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

José Rodrigues de Almeida, Ms.
Universidade Federal do Ceará
jrodriguesalmeida@gmail.com

Maria da Glória Arrais Peter, Dra.
Universidade Federal do Ceará
gloria@arrais.com

Marcus Vinicius Veras Machado, Ph.D.
Marcus Vinícius Veras Machado
marcus@acep.org.br

Amanda de Oliveira Gomes, Mestranda
Universidade Federal do Ceará
amanda@acep.org.br

Cícero Philip Soares do Nascimento, Mestrando
Universidade Federal do Ceará
cicero@acep.org.br

Resumo

O Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), tributo de competência estadual, possui maior relevância em relação ao total de tributos arrecadados pelos estados brasileiros. Considerando a Contabilidade como fornecedora de informações sobre o patrimônio das entidades aos usuários, dentre os quais encontra-se o Fisco, o presente trabalho tem como objetivo analisar a utilização da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal do ICMS, considerando-se a efetividade dos autos de infração lavrados com fundamentação nos registros e demonstrações contábeis. Para tanto, foi desenvolvido um estudo de caso tendo como objeto a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE), orgão 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. No desenvolvimento do estudo, utilizou-se pesquisa documental, coletando dados mediante análise de conteúdo das resoluções exaradas pelas Juntas de Julgamento da SEFAZ, além do levantamento bibliográfico que fundamentou o estudo. Cabe observar o baixo nível de utilização da Contabilidade como fundamentação dos autos de infração que se transformaram em processos fiscais, uma vez que de 1.494 resoluções, apenas 110 (aproximadamente 7%) utlizaram-se de registros e demonstrações contábeis. Destes, cerca de 73% foram julgados favoravelmente ao Estado, enquanto apenas 10% foram julgados improcedentes e cerca de 13% considerados nulos. Quanto ao aspecto da materialidade, os resultados favoráveis à Fazenda Estadual do julgamento totalizaram R$ 9.422 milhões, ou seja, cerca de 76% dos créditos totais reclamados, fundamentados na Contabilidade. Diante dos resultados obtidos, foi possível concluir que a utilização da Contabilidade como fundamento da ação fiscal mostrou-se extremamente efetiva, uma vez que a grande maioria dos autos com fundamentação contábil foram julgados procedentes, ou parcialmente procedentes.

Palavras-chave: Auditoria Fiscal. Contabilidade. Arrecadação do ICMS.

Área Temática: Gestão, Contabilidade e Orçamentos Públicos

1 Introdução

A Contabilidade, mediante escrituração dos atos e fatos administrativos, permite o controle das mutações físicas e monetárias ocorridas no patrimônio das entidades, 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.

Destaca-se, como usuário da informação contábil, o Governo que detém uma parcela de toda a riqueza formada em seu território, tornando-se, por conseguinte, um "sócio" de todos os tipos de entidades econômicas. Evidente, porque cabe ao governo propiciar condições para que os empreendimentos surjam, criando estruturas diversas, tais como: rodovias, eletrificação, redes de água e esgotos, além de promover o bem estar social por meio de programas de educação, saúde etc.

Dentre os tributos de competência dos estados, está o Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), tendo como fato gerador a circulação de mercadorias e serviços, conforme determina a a Carta Magna brasileira. 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 etc, bem como as normas para fiscalização por meio de agentes próprios.

Neste contexto, a Contabilidade, no que diz respeito ao ICMS, identifica o fato gerador do imposto, possibilitando a incrementação da arrecadação e, ao mesmo tempo, o combate ao alto índice de sonegação e fraude, quando utilizada como fundamentação dos autos lavrados no processo de auditoria fiscal.

Entretanto, apesar de a Contabilidade evidenciar a ocorrência do fato gerador do ICMS, 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. Assim, a relevância do desenvolvimento do presente estudo advém do cotidiano de parte dos autores, ao perceberem que poucos auditores fiscais utilizam a Contabilidade nos procedimentos de fiscalização, optando, predominantemente, pelos roteiros das auditorias fiscais, que consistem em rotinas de verificações exclusivamente por meio de livros e documentos fiscais.

