

# **UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE NO PROCESSO DE AUDITORIA FISCAL DO ICMS: ESTUDO SOB A ÓTICA DOS AUDITORES FISCAIS DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**

## **USE OF ACCOUNTING IN THE FISCAL AUDIT OF THE ICMS: STUDY UNDER THE OPINION OF THE TAX AUDITORS OF THE SECRETARIAT OF THE FINANCE OF THE STATE OF CEARÁ**

**José Rodrigues Almeida**

Secretária de Fazenda do Estado do Ceará

[jrodriguesalmeida@gmail.com](mailto:jrodriguesalmeida@gmail.com)

### **RESUMO**

A atividade financeira do Estado consiste na administração, arrecadação e aplicação, dos recursos públicos para a promoção do bem comum e para a manutenção e funcionamento da máquina pública. Os recursos arrecadados são considerados receitas públicas, destacando-se como principal fonte de arrecadação dos entes públicos a Receita Tributária. No âmbito dos Estados, o tributo de maior relevância em volume de arrecadação é o Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), sendo o fato gerador desse imposto registrado na Contabilidade das empresas. Embora a Contabilidade seja a grande fornecedora de informações aos distintos usuários, dentre os quais encontra-se o Fisco, sua utilização no processo de auditoria fiscal do ICMS ainda não é significativa. Nesse contexto, o presente trabalho tem como objetivo analisar a percepção de auditores fiscais sobre a utilização da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal do ICMS, uma vez que estes verificam a conformidade dos registros fiscais referentes a esse tributo e auditam a Contabilidade das empresas para constatar possíveis irregularidades, que resultem em omissão do respectivo fato gerador. Para tanto, foi desenvolvido um estudo de caso, tendo como objeto o ambiente da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ/CE), utilizando-se, como instrumento de coleta de dados o questionário, o qual foi aplicado aos auditores fiscais. Diante dos resultados da pesquisa foi possível concluir que os auditores fiscais percebem a Contabilidade como uma grande aliada no processo de auditoria fiscal, apresentando-se como suporte confiável na identificação de possíveis irregularidades fiscais, mas pouco utilizam esse potencial por não terem completo domínio acerca do assunto. Diante dos resultados, foi possível concluir que os auditores percebem que a Contabilidade pode dar embasamento consistente na identificação de infrações praticadas pelas empresas, mas existem algumas barreiras que impedem o uso da Contabilidade no processo de auditoria fiscal. Ficou evidenciado que apesar da formação acadêmica, da prática profissional e da participação em cursos de capacitação oferecidos pela instituição – que estes perceberam como razoavelmente satisfatórios – o conhecimento dos auditores em relação à Contabilidade e às técnicas contábeis no processo de auditoria fiscal é apontado como mediano, podendo-se inferir que tal fato dificulta a utilização dos registros e demonstrações contábeis no processo de auditoria fiscal do ICMS, além da Contabilidade não proporcionar agilidade a esse processo, na opinião dos entrevistados.

**Palavras-chaves:** Auditoria fiscal. Informações Contábeis. Arrecadação.

## Área Temática: Auditoria e Perícia

### 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade, mediante escrituração dos atos e fatos administrativos, permite o controle das mutações físicas e monetárias ocorridas no patrimônio das empresas, fazendo com que usuários interessados nas informações produzidas possam atingir os objetivos a que se propõem. Attie (2006) ratifica esse entendimento, afirmando que a Contabilidade tem a finalidade precípua de promover os meios informativos e de controle, com o intuito de coletar todos os dados ocorridos na empresa e que tenham, ou possam ter, impactos que venham a causar variações na posição patrimonial.

Dentre os usuários da informação contábil, encontra-se o Governo que tem, pelo exercício próprio, uma parcela de toda a riqueza formada em seu território, tornando-se, por conseguinte, um “sócio” de todos os tipos de entidades econômicas.

No âmbito estadual, o ICMS, tendo como fato gerador a circulação de mercadorias e serviços, conforme determina a Constituição Federal (BRASIL, 1988), é o que apresenta maior relevância dentre os tributos estaduais, quanto ao volume arrecadado. Assim, os estados estabelecem, por meio de lei ordinária, as regras para a tributação das operações relativas à circulação de mercadorias disciplinando: o contribuinte, o fato gerador, as alíquotas, bem como as normas para fiscalização por meio de agentes próprios.

A Contabilidade, no que diz respeito ao ICMS, o fato gerador desse imposto, possibilitando o incremento da arrecadação e, ao mesmo tempo, o combate ao alto índice de sonegação e fraude, se utilizada como fundamentação dos autos lavrados no processo de auditoria fiscal.

