto, as auditorias verificam o cumprimento dos princípios e normas de Contabilidade.

Neste sentido, é prudente iniciar o estudo citando os princípios de contabilidade, que estão norteados pela resolução nº 750 de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade, que são: o Princípio da Entidade, da Continuidade, da Oportunidade, do Registro pelo Valor Original, da Atualização Monetária, da Competência e da Prudência e as Normas de Contabilidades.

Lemos (2004) explica que o conhecimento dos princípios de contabilidade é de grande importância, pois determina os padrões éticos, nos quais o auditor deve encontrar os livros contábeis e fiscais, quando da realização da fiscalização.

Santos, Schmidt e Gomes (2007, p. 22) explicam que “(...) a auditoria fiscal pode ser considerada uma especialização contábil, dentro da área tributária, voltada a testar a eficiência e a eficácia do controle fiscal implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinada informação.”

O auditor fiscal devido à grande movimentação comercial paraibana deve iniciar seus trabalhos de auditoria fiscal, verificando o Livro de ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), conforme destaca o autor abaixo.

Lemos (2004) explica que existência das empresas comerciais está relacionada à produção ou venda de seus produtos, implicando na geração do ICMS, tendo em vista as cifras, que esse imposto representa para a Paraíba, entende-se o grande interesse do auditor fiscal em conhecer esta conta e suas respectivas fórmulas de verificação, no sentido de verificar a sua correta adequação, quando da realização de seus trabalhos.

O secretário de comunicação institucional do Governo Paraibano, em entrevista, destaca o valor das cifras que o imposto representa na Paraíba, só no ano passado, a arrecadação chegou à cifra nominal de R\$ 1 bilhão 678 milhões, crescimento de 5,6%. Colocando a Paraíba como o segundo estado mais competitivo do Nordeste e apontou a política de desoneração tributária, como principal responsável por atrair as grandes indústrias o que conseqüentemente aumentou a arrecadação do ICMS.



Os livros contábeis são principal fonte de informação para a realização das auditorias fiscais, por demonstrarem toda a vida empresarial. Lemos (2004) destaca os livros contábeis que são utilizados, na realização de auditorias fiscais, que são: o Diário, o Razão, o Caixa e o Inventário, conforme explicado no quadro 6, logo abaixo:

QUADRO 6  
Livros contábeis e sua utilidade na realização da auditoria fiscal.

LIVRO CONTÁBIL	UTILIZAÇÃO
Livro Diário	Este livro será útil pelo fato que é nele que se elenca o registro das operações de compra e venda, em ordem cronológica do acontecimento, em alguns estados, as microempresas e as pequenas empresas estão isentas.
Livro Razão	O auditor utilizará dos lançamentos em fichas, sendo todas lançadas em contas particulares, conforme o tipo de conta específica.
Livro Caixa	É neste livro que o auditor fiscal irá encontrar o registro do movimento financeiro da empresa, o seu resultado deve coincidir com o exposto pelo Livro Razão.
Livro de Inventário	Este livro é obrigatório para todas categoriais de empresas, é neste livro que o auditor irá encontrar elencadas todo o estoque de mercadorias, na data do lançamento do balanço.

Fonte: baseado em Lemos (2004).

Diante o exposto, fica evidenciado neste primeiro momento, o envolvimento da contabilidade quando da realização da auditoria fiscal, pois ao verificar a existência de irregularidades nos livros contábeis em especial o de "ICMS", que conforme visto anteriormente é de grande importância para o Estado Paraibano, inicialmente será necessário, utiliza-se de fórmulas contábil para verificar as informações contábeis elencadas, são de fato verídicas, lembrando que tudo basear-se nos princípios e normas de contabilidade brasileira.

O auditor fiscal na realização de auditorias fiscais de estabelecimentos utiliza-se também das informações elencadas nas demonstrações contábeis, para fundamentar seu parecer ou identificar fraudes, erros, sonegação e outros vícios ou distorções patrimoniais, que as demonstrações contábeis apresentem.

Neste sentido, Lemos (2004) destaca que os auditores fiscais podem utiliza-se da DRE (demonstração de resultado do exercício), do BP (balanço patrimonial), do DFC (demonstração de fluxo de caixa), devendo, inicialmente, averiguar a legitimidade das informações contábeis e fiscais elencadas.

O autor ainda explica que, para se fiscalizar estas demonstrações, o auditor utiliza-se de algumas ferramentas, expressas mais detalhadamente no quadro 6, podendo destacar as análises verticais e horizontais, os índices de liquidez, de endividamento e rentabilidade.

Conforme o exposto, Neves e Viceconti (2002) explicam como cada uma destas ferramentas pode auxiliar o auditor fiscal, na realização das auditorias fiscais.

QUADRO 7  
As ferramentas e seus respectivos objetivos.

FERRAMENTA	OBJETIVO
Análise de Estrutura ou Vertical	Medir o percentualmente cada componente em relação ao todo, e fazer comparações no caso de mais de um período
Análise de Evolução ou Horizontal	Avaliar o aumento ou a diminuição dos valores que expressam os elementos patrimoniais ou do resultado, numa determinada serie histórica de exercícios.
Análise dos índices de liquidez	Avaliar a capacidade financeira a empresa, para satisfazer compromissos de pagamentos com terceiros
Análise do índice de endividamento	Indicar o montante dos recursos de terceiros, que esta sendo usado, na tentativa de gera lucros.
Análise do índice de rentabilidade	Indicar a relação entre os rendimentos e o capital investido na empresa, na forma quantitativa.

Fonte: baseado em Neves e Viceconti (2002).

Neste segundo momento, fica evidente o envolvimento da contabilidade, quando da realização das auditorias fiscais de estabelecimento. Logo, o auditor fiscal faz uso de ferramentas de análise de demonstrações contábeis para buscar conclusões acerca da veracidade dos dados elencados nas demonstrações contábeis ou levantar indícios de atos ilegais como sonegação, fraude, erros etc.

### 3.5 Fraude e Erro

De acordo com estudos feitos por Machado Júnior (2008) apontado "as fraudes como a segunda maior fonte de recursos ilícitos na Europa, somente perdendo para o tráfico de drogas". O autor ainda explica que "a realidade brasileira é muita próxima da européia; a principal diferença é a impunidade! Estima-se em cerca de 2% do faturamento das empresas o prejuízo causado pelas fraudes empresariais."

O Conselho Federal de Contabilidade NBC T 11 – IT 03 (2003) conceitua, "fraude um ato intencional de omissão ou manipulação transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis."

O art. 72 da Lei 4502/64 define Fraude, como:

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Em outras palavras, Filho (2007, p. 21) explica que fraude:

(...) é toda ação ou omissão praticada como ardil, astúcia, malícia ou má-fé, com a qual o sujeito passivo visa impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou que implique na modificação de algum dos outros aspectos da relação jurídica tributária.

Lima (2003), explica que o auditor fiscal pode utilizar-se de algumas ferramentas contábeis para identificar a existência de indícios de fraudes fiscais, com intuito de direcionar seus trabalhos.

Corroborando com esse pensamento, Filho (2007) explica que “os exames de auditoria na área tributária podem revelar a ocorrência de fraudes...”

Sá (2007) cita as diversas formas, que o contribuinte pode da origine a fraudes, que são: subtrair mercadorias, matérias-primas, produtos, resíduos, dinheiro, títulos, iludir o fisco, evitando o pagamento de impostos, dissimularem atos sujeitos a penalidades, encobrir faltas de terceiros, alterar resultados para usufruir maiores percentagens em lucros, simular ocorrências, iludir a opinião de acionistas e autoridades monetárias etc.

Diante o exposto, entende-se que a fraude fiscal é diferente da sonegação fiscal, logo que na fraude, existe uma ação ou omissão que visa reduzir, evitar ou retardar o pagamento do imposto devido, enquanto na sonegação ocorre que o contribuinte impede a apuração da obrigação tributária principal e que possui inúmeras lacunas, que os auditores fiscais devem verificar, quando da realização dos trabalhos de auditoria contábil e fiscal.