Com efeito, o cenário instiga à pesquisa sobre a utilização da Contabilidade no processo de auditoria fiscal do ICMS, tendo como base a emissão de atos de infração fundamentados nos registros contábeis e os resultados obtidos nos julgamentos desses autos.

Diante do exposto, apresenta-se a seguinte questão que norteia a pesquisa: qual a efetividade dos autos de infração lavrados nos processo de auditoria fiscal do ICMS fundamentados na Contabilidade, considerando-se os resultados do julgamento desses processos?

Os pressupostos que alicerçam a pesquisa, diante da problemática levantada são os seguintes: (1) A Contabilidade é uma fonte de informação útil e meio de provas nas reclamações de créditos tributários do ICMS; (2) Os autos de infração lavrados com fundamentação na Contabilidade são, em sua maioria, julgados procedentes.

Em razão das motivações anteriormente discutidas, este trabalho tem como objetivo geral analisar a utilização da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal do ICMS, considerando-se a efetividade dos autos de infração lavrados com fundamentação nos registros e demonstrações contábeis. Como objetivos específicos foram definidos os

seguintes: (1) identificar os autos de infração lavrados com fundamentação na Contabilidade e suas tipicidades; (2) verificar o resultado dos julgamentos, bem como mensurar a freqüência desses resultados; (3) verificar a materialidade dos créditos do ICMS reclamados nos processos analisados.

Tendo em vista os objetivos propostos, esta pesquisa caracteriza-se por ter abordagem qualitativa e exploratória, adotando como principal estratégia 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. Foram utilizadas as técnicas de pesquisa bibliográfica e documental. Para a coleta de dados, foi realizada análise de conteúdo de documentos da entidade objeto de estudo, que consistiam das resoluções exaradas pelas Juntas de Julgamentos e dos processos administrativos fiscais que se fundamentam nos registros e demonstrações contábeis.

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 o estudo documental. Com auxílio de quadros e tabelas para melhorar e evidenciar os resultados da pesquisa. 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 (2004) afirma que a Contabilidade pode ser conceituada como o método responsável por identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e social, com vistas a 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 diversos usuários, dentre estes, o Fisco, representando o Governo.

Ainda sobre o assunto, Oliveira et al. (2002) afirmam que a Contabilidade é a base para apuração do resultado do exercício, pois tanto a legislação comercial como a tributária são unânimes em ressaltar, em diversas oportunidades, a necessidade da observância dos princípios e normas contábeis para o registro e controle das atividades empresariais.

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, feita de forma cronológica, em

livros indicados pela legislação comercial e fiscal e em conformidade com a natureza e homogeneidade de cada fato registrado.

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

O Código Civil Brasileiro, regido pela Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, revogou alguns artigos do Código Comercial Brasileiro e incorporou a obrigatoriedade da escrituração no artigo 1.179, estabelecendo que o empresário e a sociedade empresária estejam "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 n° 11.638, de 28 de dezembro de 2007 e n° 11.941, de 27 de maio de 2009, normatizou as demonstrações contábeis das sociedades por ações e provocou alterações profundas no modelo contábil até então adotado, dispondo, no artigo 177, 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 n° 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 responsabilidades de contabilista.

O Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1996, ao tratar da escrituração contábil, estabelece que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal, bem como os comprovantes de lançamentos neste 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 n° 24. 569, de 31 de junho de 1997, constam normas tratando do uso da Contabilidade e da aplicação de técnicas de auditoria, 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.

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

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

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

possibilidades de abordagens concorrentes.

A atividade de auditoria fiscalizadora é exercida por: auditores independentes; contadores das áreas financeiras e tributárias; fiscais de tributos; técnicos de controle externo; funcionários do controle governamental sobre instituições financeiras, empresas financeiras ou de atividade controlada; 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 (CRUZ, 2002)

Para Cruz (2002), a atividade de auditoria de gestão é exercida por: auditores independentes; contadores das áreas financeiras e gerenciais; gerentes de operações; técnicos de controle externo; funcionários do controle governamental sobre instituições financeiras, empresas financeiras ou de atividade controlada; e auditores internos das empresas. Nessa auditoria, a finalidade principal é vigiar a produção, bem como a produtividade, e avaliar os resultados alcançados diante de objetivos e metas fixados para um determinado período da tipicidade própria, possibilitando identificar desvios relevantes e apontar atividades ou departamentos fora do padrão de desempenho esperado.