Entretanto, apesar dessa constatação, tem-se verificado pouco uso das informações contábeis no processo de auditoria fiscal, o que pode proporcionar uma visão limitada do movimento comercial das empresas contribuintes desse imposto. Em estudo desenvolvido por Almeida (2010), foi verificado que a maioria dos autos de infração fundamentados em registros e demonstrações contábeis quando reclamados, foram julgados procedentes ou parcialmente procedentes, apesar do baixo nível de utilização da Contabilidade no processo de auditoria fiscal do ICMS. Assim, o interesse pelo desenvolvimento desta pesquisa surgiu desse paradoxo, ou

seja, a Contabilidade é relevante na recuperação dos créditos fiscais, entretanto é pouco significativa sua utilização nesse processo.

Desta forma a elaboração desta pesquisa acadêmica é relevante, pois está voltada para compreender as limitações da utilização da Contabilidade no processo de auditoria fiscal apesar de indispensável, necessária e útil ao auditor fiscal estadual, conforme destaca.

Almeida (2000), quando afirma que a escrituração contábil é um rico repertório de dados, constituindo meio indireto de apuração do ilícito, servindo, muitas vezes, de elemento probante objetivo e valorativo material de fato ilegítimo.

Diante do exposto, apresenta-se a seguinte questão problema que orientou o desenvolvimento desta pesquisa: Qual a percepção dos auditores fiscais sobre a utilização da Contabilidade no processo de auditoria fiscal do ICMS?

Buscando responder ao questionamento formulado, o presente trabalho tem como objetivo geral analisar a percepção de auditores fiscais sobre a utilização da Contabilidade no processo de auditoria fiscal do ICMS. Como objetivos específicos foram definidos os seguintes: (1) identificar as técnicas contábeis utilizadas pelos auditores fiscais no processo de auditoria fiscal do ICMS; (2) evidenciar as limitações, na percepção dos auditores fiscais quanto à utilização da Contabilidade no processo de auditoria fiscal; e (3) identificar o nível de conhecimento dos auditores fiscais sobre Contabilidade.

Tendo em vista os objetivos propostos, esta pesquisa caracteriza-se por ter abordagem qualitativa e exploratória, adotando como principal estratégia na pesquisa de campo, o estudo de caso, desenvolvido no ambiente da SEFAZ/CE, órgão responsável pela arrecadação dos tributos estaduais, bem como pela fiscalização desse processo, no qual os Auditores Fiscais atuam buscando constatar possíveis irregularidades praticadas pelas empresas, que resultem em sonegação fiscal. Para a coleta de dados foi aplicado questionário aos auditores fiscais, a fim de observar a utilização da Contabilidade na execução dos seus trabalhos.

O trabalho está organizado em cinco seções, incluindo a presente introdução. A segunda seção aborda os aspectos fiscais e tributários da Contabilidade, apresentando conceitos de Contabilidade e auditoria fiscal. A terceira seção explicita a metodologia do presente estudo. Na quarta seção, evidenciam-se os resultados obtidos mediante a aplicação do questionário, com o auxílio de quadros e tabelas. Ao final, na quinta seção, são apresentadas as principais conclusões da análise realizada.

## 2 CONTABILIDADE E AUDITORIA FISCAL

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

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

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

Dos conceitos expostos, pode-se compreender a Contabilidade como a ciência que tem por finalidade orientar e registrar os fatos administrativos das entidades, permitindo o controle e a evidenciação das mutações ocorridas no patrimônio destas, durante um determinado período. Constitui, portanto, um campo de grande relevância para produzir informações úteis aos seus diversos usuários, dentre estes, o Fisco, representando o Governo.

Os registros de fatos administrativos que alteram, de forma qualitativa ou quantitativa o patrimônio, compõem a escrituração contábil, possibilitando a evidenciação do patrimônio das organizações por meio das demonstrações contábeis. Os registros das mutações patrimoniais se processam em atendimento às normas legais, fiscais e profissionais, obedecendo à metodologia própria adotada pela Contabilidade, em ordem cronológica, em livros indicados pela legislação comercial e fiscal e em conformidade com a natureza e homogeneidade de cada fato registrado.

Qualquer tipo de empresa, independentemente de seu porte ou constituição jurídica, necessita manter a escrituração contábil para controlar o seu patrimônio e gerir adequadamente os seus negócios. Além de ser uma necessidade, a escrituração contábil é uma exigência desde

o século XIX, estando sua obrigatoriedade prevista no Código Comercial Brasileiro, Lei nº. 556, de 25 de junho de 1850.

O Código Civil Brasileiro - Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - revogou alguns artigos do Código Comercial Brasileiro e incorporou a obrigatoriedade da escrituração contábil no artigo 1.179, estabelecendo que o empresário e a sociedade empresária estão “obrigados a seguir um sistema de Contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a respectiva documentação, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico” (BRASIL, 2002).