O Conselho Federal de Contabilidade NBC T 11-IT-03 (2003, p. 179), apresenta um conceito para erro, na qual diz: “O termo erro refere-se a ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles.”

A resolução 820/97, do Conselho Federal de Contabilidade, explica também a posição do auditor, quando da identificação de fraudes ou erros, durante a realização dos trabalhos de auditorias “ao detectar erros relevantes ou fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.”

A resolução ainda explica que a obrigação primária é da administração da empresa, cabendo à prevenção e identificação de fraudes e erros, buscando uma adequada manutenção e modernização do sistema contábil e de controle interno.

Santos, Schmidt e Gomes (2007, p. 32) também chamam a atenção dos auditores fiscais, quando da execução de seus trabalhos, no que diz respeito às fraudes ou erros:

Ao realizarem seus exames, os auditores devem estar conscientes da possibilidade de existirem fraudes e erros nos registros que examinam. Portanto, devem examinar como acurado zelo profissional os meios usados para proteger o patrimônio contra diversos tipos de danos decorrentes de roubo, fraude, atividades ilegais...

Sá (2007, p. 52), elenca os diversos tipos de erros e seus respectivos motivos relacionados, lembrando que o fator principal está relacionado à inexistência da intenção de realizar o ato,

que altera de forma errônea as demonstrações contábeis, explicados melhor no quadro 5, citado logo abaixo:

QUADRO 8  
Principais tipos de erros.

TIPOS DE ERROS	MOTIVOS
Cálculos	Ocorre por falhas de natureza aritmética de soma, transporte, subtração etc. em documentos, fichas contábeis, livros etc.
Omissões	Ocorre pela omissão de fatos ou registros de natureza contábil.
Técnico-contábeis	Ocorre por registros inadequados, derivados má classificação, intitulação defeituosa, inversões etc.
Duplicidade	Ocorre quando há um duplo lançamento, inclusão dupla de soma etc.
Fiscais	Ocorre por transgressão às leis fiscais.
Equivalência	Ocorre por contrabalanceamento de diversos erros, ou seja, um encobrindo o outro.
Avaliação	Ocorre por uma subavaliação de componentes patrimoniais.
Autenticidade	Ocorre por registros de documentos inidôneos e não autorizados.

Fonte: baseado em Sá (2007, p. 52).

Então, diante do exposto, interpreta-se por “erro”, como um ato de desatenção, descuido, que pode ocorrer de diversas formas, contudo que o contribuinte não possua o vínculo da intenção de gerar a mutação patrimonial.

### 3.6 Sonegação e Elisão Fiscal

Na atualidade, a sonegação fiscal e elisão tem sido motivo de muita discussão, pois ocorre quando o contribuinte deixar de elencar nas demonstrações algo que a Lei o obriga, resultando em diminuição da carga tributária de forma ilícita.

Para Gomes apud Lemos (2004, p. 24), a sonegação fiscal trata-se de

Não relacionar, mencionar na descrição do inventário, no manifesto, ou em qualquer ato em que a lei manda relacionar ou mencionar na descrição do inventário, no manifesto, ou em qualquer ato em que a lei manda relacionar ou mencionar. Entende-se por tal, intenção de fraudar o fisco ou burlar a lei.

O art. 71 da Lei nº 4.502/64, define Sonegação Fiscal, como:

Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (i) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; (ii) - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Sá (1995, p. 447) reforça este conceito, quando diz que “sonegação... significa toda e qualquer fraude, de omissão, de suplementação, de acréscimo, de transferência, de intitulação etc.”.

Então, sonegação fiscal conforme o exposto é a forma pela qual o indivíduo, procurando diminuir sua carga tributária de forma ilícita, realiza movimentação contábil, buscando

elencar dados incorretos, de tal forma burlar a Lei e demonstrar uma situação fictícia das demonstrações contábeis e fiscais.

Kanitz (1999) e Lemos (2004), por exemplo, concordam que os contribuintes em alguns casos só realizam a sonegação fiscal pela falta da fiscalização intensiva.

Assim, Kanitz (1999, p. 21) relata que "o Brasil não é um país essencialmente corrupto; é apenas pouco auditado", argumentando sua afirmativa por que "não existe nos genes brasileiros nada que nos predisponha à corrupção, algo herdado".

O autor ainda menciona que o problema inicia-se na oferta acadêmica nesta área específica, quando compara a proporção de professores de economia com a de auditoria em "uma das maiores universidades do Brasil que possui hoje 62 professores de Economia, mas só um de auditoria".

Lemos (2004, p. 68) reafirma este pensamento quando realiza a comparação de auditores para o número de habitantes em países considerados com os menores índices de corrupção é de 100 auditores para 100 mil habitantes, enquanto que no Brasil, este número é reduzido para apenas oito auditores para cada 100 mil habitantes.

Entendendo de que a fiscalização é a principal forma de combate à sonegação fiscal, Lima (2003, p. 22) menciona, que a nota fiscal "é o documento mais importante do campo tributário exigido pela legislação", merecendo toda atenção do fisco, assim como, quando qualquer órgão fiscalizador se deparar com as notas fiscais devem examiná-las de forma minuciosa.

O autor ainda explica o porquê do auditor fiscal ou qualquer agente fiscalizador, deve deter tanta atenção para as notas fiscais, pois:

(...) o documento fiscal para a fazenda tem o mesmo valor que um talão de cheques, muitas vezes com as mesmas características de emissão de moeda. E este saque, quando não revestido das características legais, vem de encontro à própria Fazenda, subtraindo recursos pertencentes ao Estado. Daí sua importância, constituindo-se, por conseguinte, monopólio de toda a atenção do fisco. (LIMA 2003, p. 25, 26).

Lima (2003, p. 27 a 31), destaca as principais fraudes e sonegações fiscais realizadas em notas fiscais, que são elas: venda com "calçamento" de nota, duplicidade de numeração, nota fiscal "fria", nota fiscal "sem valor legal", nota fiscal cancelada, cupom de máquina registradora, etc. destacadas no quadro abaixo:

## QUADRO 9

Principais tipos de fraudes e sonegações fiscais em notas fiscais.

TIPO DE FRAUDE OU SONEGAÇÃO FISCAL	CONCEITO / DEFINIÇÃO
Nota fiscal fria	É aquela que tem tudo da nota fiscal legal, isto no que concerne às formalidades intrínsecas e extrínsecas. São emitidas engenhosamente com o fim específico de fraudar o fisco. Sua falsidade está ligada diretamente ao pseudo emitente que, na maioria das vezes, foi um contribuinte, que um dia nasceu, viveu e para o Estado morreu.
Nota fiscal sem valor legal	Entendemos por nota fiscal sem valor legal, quando esta embora esteja revestida de todas as características exigidas pela legislação, não se preste para acobertar determinadas transações comerciais.
Nota fiscal calçada	Trata-se de um expediente em que o emitente põe, entre a 1ª e 2ª vias, um calço, pondo valores diferentes entre a 1ª e a 2ª vias. Por exemplo: na 1ª via, poderá constar R\$ 10.000,00 e na 2ª via o valor de 1.000,00.
Nota fiscal desdobrada	Este tipo de expediente envolve duas artimanhas praticadas simultaneamente. O contribuinte, não se conformando com o calço entre a 1ª e 2ª vias, simplesmente resolve desdobrar o jogo de nota fiscal, pondo um calço entre a 1ª e 2ª vias, dividindo o jogo de notas fiscais em duas, a fim de ensejar condições de atender a duas transações comerciais (...).
Nota fiscal paralela ou duplicata	Trata-se de uma fraude onde normalmente se origina de conclusão entre a empresa interessada e a gráfica, especificamente o funcionário é corrompido para confecção de mais um talão com a mesma numeração.
Nota fiscal cancelada	A fraude ocorre quando a nota fiscal realizou circulação comercial normal, vindo após esta ser cancelada.
Cupom de máquina registradora	Os legisladores, buscando agilizar os processos de vendas diretas ao consumidor, criaram o cupom fiscal, que veio a substituir a nota fiscal, porém utilizam-se para realizar vendas sem notas fiscais, ocorrendo a sonegação fiscal como consequência.