E como última etapa da evolução da auditoria, a atividade de auditoria operacional que é exercida por: auditores independentes; contadores da área financeira e gerencial; administradores; gerentes; técnicos de controle externo; funcionários do controle governamental sobre instituições financeiras, empresas financeiras ou de atividade controlada; e economistas e auditores internos das empresas. O objetivo dessa auditoria é vigiar as transações sob as óticas da economicidade, da eficiência e da eficácia, considerando as causas e os efeitos decorrentes (CRUZ, 2002).

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

Auditoria fiscal contábil, na visão de Lima (2003) 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.

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, havendo a possibilidade imputação de penalidades pecuniárias determinadas pela legislação (multas), o Auditor Fiscal deverá efetuar o lançamento respectivo, assim como do tributo (obrigação principal), quando for devido. Nesses casos a Contabilidade forneceu a prova do ilícito tributário praticado.

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, de 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 n° 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o ônus da prova incumbe ai autor, quando ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, notificativo 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 podem ter ocorrido dois fatos geradores de ICMS: a omissão de saídas ou a omissão de entradas, sem as respectivas documentações fiscais.

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, o valor probante dos documentos contábeis estão estritamente relacionados com a autenticidade destes. Desta forma, deve-se questionar se os documentos provem de alguém, ou seja, se possuem um autor. Adicionalmente, destaca-se que 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 (MARTINEZ, 2002).

Os livros contábeis, como elementos de provas, devem estar revestidos das formalidades intrínsecas e extrínsecas, dentre estas a autenticação nos órgãos competentes. A força probante dos livros advêm de sua natureza, ao registrar as operações baseadas em documentos que lhe dão suporte ou, na ausência destes, em determinações do comerciante em registrar os fatos de seu negócio, que são importantes e merecem registros para não passarem despercebidos, mesmo não documentados para si (LEHNEN, 2001).

Com efeito, Lehnen (2001) argumenta que 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 ressalvar 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.

Sobre a temática "auditoria fiscal", tem-se algumas pesquisas publicadas em anais de eventos e periódicos, como pode ser visto no Quadro 1:

Autores	Título	Objetivos	Resultados
Diniz et al. (2006)	Comprovação de eficácia da aplicação de modelos contabilométricos no campo da auditoria digital das contas publicas municipais: caso de um tribunal de contas de um estado brasileiro.	Apresentou uma proposta de correlação entre um modelo contabilométrico apresentado por Santos e Diniz (2003) baseado na Lei de Newcomb-Benford com os trabalhos de campos realizados pela as auditorias dos tribunais de contas.	Os resultados do estudo revelaram que há uma significante correlação entre a quantidade de irregularidades apontadas nas auditorias e os valores apresentados pelo modelo contabilométrico construído a partir da lei de Newcomb-Benford.
Santos et al. (2009)	Aplicações da Lei de Newcomb-Benford na auditoria tributária do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).	Verificou se o modelo contabilometrico baseado na Lei de Newcomb-Benford (NB-Lei) é aplicável ao trabalho de auditoria tributaria do ISS.	Os resultados do estudo sinalizaram os possíveis desvios com a emissão e escrituração das notas fiscais, os quais foram confirmados com os resultados da fiscalização.
Araújo et al. (2010)	Aplicabilidade da Lei de Newcomb-Benford nas Fiscalizações do Imposto Sobre Serviços – ISS	Buscou a consolidação da aplicabilidade de um modelo matemático na auditoria digital em empresas prestadoras de serviços por meio da Lei de Newcomb-Benford, por meio da confrontação do resultado do modelo contabilométrico com o obtido pela auditoria contábil-fiscal registrado no relatório Termo Final de Fiscalização lavrado pelo fisco da Prefeitura localizada em uma Cidade do Nordeste.	Os resultados do estudo apontam para a aderência do modelo à fiscalização do ISS; a importância da implementação do método em outras áreas das auditorias do Imposto sobre Serviços, o fortalecendo e ampliando a função do auditor no contexto social, político e econômico; a urgência em se promover alterações nas formas e regras para se auditar as empresas, bem como na divulgação destes resultados para os municípios brasileiros, principalmente por não necessitar de novos investimentos, considerando os escassos recursos na Administração Pública.