Além das legislações citadas, a Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterada pelas Leis nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007 e nº 11.941, de 27 de maio de 2009, normatizou as demonstrações contábeis das sociedades por ações, provocando alterações profundas no modelo contábil até então adotado, dispondo, que a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e societária e aos princípios de Contabilidade, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência (BRASIL, 1976, 2007, 2009).

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

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

Corroborando com esse entendimento, Fazzio Júnior (2003, p. 72) afirma que “a escrituração é a radiografia da empresa. Por isso, a lei impõe ao empresário o dever de manter a escrituração em ordem. É de seu próprio interesse, seja para atender os ditames legais, seja para propiciar a fiscalização tributária, seja para eventualidade de fazer prova em juízo”.

No Estado do Ceará, quanto à arrecadação do ICMS, no regulamento aprovado pelo Decreto Estadual nº. 24.569, de 31 de julho de 1997, constam normas tratando do uso da Contabilidade e da aplicação de técnicas de auditoria contábil, estabelecendo ainda, que o auditor fiscal, no resguardo dos interesses do erário, deve proceder ao exame das escritas fiscal e comercial das pessoas sujeitas à fiscalização do ICMS.

No processo de Auditoria Fiscal, quando da análise da documentação e dos livros contábeis apresentados pelo contribuinte, resultar a verificação da ocorrência de um fato que constitua ilícito na esfera tributária, ocorrendo a imputação de penalidade pecuniária pela legislação, o Auditor Fiscal deverá efetuar o lançamento correspondente, assim como do tributo (obrigação principal), quando for devido.

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

Rocha (2002, p. 269) define prova, em sentido amplo, “como a verificação da verdade das afirmações das partes formuladas no processo, feita pelos meios de prova existentes nos autos, a fim de formar a convicção do julgador”.

Como afirma Dabul (2004), se tal processo pretende a confirmação do lançamento tributário efetuado, as provas produzidas devem atestar, da forma mais convincente possível, a ocorrência do fato que ensejou a cobrança do tributo. Assim, o processo administrativo tributário realiza uma atividade de subsunção, isto é, procura demonstrar a ocorrência de um fato que se enquadre em uma determinada hipótese de incidência tributária e que enseje, desta forma, a correta cobrança do tributo, que, assim, se faz devido.

As provas são os componentes fundamentais no processo administrativo fiscal, sem as quais a reclamação não prospera. Por meio das provas procura-se demonstrar um fato, evidenciar e dar autenticidade a algo. A convicção do julgador, para emitir uma decisão, precisa ser consubstanciada em elementos de provas legítimas. De acordo com o Código de Processo Civil, Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (BRASIL, 1973).

Santos (1983) destaca que o convencimento para a conclusão sobre um determinado fato se dá por meio de provas diretas ou por meio do raciocínio lógico, desenvolvido para se chegar a uma conclusão, que são as provas indiretas. É o caso, por exemplo, da constatação de diferenças nas quantidades de mercadorias obtidas por meio de levantamento quantitativo de estoque. As diferenças apuradas levam à presunção de que pode ter ocorrido a omissão de saídas ou a omissão de entradas, uma vez que não constam as respectivas documentações fiscais, com o intuito de esconder o fato gerador do ICMS.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O Auditor Fiscal goza de poderes atribuídos pelo Código Tributário Nacional para examinar mercadorias, livros, documentos comerciais ou fiscais das empresas em geral. Não podendo em circunstância alguma, o empresário se negar a apresentar os livros e documentos (BRASIL, 1966).

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



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

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

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

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

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

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

Attie (2006) e Crepaldi (2007) descrevem os vários tipos de auditorias: auditoria contábil, auditoria ambiental, auditoria de sistemas, auditoria fiscal e tributária, entre outras. No entanto, este estudo trata somente da auditoria fiscal, normalmente utilizada para definir as ações de fiscalização tributária desenvolvida pela administração pública.

De acordo com Lima (2003), a vinculação da auditoria com os interesses sociais, de viabilizar a repartição de riqueza entre a sociedade, com o financiamento de recursos para a

ação do Estado, promovendo a difusão da função social do imposto, destaca a acentuada ligação entre tributos e Contabilidade, mediante verificação com a finalidade exclusivamente fiscal.

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

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

O Quadro 1 apresenta uma síntese das principais fraudes que têm possibilidade de serem evidenciadas pela Contabilidade, relacionadas ao fato gerador do ICMS.

Quadro 1 – Tipos de fraudes relacionadas com a Contabilidade

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

Fonte: Elaborado pelos autores (2010).

Sabe-se que a Contabilidade é o instrumento que trabalha com as informações referentes às vendas, às compras, aos estoques, ao caixa, dentre outras áreas. Portanto, conclui-se que é por meio da Contabilidade que a auditoria fiscal realiza suas atividades, verificando a legitimidade e a legalidade dos atos, fatos e registros da organização, podendo identificar as fraudes expostas no Quadro 1.