Fonte: baseado em Lima (2003, p. 27 a 31).

Quando os contribuintes, pretendendo fugir ou diminuir a sua carga tributária, buscam na Lei a existência de lacunas ou “brechas”, para legalmente pagar menos impostos, dá-se o nome de Elisão Fiscal, como alguns autores destacam abaixo:

Souza (2008) em seu artigo conceitua, a elisão como uma “manifestação de um direito subjetivo público, que é um direito assegurado constitucionalmente de liberdade de situações,... nas quais o Estado tributante não pode ingressar.”

Conforme exposto, entende-se que a elisão fiscal é um ato, considerado diz legítimo, praticado com o fim de evitar a incidência tributária ou reduzi-la, antes do surgimento da situação definida em Lei, impossibilitando a cobrança do tributo ou minimizando seu montante.

O artigo ainda menciona que elisão fiscal “também é o ato de aproveitar as chamadas “Brechas da Lei”, que conseguem convencer os legisladores incompetentes e os corruptos.”

Everardo Maciel, Secretário da Receita Federal, quando foi questionado a cerca da sonegação fiscal no Brasil, alertou que antes, deve-se saber a diferença entre Sonegação e Elisão Fiscal e o mesmo explicou:

(...) são as diferentes formas de que o contribuinte se vale para não pagar impostos, algumas lícitas, outras ilícitas. É fundamental compreendermos a sonegação no seu sentido *stricto sensu*. Entendo que é um fato endógeno porque feito o imposto está feita a sonegação. Assim como, parafraseando as juristas feitas à lei, feitas a fraude (...)

Neste sentido, Lemos (2004, p. 24) explica que tanto na sonegação como na elisão fiscal o contribuinte busca pagar menos ou não pagar impostos, mas a principal diferença está na caracterização, no caso da sonegação fiscal, o contribuinte, oculta informações de forma a ferir dispositivos da Lei, sendo assim passível de punições, enquanto na elisão o sujeito busca de forma intencional não pagar ou pagar menos impostos, porém neste caso não fere nenhum dispositivo da Lei.

O autor ainda explica que a elisão fiscal causa mais prejuízos de que a sonegação, pois geralmente os praticantes são os grandes contribuintes de forma geral, pois buscam empresas especializadas para fazer um planejamento tributário, e o combater a elisão fiscal, deve ser tão intenso quanto à sonegação fiscal.

Então, pressupõe-se diante o exposto, a principal diferença entre a sonegação e a elisão fiscal, sendo norteadas pelo fato, que a primeira diminui a sua carga tributária de forma ilícita, enquanto a segunda consegue o mesmo objetivo, porém aparada pelas “brechas da Lei”.

Ainda sobre o assunto, entende-se que tanto a sonegação como a elisão fiscal causam inúmeros prejuízos aos órgãos públicos e devem ser combatidas na mesma proporção pelos órgãos fiscalizadores.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo, objetivou-se reunir informações para cumprimento dos objetivos definidos na presente pesquisa, através da análise de resultados da aplicação do instrumento de coleta adotado, em forma de questionário, aplicado ao público respondente definido na metodologia, que se trata dos Auditores Fiscais do Estado da Paraíba que estão atuando na função de Auditores Fiscais de Estabelecimento.

De acordo com as informações obtidas da Secretaria da Receita Estadual, regional de Sousa, o público respondente ao qual o questionário se destinou, atualmente, é de 134 auditores fiscais de estabelecimentos, conforme a secretária de finanças da Paraíba, dos quais 74 responderam o questionário enviado, obtendo-se uma taxa de resposta de 55%.

Do exposto, por considerar o processo amostral definido por conveniência, a taxa de resposta alcançada de 55% foi considerada válida e os resultados obtidos são discutidos conforme a seguir.

O questionário de pesquisa, adotado, foi estruturado em três partes. Na primeira, procurou-se identificar a caracterização dos auditores fiscais da Paraíba. Na segunda seção, objetivou-se conhecer a opinião dos respondentes sobre questões de qualificação profissional. Na última parte, buscou-se identificar aspectos inerentes à execução do trabalho de auditoria fiscal.

### 4.1 Caracterização do Respondente

O gráfico 1 mostra o tempo de experiência de exercício profissional do público respondente.



GRÁFICO 1 - Tempo de Experiência na Função de Auditor Fiscal.  
Fonte: Pesquisa de campo, 2008.



Segundo o gráfico 1, os respondentes informaram possuir, em sua maioria mais de 11 anos na função de auditor fiscal, uma vez que 39% exercem a função entre 11 e 15 anos e 54% possuem mais de 15 anos de experiência profissional.

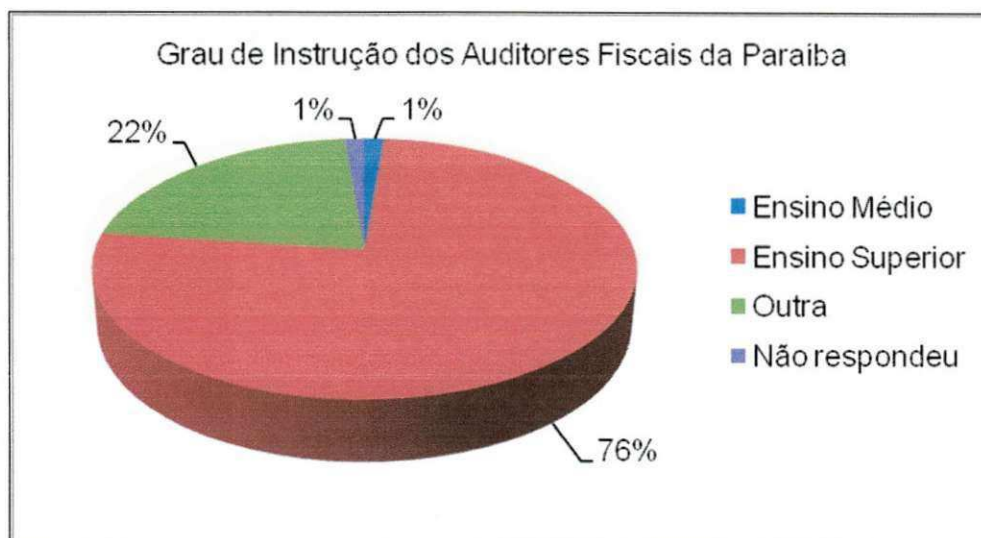


GRÁFICO 2 - Grau de Instrução dos Auditores Fiscais da Paraíba  
Fonte: Pesquisa de campo, 2008.

Pela leitura do gráfico 2, observa-se que 76% dos respondentes possuem formação superior e 22% possuem pós-graduação, indicando um qualificado corpo técnico de auditores fiscais na Paraíba.

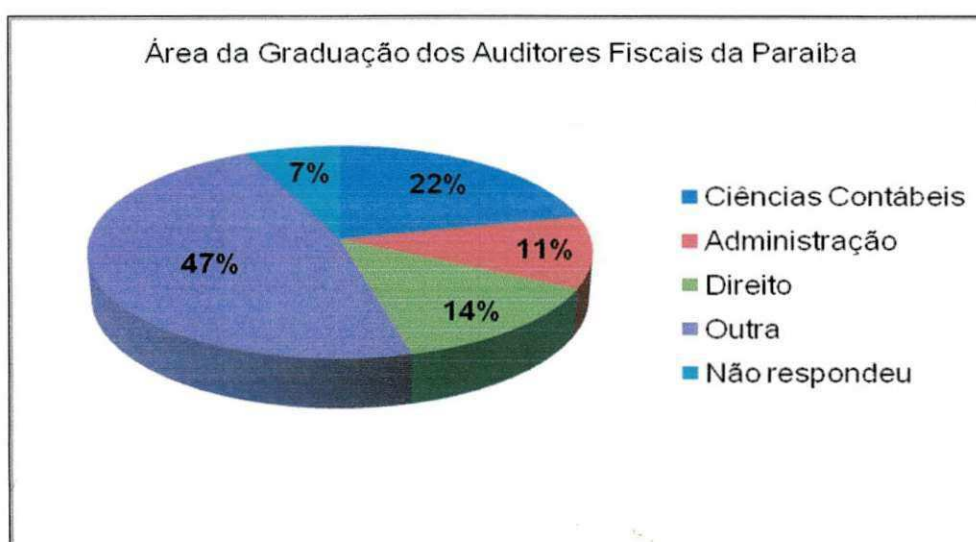


GRÁFICO 3 - Área da Graduação dos Auditores Fiscais da Paraíba.  
Fonte: Pesquisa de campo, 2008.