Quadro1 – Estudos relacionados que tratam da temática auditoria fiscal.
Fonte: Elaborado pelos autores

Observa-se que embora existam estudos que tratam da vertente fiscal da auditoria, estes não abordam o uso das informações e relatórios contábeis da forma apresentada nesta pesquisa. Assim, para atender ao objetivo de analisar a utilização da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal do ICMS, considerando-se a efetividade dos autos de infração lavrados com fundamentação nos registros e demonstrações contábeis, desenvolveu-se a metodologia apresentada a seguir.

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; ou 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 efetividade da utilização da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal, 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 documental, pois os dados são coletados a partir de documentos tais como resoluções, relatórios, contratos etc, pertencentes à entidade objeto do estudo.

Os documentos que compõem fonte para esta pesquisa consistem nas resoluções de julgamentos da lavra do Contencioso Administrativo Tributário (CONAT), estruturados por Ementa, Relatório, Voto e Decisão.

Foram analisadas as resoluções de julgamentos realizados pelo Conselho de Recursos Tributários em sessão plenária do CONAT, durante o período de 2007 a 2009, referentes aos processos administrativos fiscais originados de infrações de diversas tipicidades, lavradas pelos auditores fiscais lotados nas Células de Auditoria Fiscal do Estado do Ceará.

Para a coleta e análise dos dados, foram selecionadas as resolução referentes aos autos de infração julgados que, de alguma forma, tiveram fundamentação nos registros ou demonstrações contábeis, e transformaram-se num processo fiscal, excluindo-se aqueles que, mesmo tendo fundamento na Contabilidade, não foram contestados pelos contribuintes.

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

A tarefa seguinte foi analisar e interpretar os dados, tendo como principal objetivo 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 capitanias hereditárias, época em que 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, inicialmente, foram identificadas 1.494 resoluções, que representaram créditos reclamados de diversas tipicidades, no valor histórico de R$ 267.123 milhões. Foram então selecionadas aquelas cujos autos de infração tiveram origem em investigações nos registros contábeis ou nos demonstrativos contábeis, obtendo-se o total de 110 resoluções, representando cerca de 7% do total, somando R$ 12.367 milhões (5% em relação ao valor total). Ressalte-se que foram considerados somente os autos de infração lavrados que se transformaram em processo fiscal, sendo excluídos àqueles que, mesmo fundamentados na contabilidade, não foram contestados pelos contribuintes, conforme definido na metodologia.

As 110 resoluções integrantes da amostra foram segregadas em sete grupos, classificadas por tipos de infrações vinculadas à Contabilidade, para fins de análise. A Tabela 1 apresenta a quantidade de processos e os respectivos créditos do ICMS reclamados de acordo com os grupos de infrações definidos.

Tabela 1 – Créditos de ICMS Reclamados, por Grupos de Infrações

Grupo de Infração	**Quantidade**	**Percentual**
Omissão de Receitas-Conta Mercadoria	39	35,45%
Omissão de Receitas-Conta Financeira	28	25,45%
Omissão de Receitas-Fluxo de Caixa	21	19,09%
Ausência de Escrituração de Notas Fiscais de Entradas	11	10,00%
Inexistência de Livro Contábil	4	3,64%
Subfaturamento	3	2,73%
Passivo Fictício (Omissão de Saídas)	4	3,64%
Total	110	100,00%

Fonte: Dados da Pesquisa (2010).