O termo auditoria fiscal é normalmente utilizado para definir as ações de fiscalização tributária desenvolvida pela administração fiscal, podendo apresentar conteúdos diferentes em

função da posição do sujeito que executa a auditoria. O procedimento administrativo fiscal é fundamental para que o Estado recupere tributos sonegados ou originados de erros, de forma mais rápida, com encerramento da contenda.

De acordo com Almeida (2010) os créditos reclamados cujos autos de infração foram lavrados com fundamento na Contabilidade são, na sua maioria julgados procedentes (76%), embora a Contabilidade seja pouco utilizada nesse processo. Almeida (2010) ainda constatou que apenas 7% dos processos usaram informações contábeis como meio de prova.

Diante do exposto, o presente trabalho foi desenvolvido visando analisar a percepção de auditores fiscais sobre a utilização da Contabilidade no processo de auditoria fiscal do ICMS, adotando para tanto, a metodologia apresentada na seção que se segue.

### **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

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

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

Para Yin (2005), o estudo de caso é um modo de pesquisa empírica que investiga fenômenos contemporâneos em seu contexto real, quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos; quando existem mais variáveis de interesse do que ponto de dados; quando se baseia em diversas fontes de evidências; e quando há proposições teóricas para conduzir a coleta e a análise de dados.

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

A presente pesquisa caracteriza-se como exploratória, posto que aborda tema sobre o qual não se tem verificado a existência de estudos, especialmente que investiguem a utilização da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal, sob a ótica dos auditores fiscais, da forma abordada nesta pesquisa.

Quanto aos meios de investigação, esta pesquisa classifica-se como bibliográfica, por promover uma revisão de literatura sobre o tema e pesquisa de campo, pois o estudo foi desenvolvido na Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará.

Como instrumento de coleta de dados, foi aplicado questionário, a fim de verificar a percepção dos Auditores quanto à utilização da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal do ICMS. O questionário utilizado foi dividido em dois blocos: o primeiro bloco, denominado Perfil do Respondente, buscou informações gerais dos respondentes, tais como faixa etária, sexo, formação acadêmica, titulação e tempo de serviço na SEFAZ/CE. O segundo bloco, Uso das Informações Contábeis na Execução dos Trabalhos de Auditoria Fiscal do ICMS, teve como finalidade verificar a percepção dos auditores fiscais em relação ao uso da contabilidade no desenvolvimento de suas atividades.

Considerando que o objetivo da pesquisa foi analisar a percepção dos auditores fiscais quanto à utilização da Contabilidade durante o processo de auditoria fiscal do ICMS, o estudo foi realizado com os servidores que atuam na Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos (CESEC), que possui 244 Auditores Fiscais. A CESEC é a única célula de gestão fiscal que não tem limitação de campo de atuação, abrigando, portanto, todos os tipos de empresas e possibilitando a utilização de todas as técnicas de auditoria. O questionário foi aplicado no período de 01 a 05 de março de 2010. Salienta-se que no dia 26/02/2010 foi feito um pré-teste do questionário com 05 auditores do Núcleo Setorial de Produtos Químicos.

A tarefa a seguir foi analisar e interpretar os dados, tendo como principal objetivo de responder à questão de pesquisa, evidenciando-se, na seção seguinte os resultados obtidos.

#### **4 RESULTADOS OBTIDOS NA PESQUISA**

A Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ/CE), ambiente em que foi desenvolvido o estudo de caso, enquanto órgão gestor de recursos financeiros do Estado, tem sua origem remetida à época das capitâneas hereditárias, quando foi instalado (1797) seu

primeiro órgão arrecadador. A atual estrutura organizacional da SEFAZ, visando o efetivo cumprimento de sua missão de captar recursos financeiros para atender às demandas da sociedade, está distribuída em seis níveis: Superior; Gerência Superior; Órgãos de Assessoramento; Órgãos de Execução Pragmática; Órgãos de Execução Instrumental; e Órgãos Setoriais de Execução. Os Órgãos de Execução Programática têm competência para exercer a atividade de Auditoria Fiscal, cujo objetivo é recuperar receitas tributárias por meio de fiscalizações específicas e também coibir a tentativa de ações fraudatórias ou com o objetivo de não recolher ou diminuir o valor correto do recolhimento do ICMS.

Conforme os objetivos do presente trabalho e a metodologia proposta, foram identificados 244 auditores fiscais lotados na Célula de Gestão dos Segmentos Econômicos como sujeitos da pesquisa. Cumpre informar que destes, apenas 88 responderam ao questionário, representando cerca de 36% do total.