No gráfico 3, observa-se que apenas 22% dos auditores fiscais da Paraíba possuem graduação em Ciências Contábeis, sendo a maioria (47%) graduada em outras áreas de conhecimento, além de Direito e Administração, tais como: Economia, Engenharia, Agronomia, dentre outras.

Ressalta-se que os auditores fiscais da Paraíba, em sua maioria, possuem formação acadêmica em áreas distintas à Contabilidade, porém sua investidura ocorreu de forma legal, pois conforme exposto anteriormente, não se encontra a obrigatoriedade da formação acadêmica específica, na Lei ou nos editais de concurso público desta categoria.



GRÁFICO 4 - Forma de Investidura na Função de Auditor Fiscal na Paraíba.  
Fonte: Pesquisa de campo, 2008.

Através do gráfico 4, é possível constatar que 97,30% dos auditores fiscais da Paraíba obtiveram o acesso ao exercício da função através de concurso público, indicando um processo democrático e em obediência aos ditames da Constituição Federal, em seu art. 37 II e Lei 8.427/07, porém o fato de 1,35% dos respondentes terem investido na função por outros meios, mostra uma pequena contradição aos dispositivos das Leis supramencionadas.

#### 4.2 Qualificação do Auditor Fiscal na Paraíba

A segunda parte do questionário destinou-se a coletar informações que permitissem revelar a opinião dos respondentes sobre diversos assuntos inerentes ao seu exercício profissional de auditor fiscal, principalmente, aqueles relativos à qualificação profissional.

Os respondentes escolheram diante das afirmativas, uma entre quatro opções, que foram: “concordo, concordo parcialmente, discordo, não sei”. Neste sentido, destacamos as respostas mais frequentes para cada afirmativa, sendo que os resultados obtidos se encontram sintetizados no quadro 10 e gráfico 5, a seguir.

QUADRO 10

Respostas mais freqüente na opinião dos auditores fiscais sobre qualificação profissional.

AFIRMATIVAS	RESPOSTA MAIS FREQUENTE
01. No exercício da função de auditor fiscal, é preciso possuir sólidos conhecimentos em Contabilidade.	concordo
02. Para o exercício da função de auditor fiscal preciso ser contador.	discordo
03. A função do contador no Brasil está voltada, preponderantemente, para satisfazer às exigências do fisco.	discordo
04. A Auditoria Fiscal se resume a uma simples verificação da obediência aos mandamentos legais.	discordo
05. Uma Auditoria Fiscal pode prescindir de exame da escrita contábil e comercial do auditado.	discordo
06. Na empresa auditada, quando constatada a existência de fraudes, o contador deve ser incriminado.	concordo parcialmente
07. É freqüente a minha participação em cursos de treinamentos para capacitação de auditores fiscais.	concordo
08. É freqüente a minha participação em cursos de treinamentos em informática.	concordo parcialmente
09. A fraude fiscal mais freqüente na Paraíba é a Sonegação Fiscal?	concordo
10. Nas auditorias fiscais realizadas na Paraíba é mais freqüente a incidência de erros (atos não intencionais) do que de fraudes (atos intencionais).	discordo

Fonte: estudo de campo, 2008.

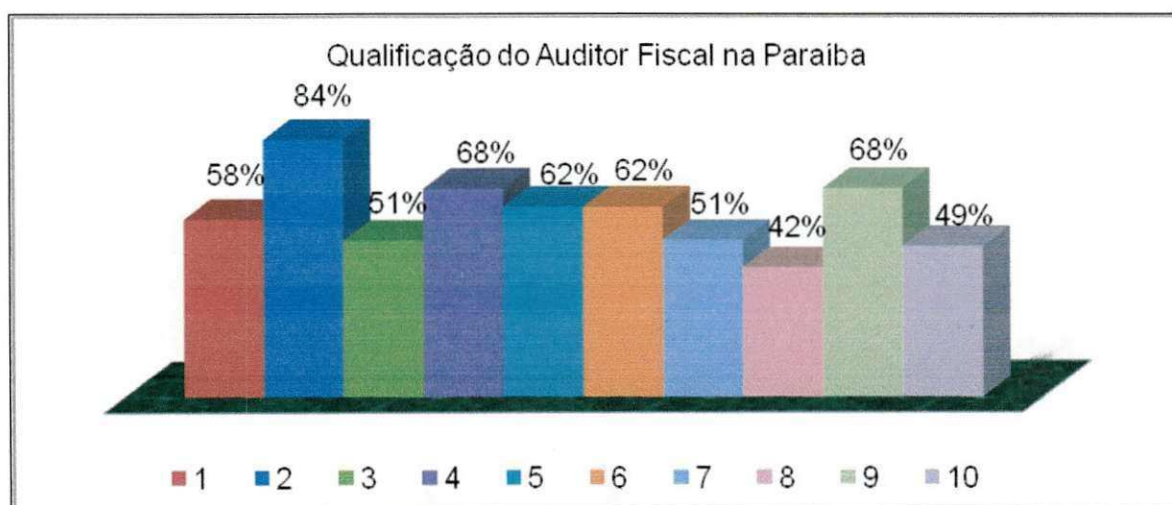


GRÁFICO 5 – Qualificação do Auditor Fiscal na Paraíba.

Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

Pela análise do quadro 10 em conjunto com o gráfico 5, pode-se observar o seguinte: Identificou-se que 58% dos auditores fiscais da Paraíba concordam que é necessário possuir sólidos conhecimentos em contabilidade, para o exercício da sua função. Entretanto, 84% deles afirmam que não é preciso ser contador para ser auditor fiscal. Essas duas respostas referentes às afirmativas 01 e 02 aparentam-se contraditórias, uma vez que para se adquirir conhecimentos sólidos em Contabilidade, fazem-se necessários estudos aprofundados, oferecidos em curso de graduação, por exemplo. Adicionalmente, observa-se

que existe um elevado percentual (79%) de auditores fiscais na Paraíba que não possuem a sua graduação específica em Contabilidade.

Observando-se os quesitos 03 a 05, em que os respondentes frequentemente discordaram com as afirmativas estabelecidas (51%, 68% e 62% respectivamente), os resultados obtidos sugerem que, apesar dos auditores fiscais, em sua maioria, não possuírem formação acadêmica na área de contabilidade, demonstram possuir conhecimentos sob uma perspectiva mais abrangente da contabilidade e da auditoria fiscal, pois reconhecem que a primeira não se resume a satisfação das exigências fiscais e a segunda extrapola a simples verificação da obediência aos mandamentos legais.

Na afirmativa 6, buscou-se descobrir a opinião dos respondentes sobre a responsabilidade do contador, quando da identificação da existência de fraudes fiscais nas demonstrações contábeis que elaboram, em que os resultados obtidos revelaram 42% de concordância parcial.

Nas afirmativas 7 e 8, procurou-se conhecer o processo de educação continuada oportunizado ao auditor fiscal da Paraíba. As respostas obtidas revelaram que 58% afirmaram ser freqüente sua participação em curso de aperfeiçoamento profissional na área fiscal e 42% de concordância parcial no que se refere à capacitação continuada em informática. Tais resultados sugerem carência em treinamento computacional.