Conforme os dados da Tabela 1, observa-se que a maior incidência de infração caracteriza-se como Omissão de Receitas, resultante da análise da Conta Mercadorias, correspondendo a cerca de 35% do total, seguida pela Omissão de Receitas através da análise da Conta Financeira, que registrou 28 casos, representando, aproximadamente 25% da totalidade.

Considerando-se os grupos de infração caracterizados por Omissão de Receitas, nota-se que esta foi a principal ocorrência nos processos analisados, tendo em vista que somou 88 ocorrências entre todas as tipicidades – Conta Mercadoria (39), Conta Financeira (28) e Fluxo de Caixa (21).

Em ordem decrescente tem-se a infração caracterizada como suprimento de caixa sem origem comprovada correspondendo a 19% do total. Quanto à ausência de escrituração de notas fiscais de entradas, foram 11 casos ocorridos, já no item Inexistência de Livro Contábil, ocorreram somente quatro casos tendo como motivo o contribuinte não ter observado o disposto na legislação vigente. Ocorreram ainda quatro casos de Passivo Fictício - Omissão de Saídas, representando cerca de 4% do total de infrações e três casos de Subfaturamento, representando aproximadamente 3%. Em seguida, foram verificados os resultados dos julgamentos e mensurada a freqüência desses resultados, conforme apresentado na Tabela 2.

Da análise dos resultados dos julgamentos, conforme Tabela 2, verificou-se que, cerca de 43% do total dos autos de infrações que reclamaram créditos tributários do ICMS, com fundamento na Contabilidade, foram julgadas totalmente procedentes e que 30% foram julgadas procedentes em parte, não deixando de repercutir, mesmo parcialmente, favorável ao Fisco. Apenas 10% foram julgados improcedentes e 12,73% considerados nulos. Considerando-se os autos de infrações julgados procedentes e os julgados parcialmente

procedentes, tem-se aproximadamente 73% do total de infrações julgadas favoráveis ao Estado.

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

TIPIFICAÇÃO	Total	Proc.	Parc Proc.	Improc.	Nulo	Extinto
Omissão de Receitas-Conta Mercadoria	39	13	17	4	4	1
Omissão de Receitas-Conta Financeira	28	12	3	4	6	3
Omissão de Receitas-Fluxo de Caixa	21	12	4	1	4	
Ausência de Escrituração de Notas Fiscais de Entradas	11	4	5	2	-	-
Inexistência de Livro Contábil	4	2	2	-	-	-
Subfaturamento	3	1	2	-	-	-
Passivo Fictício-Omissão de Saídas	4	3	-	-	-	1
Total	110	47	33	11	14	5
Percentual	100%	42,73%	30,00%	10,00%	12,73%	4,55%

Fonte: Dados da Pesquisa (2010).
Legenda: Proc. = Procedente; Parcial P. = Parcial Procedente; Improc. = Improcedente.

Analisando os resultados dos julgamentos, individualmente, por cada tipo de infração, verificou-se ainda na Tabela 2 que:

- Omissão de Receitas-Conta Mercadoria: apresentou 39 ocorrências e cerca de 77% (30 julgamentos) dos julgamentos favoráveis ao Estado, o que foi um bom indicativo de sua validade;
- Omissão de Receitas-Conta Financeira: apresentou o menor índice de julgamentos favoráveis, aproximadamente 54%, motivado pelo alto índice de nulidade (6 casos);
- Omissão de Receitas-Fluxo de Caixa: apresentou uma eficiência de 76% nos julgamentos favoráveis ao Estado, mas registrou 4 casos de julgamentos nulos por impossibilidade jurídica da autuação, em razão da ausência de elementos probatórios;
- Ausência de Escrituração de Notas Fiscais de Entradas: apresentou 81,81% de resultado favorável ao Estado, mas prevaleceram os julgamentos parcialmente procedentes com 5 casos;
- Subfaturamento: não apresentou julgamentos improcedentes, contudo, a maioria das infrações autuadas obteve correções, sendo que aproximadamente 67% foram julgadas procedentes em parte;
- Inexistência de Livro Contábil: embora apresente uma eficácia de 100% no julgamento, somente existiu a ocorrência de quatro casos; e o
- Passivo Fictício: apresentou 75% dos julgamentos procedentes, o que foi um bom indicativo de sua validade.