Com relação ao Bloco do questionário “Perfil dos Respondentes”, foram feitas perguntas relacionadas às características, tais como, sexo, faixa etária, nível de escolaridade etc. A Tabela 1 apresenta o perfil obtido, determinado pelas respostas predominantes nesse bloco de questões.

Tabela 1- Perfil dos Auditores Fiscais da SEFAZ/CE

<b>Características</b>	<b>Perfil dos Auditores</b>	<b>Percentual (%)</b>
Faixa etária	Entre 41 e 50 anos	38,64
Sexo	Masculino	81,82
Nível de Escolaridade	Possuem Graduação	96,59
Formação Predominante	Ciências Contábeis	22,09
Nível de Titulação	Especialização	68,18
Área do Curso de pós-graduação	Contabilidade/Controladoria	25,97
Tempo de serviço na SEFAZ/CE	Entre 11 e 20 anos	44,32
Tempo de atuação em auditoria de empresas	Entre 11 e 20 anos	64,77
Total de Respondentes	88	36,07

Fonte: Dados da Pesquisa (2010).

Em relação ao perfil dos auditores, conforme Tabela 1, pode-se afirmar que a CESEC, é composta por pessoas experientes, entre 41 e 50 anos, sendo, predominantemente do sexo masculino. Observa-se que cerca de 96,59% possuem curso superior, o que pode ser justificado pela mudança no perfil de escolaridade requerido pelos órgãos tributários para ingresso no cargo de auditor fiscal, passando a ser exigido nível superior. Foi possível, ainda, notar a busca pelo aprimoramento do conhecimento profissional, através de cursos de especialização, preferencialmente na área de Contabilidade/Controladoria. Quanto à atuação dos auditores

fiscais na área, verifica-se que a experiência destes está entre 11 e 20 anos de dedicação tanto na Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará como na auditoria de empresas.

Em relação ao Bloco “Uso das Informações Contábeis na Execução dos Trabalhos de Auditoria Fiscal do ICMS”, foram relacionadas perguntas referentes aos seguintes itens: nível de conhecimento de Contabilidade; cursos de capacitação em auditoria contábil; a importância do confronto entre as informações fiscais e contábeis, dentre outras. A Tabela 2 apresenta o percentual de respostas predominante em cada questão.

Tabela 2 - Utilização da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal da SEFAZ/CE

<b>Características</b>	<b>Perfil dos Auditores</b>	<b>%</b>
Quanto ao nível de conhecimento do respondente sobre Contabilidade	Médio	77,27
Quanto ao conhecimento sobre técnicas de auditoria contábil	Médio	76,14
Quanto à participação em treinamentos oferecidas pela SEFAZ/CE	Sim	92,05
Quanto à satisfação com os treinamentos	Razoavelmente satisfeito	51,14
Quanto à Utilização do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício nas auditorias	Utilizam quase sempre	50,00
Quanto ao confronto de informações fiscais e contábeis como auxílio a auditoria fiscal	Sim, auxiliam muito	80,68
Quanto à Contabilidade dar maior consistência aos autos de infração	Sim, quase sempre	50,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2010).

Dentre as perguntas com opções referentes à influência da Contabilidade na realização do trabalho de auditoria fiscal, tem-se que, segundo os auditores da Célula de Gestão dos Segmentos Econômicos da SEFAZ, a Contabilidade é atuante no procedimento de fiscalização do ICMS, observando-se que cerca de 80% dos entrevistados afirmaram que os confrontos das informações fiscais com as informações contábeis auxiliam muito na auditoria; 50% dos pesquisados atestam que quase sempre utilizam o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício, bem como concordam que fundamentação contábil quase sempre são consistentes, ou seja, o julgamento é favorável ao Estado nos julgamentos do Contencioso Administrativo Tributário.

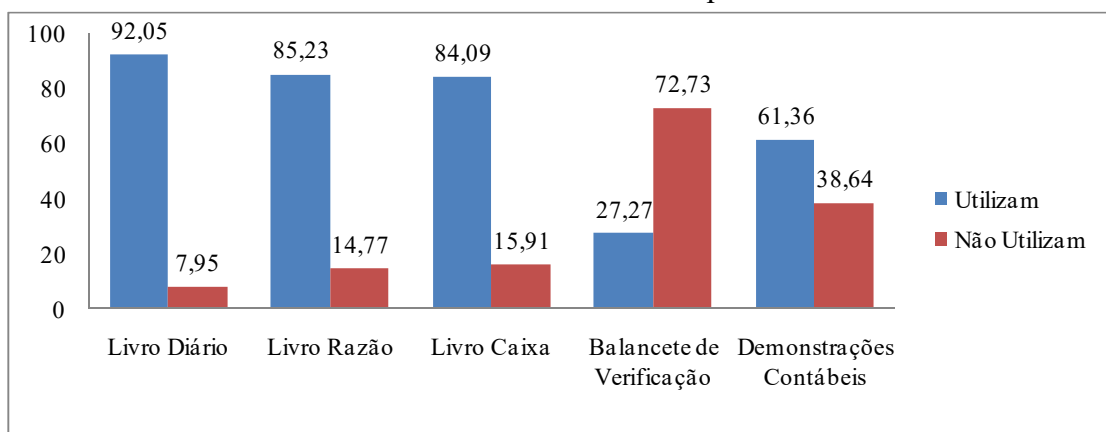
Quanto ao nível de conhecimento dos auditores fiscais da SEFAZ/CE sobre Contabilidade e sobre técnicas de auditoria contábil, este é percebido como mediano por cerca de 77% dos respondentes. Considerando que aproximadamente 92% confirmaram participação nos cursos promovidos pela SEFAZ/CE, observa-se a necessidade de uma avaliação da qualidade desses cursos. Corroborando essa afirmação tais cursos são considerados apenas “razoavelmente satisfatórios” por mais da metade dos auditores pesquisados (51%).