Nos quesitos 9 e 10 observou-se que 68% dos auditores fiscais indicaram como a fraude fiscal mais freqüente na Paraíba a sonegação. Sendo que é mais freqüente a ocorrência de fraudes do que de erros.

### **4.3 Execução dos Trabalhos de Auditoria Fiscal**

A terceira e última parte do questionário, destinaram-se a observar peculiaridade do processo de execução do trabalho de auditoria fiscal, segundo a visão dos respondentes.

Os gráficos a seguir resumem as respostas dadas ao grau de importância atribuída às ferramentas e instrumentos de auditoria fiscal e as principais dificuldades na execução do trabalho auditorial.

As respostas dadas a esta parte do questionário, requeriam do respondente sua opinião sobre o grau de importância de cada uma das alternativas. Esclarece-se que as várias alternativas dispostas para cada questão não eram mutuamente excludentes. Portanto, um mesmo grau de importância poderia ser atribuído a mais de uma alternativa e, conseqüentemente, cada alternativa poderia atingir 100%, cujo somatório também poderia exceder este percentual.

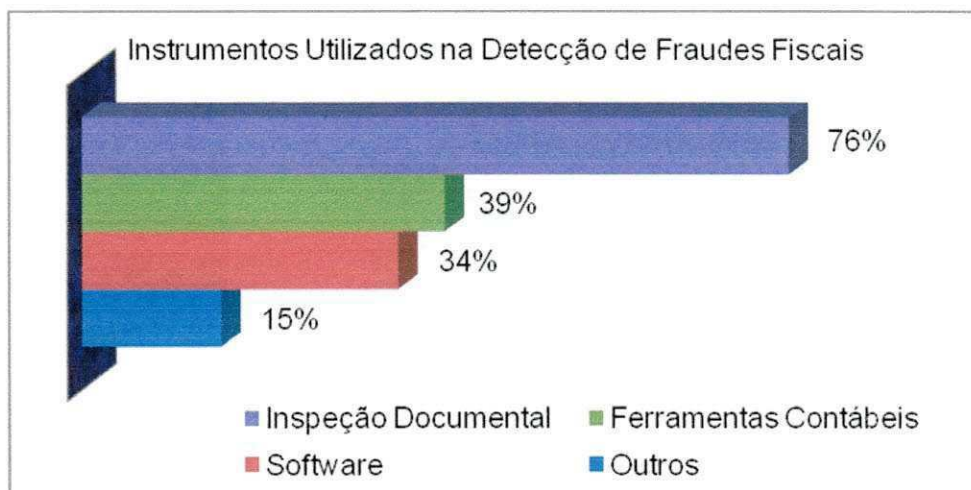


GRÁFICO 6 - Instrumentos Utilizados na Detecção de Fraudes Fiscais.  
Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

O gráfico 6, demonstra que 76% dos respondentes utilizam como principal instrumento na identificação de fraudes fiscais a inspeção documental e 39% utilizam as ferramentas contábeis.

Alguns auditores fiscais também citaram outros tipos de instrumentos utilizados na localização das fraudes fiscais, que foram elas: busca de informações com fisco de outros estados, cursos de reciclagem, circularização dos dados coletados, análise financeira, inteligência fiscal, denúncia, dentre outras.

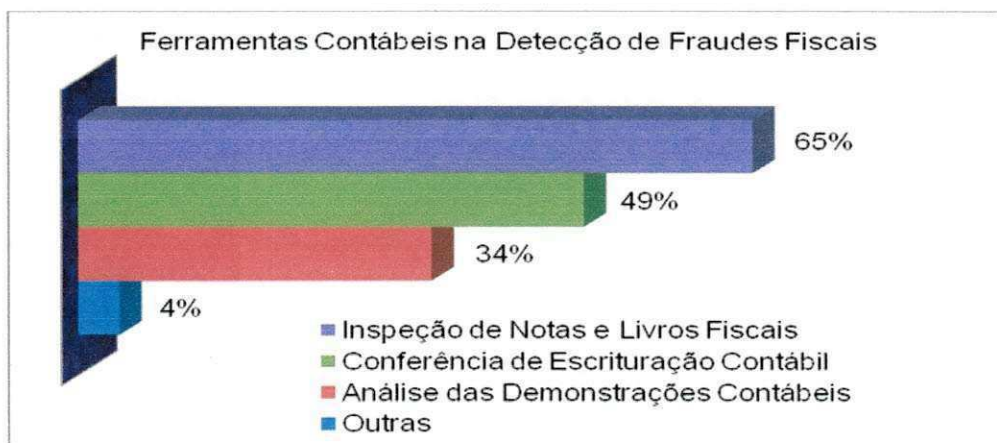


GRÁFICO 7 - Ferramentas Contábeis na Detecção de Fraudes Fiscais.  
Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

A leitura do gráfico 7 permite visualizar que 65% dos respondentes indicaram que usam, principalmente, a inspeção de notas fiscais e livros como ferramenta contábil mais utilizada na identificação das fraudes fiscais e 49% utilizam a conferência de escrituração contábil.

Os auditores fiscais ainda utilizam-se de outras ferramentas na detecção das fraudes fiscais, tais como: cruzamentos das notas fiscais emitidas por terceiros e destinados ao contribuinte

deste estado, conhecimento da matéria auditada, informações eletrônicas, contas patrimoniais (caixa, bancos, fornecedores, etc.), dentre outras.

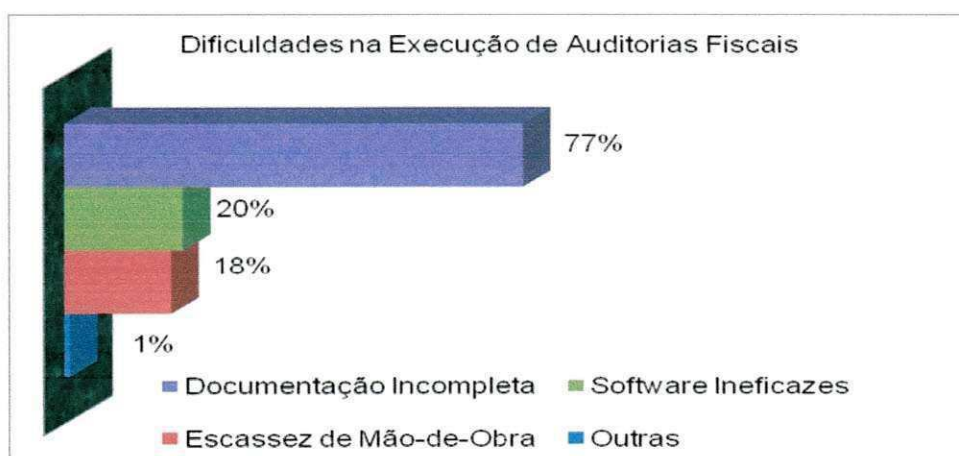


GRÁFICO 8 - Principais Dificuldades na Execução das Auditorias Fiscais.  
Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

Analisando o gráfico 8, percebe-se que 77% das opiniões elegeram como o maior obstáculo enfrentado pelos auditores fiscais de estabelecimento na Paraíba, quando da realização dos seus trabalhos, a documentação incompleta disponibilizada pelo auditado, dificultando o término do trabalho ou a realização de um exame mais apurado.

Ademais, alguns auditores citaram outros tipos de dificuldades que encontram no cotidiano do seu trabalho, além das identificadas no questionário, tais como: prazos apertados, falta de padronização fiscal, estrutura física deficiente, falta de agilidade na entrega da documentação, ingerência política, legislação confusa, etc.

Os auditores fiscais, segundo respostas na tabela 2, destacam os motivos que levam os contribuintes à prática da fraude fiscal, conforme sua opinião.

TABELA 2  
Motivos alegados pelos auditados para a Prática da Fraude Fiscal.