Em relação aos instrumentos da Contabilidade no auxílio ao processo de auditoria fiscal, foram feitos questionamentos sobre os seguintes temas: os documentos normalmente

solicitados; os fatos mais comuns de omissão de receita; os documentos e registros contábeis utilizados para auditoria do fluxo financeiro; as motivações para utilizar as informações contábeis; e quais as barreiras que impedem de utilizar as informações contábeis. Salienta-se que com exceção do item relativo aos documentos utilizados para auditoria do fluxo financeiro, para todas as questões havia a possibilidade de marcar mais de uma alternativa.

O Gráfico 1 apresenta as respostas sobre quais documentos e registros contábeis são solicitados pelos auditores fiscais para o processo de auditoria.

Gráfico 1 - Documentos contábeis solicitados no processo de auditoria fiscal



Fonte: Dados da Pesquisa (2010).

Os resultados evidenciam que os auditores fiscais reconhecem a importância do Livro Diário no processo de auditoria fiscal, uma vez que 92% dos entrevistados afirmaram solicitar esse documento dos fiscalizados. Além deste, percebe-se que os Livros Razão e Caixa, têm utilização significativa, com cerca de 85% e 84%, respectivamente, de solicitação pelos auditores fiscais. Vale lembrar que o Livro Caixa registra o movimento econômico-financeiro das entidades realizado por meio de recebimentos e pagamentos em espécie.

Verificou-se ainda que aproximadamente 61% dos auditores fiscais solicitam as Demonstrações Contábeis durante a realização das auditorias. Entretanto, em relação ao Balancete de Verificação, apesar deste documento apresentar a movimentação de débito e crédito das contas patrimoniais e os respectivos saldos, possibilitando a comprovação dos lançamentos contábeis e a situação das contas, constatou-se que cerca de 73% dos entrevistados não utilizam esse demonstrativo.

Quanto aos fatos mais comuns de omissão de receita constatados na atividade de Auditoria Fiscal, foram obtidas as respostas apresentadas na Tabela 3.

Tabela 3 - Fatos mais comuns de omissão de receita constatados na Auditoria Fiscal

<b>Fatos mais comuns de omissão de receita</b>	<b>% de respostas</b>
Suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário.	75
Saldo credor de caixa, apresentado na escrituração ou apurado na ação fiscal após inclusão de operações não declaradas, assim como a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes.	34,09
Diferença apurada pelo cotejo entre as saídas registradas e o valor das saídas efetivamente praticadas ou através do confronto entre os registros contábil e fiscal.	56,82
Montante da receita líquida inferior ao custo dos produtos vendidos, ou ao custo das mercadorias vendidas ou ao custo dos serviços prestados no período analisado.	48,86
Diferença a maior entre o preço médio ponderado das mercadorias adquiridas ou produzidas e seus respectivos valores registrados no livro Registro de Inventário.	17,05
Déficit financeiro resultante do confronto entre o saldo das disponibilidades no início do período fiscalizado, acrescidos dos ingressos de numerários e deduzidos os desembolsos e o saldo final das disponibilidades, considerando-se, ainda, os gastos indispensáveis à manutenção da entidade mesmo que não escriturados.	48,86

Fonte: Dados da Pesquisa (2010).

As respostas apresentadas na Tabela 3 revelam que o fato mais comum de omissão de receita é o suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, pois 75% dos auditores fiscais indicaram esse item.

Em seguida, tem-se a diferença apurada comparando as saídas registradas e o valor das saídas efetivamente praticadas ou através do confronto entre os registros contábil e fiscal com cerca de 57% de respostas. Já a diferença a maior entre o preço médio ponderado das mercadorias adquiridas ou produzidas e seus respectivos valores registrados no livro Registro de Inventário é apontada como o menor índice de omissão de receita (cerca de 17%).

Quanto aos documentos utilizados para a auditoria do fluxo financeiro das empresas, a Tabela 4 apresenta as respostas dos entrevistados.

Tabela 4 - Documento utilizado para auditoria de fluxo financeiro das empresas

<b>Documentos</b>	<b>% de respostas</b>
Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo método indireto	11,36
Demonstração dos Fluxos de caixa pelo método direto	73,86
Ambos – método direto e indireto	7,95
Planilha Fiscalização	1,14
Nenhum	5,68

Fonte: Dados da Pesquisa (2010).

Verifica-se na Tabela 4 que cerca de 74% dos respondentes optam pela Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo método direto como documento para auditoria do fluxo financeiro das empresas. Quanto à avaliação dos fatores que motivam os auditores a utilizarem as informações contábeis na fiscalização de empresas, a Tabela 5 apresenta esse resultado.



Tabela 5 - Motivações dos auditores para utilizarem as informações contábeis

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

Fonte: Dados da Pesquisa (2010).

Conforme dados da Tabela 5, 73% dos auditores fiscais, consideram o confronto das receitas de vendas com a entrada de numerários da conta Caixa/Bancos como o fator que mais os motivam a utilizar as informações contábeis na fiscalização das empresas. Em seguida está a maior consistência nos autos de omissão de receita, opção marcada por 52 auditores, que representam cerca de 60% do total de respondentes. O fator que não oferece motivação para o uso das informações contábeis é a agilidade na execução da ação fiscal, indicado por apenas um auditor, dentre os 88 respondentes.

Contrapondo-se aos fatores de motivação, foram analisadas as principais barreiras que impedem os auditores de utilizarem as informações contábeis durante a fiscalização de empresas, sendo os resultados apresentado na Tabela 6.

Tabela 6 - Principais barreiras que impedem os auditores de utilizarem as informações contábeis na fiscalização de empresas

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

Fonte: Dados da Pesquisa (2010)

Os dados da Tabela 6 revelam que os auditores fiscais consideram o fato da escrituração contábil das empresas está centralizada na Matriz como a principal barreira que os impede de utilizar as informações contábeis na fiscalização de empresas. Essa afirmação é feita por cerca de 78% dos respondentes. Como a segunda maior barreira tem-se dois itens com percentual de aproximadamente 45% das respostas, cada: a ausência de capacitação ou atualização em técnicas de auditoria contábil e conhecimento insuficiente das técnicas de Contabilidade. A seguir, com 42% das respostas, tem-se a dificuldade do manuseio de arquivos eletrônicos e, com 26%, o pouco tempo para análise das informações contábeis da empresa.

Nota-se que apesar da principal barreira ultrapassar, em quantitativo de auditores, a

principal motivação, esta consiste no arquivamento das informações contábeis e não na utilização das informações. As demais barreiras apontadas pelos auditores estão relacionadas ao conhecimento técnico destes profissionais.

Quanto aos dados mais utilizados na realização de ações fiscais, solicitou-se no questionário que as opções fossem elencadas por ordem de prioridade, sendo apresentadas na Tabela 7 as respectivas respostas.

Tabela 7 - Informações mais utilizadas na realização de ações fiscais

<b>Dados mais utilizados</b>	<b>Auditores</b>	<b>%</b>
Obtidas nos Livros e documentos fiscais	27	30,68
Obtidas nos Livros e documentos contábeis	21	23,86
Disponibilizadas pelos sistemas da SEFAZ	19	21,59
Fornecidas pelo Laboratório Fiscal	18	20,45
Outros	3	3,41

Fonte: Dados da Pesquisa (2010).

Conforme a Tabela 7, os auditores fiscais consideram que as informações mais utilizadas, em ordem de prioridade, na realização de ações fiscais, são os obtidos nos Livros e documentos fiscais, com cerca de 31% das respostas, e em seguida os dados obtidos nos Livros e documentos contábeis, com o percentual de aproximadamente 24%. Confirma-se, diante dos resultados, que os auditores fiscais pouco utilizam a Contabilidade nos procedimentos de fiscalização, pois os livros e documentos fiscais e os sistemas da SEFAZ somam 73% das informações utilizadas.

Observou-se um confronto de informações nas respostas dos auditores fiscais, pois quando indagados sobre as documentações contábeis mais solicitadas, cerca de 92% afirmaram que pedem a Livro Diário, porém, quando indagados sobre as informações mais utilizadas, a maioria dos auditores, cerca de 30%, responderam que utilizam as informações fiscais, enquanto aproximadamente 24% afirmaram utilizar informações contábeis.

Os auditores fiscais em alguns momentos percebem e destacam a importância da Contabilidade no processo de auditoria fiscal, porém se contrapõe quanto à utilização desta ferramenta em suas atividades, identificando como problema tanto o arquivo destes documentos nas empresas como também a falta de conhecimento específico sobre o assunto. Outro fato que merece destaque é a verificação da não contribuição da Contabilidade quanto ao aspecto da agilidade do processo fiscal.