AFIRMATIVAS	(%) de respostas
Injustiça da carga tributária.	61%
Cultura da sonegação	38%
Mau gerenciamento dos recursos público arrecadados, por parte do governo.	35%
Desorganização da empresa	20%
Dificuldades financeiras.	19%
Crença na impunidade.	14%
O benefício da fraude fiscal compensa o risco de ser apanhado/atuado.	12%
Crença na baixa possibilidade de ser auditado.	9%
Desconhecimento da legislação fiscal aplicável.	4%
Outros	1%

Fonte: pesquisa de campo, 2008.

Pela análise da tabela 2, pode-se observar o seguinte:

Conforme os dados da tabela 2, identificou-se que 61% dos respondentes consideram como motivadores da prática de fraude fiscal, a injustiça da carga tributária como a maior responsável, seguido de 38% da cultura da sonegação e 35% do mau gerenciamento dos recursos público arrecadados, por parte do governo.

Os auditores fiscais ainda elencaram outros motivos, alegado pelos auditados, para a prática de fraude fiscal, que foram eles: desconhecimento da legislação, interferência política, intenção de fraudar.

## **5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

### **5.1 Conclusões**

No decorrer desta pesquisa, procurou-se identificar o envolvimento da auditoria Fiscal com a contabilidade, destacando-se a importância deste relacionamento. Para tanto, amparou-se em diversas obras literárias sobre o assunto, assim como, na opinião dos auditores fiscais de estabelecimento da Paraíba, que atualmente estão exercendo a profissão.

Observou-se que a auditoria fiscal possui um forte relacionamento com a contabilidade, sendo destacada tanto pelos autores das obras literárias como também pelos auditores fiscais da Paraíba, em que 58% dos respondentes concordaram que é necessário possuir sólidos conhecimentos em Ciências Contábeis para a realização das auditorias fiscais. Entretanto, a grande maioria (78%) dos respondentes não possui formação acadêmica em Ciências Contábeis, mas demonstraram possuir visão abrangente acerca da contabilidade e da auditoria fiscal, não as restringindo a simples cumprimento e verificação de obediência a formalismos legais.

Constatou-se, também, que os quadros de auditores fiscais de estabelecimento da Paraíba possuem considerável experiência profissional, atuando a mais de 11 anos na função, o que pode repercutir, positivamente, na qualidade do trabalho executado.

Identificaram-se como principais instrumentos de detecção de fraudes fiscais, utilizados no trabalho de auditoria, a inspeção documental e ferramentas contábeis, em que 49% dos respondentes executam conferência da escrituração contábil do seu auditado.

Por fim, os respondentes elegeram a documentação incompleta como principal dificuldade enfrentada na realização de auditorias fiscais na Paraíba. Revelou-se também, a ineficácia dos recursos tecnológicos utilizados como entrave ao bom êxito a consecução do trabalho auditorial.

Diante do exposto, conclui-se que os auditores fiscais da Paraíba atribuem importância às informações contábeis, uma vez que as utiliza na execução dos seus trabalhos auditoriais.

### **5.2 Recomendações**

O desenvolvimento deste trabalho revelou uma realidade até então desconhecida: a existência de poucos estudos voltados à área fiscal em especial.

Assim, como contribuição para futuras pesquisas, sugere-se que sejam realizados trabalhos que investiguem os variados tipos de fraudes fiscais mais comuns, no Estado da Paraíba.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BENEVIDES, Solon. **Secretário destaca conquistas da economia paraibana.** Disponível em: <[http://www.paraiba.pb.gov.br/index.php?option=com\\_content&task=view&id=27242&Itemid=2](http://www.paraiba.pb.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=27242&Itemid=2)>. Acesso em: 24 de maio de 2008.

BEUREN, Ilse Maria (Org.), et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática:** 3ª ed. São Paulo: Atlas 2006.

BORGES, João Lincoln Diniz: **Entendendo o passivo fictício.** Disponível em: <[http://www.redecontabil.com.br/cronicas/arquivos/cro\\_21.pdf](http://www.redecontabil.com.br/cronicas/arquivos/cro_21.pdf)>. Acesso em: 21 de Abril de 2007

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G., **Auditoria.** 7ª ed. São Paulo: Atlas 2002

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm). Acesso em 29 de maio de 2008.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar Nº 87 de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 28 de maio de 2008.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.502, de 30 de Novembro de 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm)>. Acesso em: 02 de Maio de 2008.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>. Acesso em: 30 de maio de 2008.

CE: Central de Ensino para Graduados. Edital ESAF Nº 70, de 21 de outubro de 2005: Concurso Público para Auditor-Fiscal de Receita Federal do Brasil. Disponível em: <[http://www.centraldeensino.com.br/download/edital\\_auditor\\_receita\\_fed\\_2005.pdf](http://www.centraldeensino.com.br/download/edital_auditor_receita_fed_2005.pdf)>. Acesso em: 12 de maio de 2008.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade, (João Pessoa-PB). **Resolução nº 820/97.** Disponível em: <[http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes\\_cfc/Res\\_820.DOC](http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/Res_820.DOC)>. Acesso em: 19 de Maio de 2008.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 750/93.** Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_750.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc)>. Acesso em: 18 de junho de 2008.

\_\_\_\_\_. SANTOS, Gilmara: **Fraude arranha a imagem**: Gazeta Mercantil 03 de julho de 2007. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codCon teudo=2459>. Acesso em: 13 de maio de 2008.

\_\_\_\_\_. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade: Auditoria e Perícia**: Brasília: CFC 2003.

CVM (Comissão dos Valores Mobiliários). **Instrução nº 308/99**. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?File=%5Cinst%5Cinst308.htm>. acesso em: 29 de maio de 2008.

COSIFE ELETRÔNICO: Plano contábil das instituições do sistema financeiro nacional. **As grandes empresas e suas fraudes contábeis** disponível em: <http://www.cosif.com.br/publica.asp?arquivo=20040122fraudecontabil>. Acessado em: 26 de março de 2008.

\_\_\_\_\_. **Elisão fiscal**. Disponível em: <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=curso16-114defelisao>. Acesso em: 02 de Maio de 2008.

FENAFISCO: Federação Nacional do Fisco. **Tabela de arrecadação do ICMS no Brasil**. Disponível em: [http://www.fenafisco.org.br/not\\_exp.asp?ms=4&sm=2&seq=8593](http://www.fenafisco.org.br/not_exp.asp?ms=4&sm=2&seq=8593). Acesso em: 27 de Maio de 2008.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Auditoria de Impostos e Contribuições**: 2ª ed. - São Paulo: Atlas 2007.

FRANCO, Hilário; MARRA Ernesto. Auditoria Contábil: **Normas de Auditoria, Procedimentos, Papéis de Trabalho, Programa de Auditoria e Relatórios de Auditoria**: 4ª ed. São Paulo: Atlas 2007.

FUTEMA, Fabiana. Sonegação fiscal cresce e atinge quase 30% das empresas. **Folha Online**. 18 de maio de 2005. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u99401.shtml>. Acesso em: 26 de maio de 2008.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F: **Teoria da Contabilidade**: 5ª ed. São Paulo: Atlas 1999.

JÚNIOR MACHADO, Guilherme Antônio. **A auditoria interna como ferramenta de gestão é fator de incremento da competitividade das empresas**. Disponível em: [http://www.btbr.com.br/publicacoes/auditoria\\_interna.pdf](http://www.btbr.com.br/publicacoes/auditoria_interna.pdf). Acesso em: 20 de abril de 2008.  
KANITZ, Stephen, A origem da corrupção. **Revista Veja**. ed. 1600, ano 32, nº 22, p. 21, 2 de junho de 1999.

KRYSTIANNE, Jannielly; SANTOS, Laurentino dos: **Fiscal - Arrecadação de tributos no Brasil**: o sistema público de escrituração digital e seus aspectos

inibidores de fraudes. Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/fiscolegis/index.jsp?arquivo=detalhesFiscolegis.jsp&codb=7&cod=15184>>. Acesso em: 20 de abril de 2008.

LEMOS, José Silvério. **A Contabilidade como Instrumento de Auditoria Fiscal**: Rio de Janeiro: FGV, 2004.

LIMA, Paulo Gildo de Oliveira. **Auditoria Fiscal-Contábil**: 7ª ed. João Pessoa: Persona, 2003.

MARCIEL, Everaldo. Revista Tema: **Fiscalização sistemática**. Disponível em: <[http://www1.serpro.gov.br/publicacoes/tema/158/t151\\_01.htm](http://www1.serpro.gov.br/publicacoes/tema/158/t151_01.htm)>. Acesso em: 06 de Maio de 2008.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. **Contabilidade Avançada**: 11ª ed. São Paulo: Frase, 2002.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Básica e Estrutura das demonstrações financeiras**: 12ª ed. São Paulo: Frase, 2004.

OLIVEIRA, Luís Martins de, et al. **Curso Básico de Auditoria**: 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PARAÍBA. Lei nº 8.427, de 10 de dezembro de 2007. Disponível em: <<http://www.sindifiscopb.org.br/doc/LeidoPCCRFiscoPB.pdf>>. Acesso em: 27 de maio de 2008.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.360 de 17 de Janeiro de 1991 (revogada). Disponível em: <http://www.receita.pb.gov.br/Institucional/corregedoria/arquivos/diversos/normasPB/Lei-n5360-1991.pdf>. Acesso em: 27 de maio de 2008.

PEREZ JR, José Hernandez, **Auditoria das Demonstrações Contábeis**: Normas e procedimentos, 3ª ed. 2ª reimpr. São Paulo: Atlas, 2006

REIS, Tânia Maria dos Santos & SANTANA, Vera Virgínia Nobre de Chaves: **A Auditoria Fiscal Contábil do caixa geral como instrumento de inibição da sonegação fiscal: trabalho de conclusão de curso (Graduação de especialização em auditoria fiscal – contábil)** – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2001: Disponível em: <[http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia\\_tania\\_vera.pdf](http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia_tania_vera.pdf)>. Acesso em: 21 de abril de 2007.

SÁ, A. Lopes de. **Curso de Auditoria**: 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Contabilidade**: 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Dicionário de Contabilidade**: 9ª ed. São Paulo: Atlas, 1995

SANTOS, José Luís Sousa e SOUZA, Sílvio Chiarot de: **Qualidade em Auditoria Fiscal – Contábil**: Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação de especialização em auditoria fiscal-contábil) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2001: Disponível em: >[http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia\\_jose\\_silvio.pdf](http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia_jose_silvio.pdf)>. Acesso em: 21 de abril de 2007.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mario Matsumura. **Fundamentos de Auditoria Fiscal**: 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2007. (Coleção resumos de contabilidade; v. 20)

SINDIRECEITA: Sindicato Nacional dos Analistas-tributários da Receita Federal do Brasil. **Boletim especial Nº 13 de 15 de agosto de 2006**. Disponível em: <[http://www.sindireceita.org.br/acms/cliente/sindtten/index.php?ID\\_MATERIA=6910](http://www.sindireceita.org.br/acms/cliente/sindtten/index.php?ID_MATERIA=6910)>. Acessado em 20 de abril de 2008.

SIQUEIRA, Eloi de. **A importância, a credibilidade e a influência do parecer de auditoria na tomada de decisão dos investidores**. Disponível em: [http://www.boucintasconti.com.br/PFD/Artigo\\_de\\_Credibilidade\\_do\\_parecer.pdf](http://www.boucintasconti.com.br/PFD/Artigo_de_Credibilidade_do_parecer.pdf). Acesso em: 30 de maio de 2008.

SOUZA, Antônio Carlos de; FIALHO, Francisco Antônio Pereira; OTANI, Nilo. **TCC: métodos e técnicas**. 1ª ed. Florianópolis: Visual Books, 2007.

SOUZA, Marcus Vinícius Guimarães de. **Elisão e evasão fiscal**. **Boletim Jurídico**, Uberlândia/MG, a. 3, nº 127. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=636>>. Acesso em: 02 de Maio de 2008.

THEODORO, Adriano: **Fraude risco emitente**. (2003) Disponível em: <[http://www.redecontabil.com.br/cronicas/arquivos/cro\\_04.pdf](http://www.redecontabil.com.br/cronicas/arquivos/cro_04.pdf)>. Acesso em: 21 de Abril de 2007.

## OUTROS SITES CONSULTADOS

<<http://www.paraiba.com.br/noticia.shtml?39653>>. Acesso em: 07 de abril de 2008.

<<http://www.sebraesp.com.br/principal/melhorando%20seu%20neg%C3%B3cio/orienta%C3%A7%C3%B5es/contabilidade/legisla%C3%A7%C3%A3o/icms.aspx>> Acesso em: 28 de maio de 2008.

<<http://www.vestcon.com.br/concurso/>>. Acesso em: 29 de maio de 2008.>

**ANEXO**

## Anexo I

MINISTÉRIO DA FAZENDA Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE ARRECAÇÃO DO ICMS - VALORES CORRENTES - 2005/2007 EM R\$ MIL			
UF	2005	2006	2007
<b>NORTE</b>	<b>8.530.400</b>	<b>9.562.272</b>	<b>10.555.509*</b>
Acre	331.512	330.131	391.857*
Amazonas	3.002.409	3.359.632	3.710.713
Pará	2.851.873	3.308.268	3.666.973
Rondônia	1.243.724	1.332.706	1.441.555
Amapá	240.529	287.868	286.820
Roraima	184.571	221.393	269.158
Tocantins	675.782	722.275	788.432
<b>NORDESTE</b>	<b>22.719.918</b>	<b>25.995.288</b>	<b>27.743.294*</b>
Maranhão	1.464.279	1.827.931	2.003.109
Piauí	902.277	1.068.985	1.176.108
Ceará	3.144.615	3.755.799	3.917.618*
Rio Grande do Norte	1.616.466	1.913.542	2.006.233
<b>Paraíba</b>	<b>1.336.562</b>	<b>1.532.786</b>	<b>1.677.914*</b>
Pernambuco	4.313.803	4.864.103	5.415.683
Alagoas	1.100.364	1.281.320	1.401.858
Sergipe	1.010.710	1.146.646	1.204.150
Bahia	7.830.843	8.604.177	8.940.621
<b>SUDESTE</b>	<b>84.671.310</b>	<b>94.703.076</b>	<b>104.075.349</b>
Minas Gerais	15.637.857	17.018.047	19.333.203
Espírito Santo	4.635.617	5.091.607	5.878.468
Rio de Janeiro	13.396.583	14.804.974	15.671.288
São Paulo	51.001.254	57.788.447	63.192.391
<b>SUL</b>	<b>25.972.038</b>	<b>27.245.743</b>	<b>29.165.815</b>
Paraná	8.759.645	9.263.658	10.085.503
Santa Catarina	5.829.455	6.168.785	6.822.626
Rio Grande do Sul	11.382.938	11.813.299	12.257.685
<b>CENTRO-OESTE</b>	<b>13.270.680</b>	<b>14.521.521</b>	<b>16.077.356*</b>
Mato Grosso	3.444.403	3.496.669	3.886.764
Mato Grosso do Sul	2.666.872	3.009.798	3.500.612
Goiás	4.223.690	4.698.622	5.230.965
Distrito Federal	2.935.715	3.316.432	3.459.015*
<b>BRASIL</b>	<b>155.164.347</b>	<b>172.027.900</b>	<b>187.617.324*</b>

Fonte: Secretaria de Fazenda, Finanças ou Tributação.

## APÉNDICES

**APÊNDICE 01: CARTA DE APRESENTAÇÃO**

**Universidade Federal de Campina Grande  
Centro de Ciências Jurídicas e Sociais  
Coordenação do Curso de Ciências Contábeis  
Comissão de Coordenação do TCC**



Sousa, 22 de abril de 2008.