## 5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa direcionou-se à análise da percepção de auditores fiscais sobre a utilização da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal do ICMS, mediante estudo de caso desenvolvido na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Os dados foram coletados utilizando-se a aplicação de questionário aos auditores da Célula de Gestão dos Segmentos Econômicos (CESEC).

Considerando os objetivos da presente pesquisa, bem como a metodologia que orientou o trabalho, foram identificados 244 auditores pertencentes à CESEC, dos quais, 88 responderam ao questionário.

O perfil predominante dos pesquisados revela que os auditores estão na faixa etária entre 41 e 50 anos, possuem graduação em Ciências Contábeis e título de Especialista em Contabilidade ou Controladoria, e que já trabalham nessa área há bastante tempo, ou seja entre 11 e 20 anos.

Ao longo da análise observou-se que algumas respostas apresentam dados conflitantes, como por exemplo: a grande maioria dos entrevistados afirmou solicitar Livros Contábeis no processo de auditoria, bem como utilizar Demonstrações Contábeis para obtenção de informações; declararam ainda que o confronto entre as informações contábeis e fiscais auxiliam muito durante o processo de auditoria fiscal e que a Contabilidade quase sempre confere consistência aos autos de infração. Por outro lado, 73% afirmam que durante os procedimentos de fiscalização, as informações mais utilizadas são os livros e documentos fiscais e os sistemas corporativos da SEFAZ.

Além disso, os auditores identificaram como fatos de omissão de receitas mais comuns: suprimimento de caixa, saldo credor de caixa, diferenças entre saídas registradas e as saídas efetivamente praticadas, receita líquida inferior aos custos produtos vendidos, diferença entre os preços registrados e os preços vendidos e, por fim, déficit financeiro.

Dentre as motivações que levam os auditores a utilizarem as informações contábeis, está, principalmente, o confronto das receitas de vendas com a entrada de numerários da conta Caixa/Bancos, seguida pela possibilidade de dar maior consistência aos autos por omissão de receitas. Quanto à principal barreira para utilização da Contabilidade, foi apontado o arquivamento da escrituração contábil centralizado na matriz, seguido da ausência de capacitação ou de atualização em técnicas de auditoria contábil e o conhecimento insuficiente das técnicas contábeis.

Diante dos resultados, foi possível concluir que os auditores percebem que a Contabilidade pode dar embasamento consistente na identificação de infrações praticadas pelas empresas, mas existem algumas barreiras que impedem o uso da Contabilidade no processo de auditoria fiscal.

Nesse último aspecto, ficou evidenciado que apesar da formação acadêmica, da prática profissional e da participação em cursos de capacitação oferecidos pela instituição – que estes perceberam como razoavelmente satisfatórios – o conhecimento dos auditores em relação à Contabilidade e às técnicas contábeis no processo de auditoria fiscal é apontado como mediano, podendo-se inferir que tal fato dificulta a utilização dos registros e demonstrações contábeis no processo de auditoria fiscal do ICMS, além da Contabilidade não proporcionar agilidade a esse processo, na opinião dos entrevistados.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, José Rodrigues. **Contribuição da Contabilidade na Auditoria Fiscal do ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará**. 2010. 133p. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, Universidade Federal do Ceará.

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

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

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

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

\_\_\_\_\_. Lei nº. 556, de 25 de junho de 1850. Código Comercial. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L0556-1850.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L0556-1850.htm)>. Acesso em: 03 jan. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário

Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 02 jan. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5869.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm)>. Acesso em:

02 jan. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404compilada.htm)>. Acesso em: 02 jan. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 02 jan. 2010.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução 1.020, de 18 de fevereiro de 2005. Aprova a NBC T 2.8 – Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br/resnormas/rescfc1020.PDF>>. Acesso em: 18 abr. 2011.

\_\_\_\_\_. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)>. Acesso em: 02 jan. 2010.

Lei 11.941 de 27 de maio de 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2009/lei11941.htm>>. Acesso em: 02 jan. 2010.

\_\_\_\_\_. Decreto n. 24.569, de 31 de julho de 1997. Consolida e regulamenta a legislação do ICMS, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, 04 ago. 1997.

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

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

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

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

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

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

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

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

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, v. 35, n. 2, p. 57-63, mar./abr. 1995.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

LEHNEN, Fernando. **Estudo Jurídico - Contábil da Prova Pericial**. São Paulo: LTr, 2001.

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

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

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

SANTOS, Moacyr Amaral. **Primeiras Linhas de Direito Processual Civil**. 10. ed. v. 2. São Paulo: Saraiva, 1983.

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

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