A

**Gerência do 5º núcleo regional da receita estadual da Paraíba/Sousa  
Sr. Leonilson Lins de Lucena**

Solicitamos por meio deste, a compreensão e o auxílio do desenvolvimento do Trabalho de Conclusão de Curso no sentido de fornecer informações úteis ao desenvolvimento desta pesquisa acadêmica. O presente trabalho será desenvolvido pelo discente **Airton dos Santos Almeida**, aluno regularmente matriculado sob o número 60623899, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Campina Grande, e orientado pela docente Ms. Karla Katiúscia Nóbrega de Almeida. O trabalho intitulado: **“Um enfoque sobre o relacionamento da Auditoria Fiscal com a Contabilidade”**, conforme aponta nos procedimentos metodológicos adotados há necessidade das seguintes informações para seu desenvolvimento:

- a) Caracterização do Respondente**
- b) Qualificação do Auditor Fiscal na Paraíba**
- c) Execução dos Trabalhos de Auditoria Fiscal**

Estas informações supracitadas serão utilizadas apenas em caráter acadêmicas, ficando sob sigilo absoluto e responsabilidade da docente orientadora e do discente responsável pela elaboração do trabalho.

Atenciosamente,

**Thiago Alexandre das Neves Almeida  
Presidente da Comissão de Coordenação do TCC**



## APÊNDICE 02: QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Prezado auditor fiscal:

Solicitamos sua colaboração na resposta ao questionário abaixo, uma vez que sua participação é muito valiosa, por se tratar de estudo sustentado em pesquisa de campo para ser desenvolvido, intitulado: “Um Enfoque sobre o Relacionamento da Auditoria Fiscal com a Contabilidade”, sob a orientação da professora Ms. Karla Katiuscia Nóbrega de Almeida e que objetiva cumprir as exigências para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

É nosso compromisso garantir que suas respostas ao questionário somente serão apresentadas de forma agregada, através de tratamento estatístico coletivo, onde os dados obtidos não serão destacados individual ou nominalmente, assegurando, portanto, tratamento confidencial aos respondentes.

### PARTE A – Caracterização do Respondente

#### 1. TEMPO DE EXPERIÊNCIA NA FUNÇÃO

1 a 5 anos       6 a 10 anos       11 a 15 anos       Mais de 15 anos

#### 2. GRAU DE INSTRUÇÃO ESCOLAR

Ensino Fundamental       Ensino Médio       Ensino Superior  
 Outra. Especificar \_\_\_\_\_

#### 3. ÁREA DA GRADUAÇÃO (se possuir Ensino Superior)

Ciências Contábeis       Administração       Direito  
 Outra. Especificar \_\_\_\_\_

#### 4. FORMA DA INVESTIDURA NA FUNÇÃO

Concursado       Contratado       Celetista  
 Outro. Especificar \_\_\_\_\_

## PARTE B – Qualificação do Auditor Fiscal na Paraíba.

Nesta seção do questionário, solicitamos que opine sobre seu grau de concordância ou discordância, em cada uma das afirmativas que se seguem.

AFIRMATIVAS	RESPOSTA			
	( ) Concordo	( ) Concordo Parcialmente	( ) Discordo	( ) Não Sei.
01. No exercício da função de auditor fiscal, é preciso possuir sólidos conhecimentos em Contabilidade.	( ) Concordo	( ) Concordo Parcialmente	( ) Discordo	( ) Não Sei.
02. Para o exercício da função de auditor fiscal preciso ser contador.	( ) Concordo	( ) Concordo Parcialmente	( ) Discordo	( ) Não Sei.
03. A função do contador no Brasil está voltada, preponderantemente, para satisfazer às exigências do fisco.	( ) Concordo	( ) Concordo Parcialmente	( ) Discordo	( ) Não Sei.
04. A Auditoria Fiscal se resume a uma simples verificação da obediência aos mandamentos legais.	( ) Concordo	( ) Concordo Parcialmente	( ) Discordo	( ) Não Sei.
05. Uma Auditoria Fiscal pode prescindir de examine da escrita contábil e comercial do auditado.	( ) Concordo	( ) Concordo Parcialmente	( ) Discordo	( ) Não Sei.
06. Na empresa auditada, quando constatada a existência de fraudes, o contador deve ser incriminado.	( ) Concordo	( ) Concordo Parcialmente	( ) Discordo	( ) Não Sei.
07. É freqüente a minha participação em cursos de treinamentos para capacitação de auditores fiscais.	( ) Concordo	( ) Concordo Parcialmente	( ) Discordo	( ) Não Sei.
08. É freqüente a minha participação em cursos de treinamentos em informática.	( ) Concordo	( ) Concordo Parcialmente	( ) Discordo	( ) Não Sei.
09. A fraude fiscal mais freqüente na Paraíba é a Sonegação Fiscal?	( ) Concordo	( ) Concordo Parcialmente	( ) Discordo	( ) Não Sei.
10. Nas auditorias fiscais realizadas na Paraíba é mais freqüente a incidência de erros (atos não intencionais) do que de fraudes (atos intencionais).	( ) Concordo	( ) Concordo Parcialmente	( ) Discordo	( ) Não Sei.

## PARTE C – Execução dos Trabalhos de Auditoria Fiscal

Nesta seção do questionário, solicitamos que ordene, em grau de importância, cada uma das opções as questões que se seguem.

### 1. INSTRUMENTOS UTILIZADOS NA DETECÇÃO DE FRAUDES FISCAIS.

INSTRUMENTO	GRAU DE IMPORTÂNCIA				SEM IMPORTÂNCIA (S/I)
	1º	2º	3º	4º	
Softwares Específicos	1º	2º	3º	4º	S/I
Ferramentas Contábeis	1º	2º	3º	4º	S/I
Inspeção Documental	1º	2º	3º	4º	S/I
Outra. Especificar _____	1º	2º	3º	4º	S/I

## 2. FERRAMENTAS CONTÁBEIS UTILIZADAS NA DETECÇÃO DE FRAUDES FISCIAS

FERRAMENTAS	GRAU DE IMPORTÂNCIA				SEM IMPORTÂNCIA (S/I)
	1º	2º	3º	4º	
Conferência da Escrituração Contábil	1º	2º	3º	4º	S/I
Inspeção das Notas e Livros Fiscais	1º	2º	3º	4º	S/I
Análise das Demonstrações Contábeis	1º	2º	3º	4º	S/I
Outra. Especificar _____	1º	2º	3º	4º	S/I

## 3. PRINCIPAIS DIFICULDADES NA EXECUÇÃO DA AUDITORIA FISCAL

DIFICULDADES	GRAU DE IMPORTÂNCIA				SEM IMPORTÂNCIA (S/I)
	1º	2º	3º	4º	
Softwares Ineficazes	1º	2º	3º	4º	S/I
Escassez de Mão-de-obra Especializada.	1º	2º	3º	4º	S/I
Documentação Incompleta	1º	2º	3º	4º	S/I
Outra. Especificar _____	1º	2º	3º	4º	S/I

## 4. MOTIVOS ALEGADOS PELOS AUDITADOS PARA A PRÁTICA DA FRAUDE FISCAL:

MOTIVOS	GRAU DE IMPORTÂNCIA										
	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	9º	10º	S/I
Injustiça da carga tributária.	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	9º	10º	S/I
Mau gerenciamento dos recursos públicos arrecadados, por parte do governo.	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	9º	10º	S/I
Dificuldades financeiras.	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	9º	10º	S/I
Crença na baixa possibilidade de ser auditado.	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	9º	10º	S/I
Crença na impunidade.	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	9º	10º	S/I
Desconhecimento da legislação fiscal aplicável.	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	9º	10º	S/I
O benefício da fraude fiscal compensa o risco de ser apanhado/autuado.	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	9º	10º	S/I
Cultura de sonegação.	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	9º	10º	S/I
Desorganização da empresa.	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	9º	10º	S/I
Outro. Especificar _____	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	9º	10º	S/I