Para complementar a análise, tem-se a Tabela 3 que apresenta a relação entre os resultados por tipo de infração e o total geral de cada julgamento.

A Tabela 3 permite verificar que, das 47 infrações julgadas procedentes, a tipificada como Omissão de Receitas-Conta Mercadoria, obteve a maior participação das ocorrências desse grupo, com cerca de 28%, seguido da Omissão de Receitas-Conta Financeira, e Omissão de Receitas-Fluxo de Caixa, com aproximadamente 26% cada.

Quanto às infrações julgadas parcialmente procedentes, que totalizaram 33 casos, observou-se que cerca de 52% foram representados pela Omissão de Receitas-Conta Mercadoria, seguidos da ausência de escrituração de notas fiscais de entradas com cerca de 15%; Omissão de Receitas-Fluxo de Caixa, correspondendo a 12%, enquanto a Inexistência de Livro Contábil e o Subfaturamento, representaram aproximadamente 6% cada.

Tabela 3 – Resultados por tipo de infração *versus* total de cada julgamento

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

Fonte: Dados da Pesquisa (2010).

Os casos de julgamento parcialmente procedentes levaram à reflexão sobre dois aspectos: a qualidade do Auto de Infração e o atendimento do contribuinte às intimações. O contribuinte, tendo a oportunidade de apresentar documentos no decorrer do processo de auditoria, às vezes, somente o faz no instante da defesa, levando a esse tipo de resultado.

Dentre os casos julgados improcedentes, 11 casos, destacam-se 4 casos referentes à Omissão de Receitas-Conta Mercadoria e 4 casos à Omissão de Receitas-Conta Financeira. O grupo Ausência de Escrituração de Notas Fiscais de Entradas apresentou 2 casos julgados, improcedentes, e apenas 1 caso, do grupo Omissão de Receitas-Fluxo de Caixa.

Concernente aos julgamentos nulos, houve 14 ocorrências, sendo 6 referentes à Omissão de Receitas-Conta Financeira, tendo os grupos Omissão de Receitas-Conta Mercadoria e Omissão de Receitas-Fluxo de Caixa 4 ocorrências cada.

Apresentando a materialidade dos créditos reclamados de acordo com a procedência, nos resultados dos julgamentos, têm-se os dados da Tabela 4.

Tabela 4 – Resultados de julgamentos em função da materialidade dos créditos reclamados

Resoluções que contêm infrações contábeis	(R$ milhões)	%	(R$ milhões)	%
Infrações de diversas tipicidades	267.123	100		
Infrações fundamentadas na Contabilidade	12.367	4,63	12.367	100
Infrações Contábeis procedentes e parcialmente procedentes	9.422	3,53	9.422	76,19
Infrações Contábeis improcedentes, nulas e extintas	2.945	1,10	2.945	23,81

Fonte: Dados da Pesquisa (2010).

Do total de créditos reclamados, no montante de R$ 267.123 milhões, o valor de R$ 12.367 milhões correspondeu a créditos de ICMS reclamados com fundamentação na Contabilidade e, destes, os julgamentos pela procedência e procedência em parte resultaram em R$ 9.422 milhões em favor do Fisco, correspondendo a cerca de 76% do total de créditos reclamados.

A Tabela 5 demonstra a materialidade dos créditos do ICMS reclamados de acordo com os grupos de infração considerados no estudo.

Diante dos dados analisados, verificou-se que os créditos do ICMS reclamados, cujos autos tiveram fundamentação na Contabilidade totalizaram R$ 12.367 milhões, dos quais, R$ 5.094 milhões foram julgados procedentes. As ocorrências Omissão de Receitas-Fluxo de Caixa representaram recursos na ordem de R$ 1.623 milhão e Omissão de Receitas-Conta Financeira, R$ 1.849 milhão, sendo estas as tipicidades de maior relevância material nos

processos analisados. Parcialmente procedentes tem-se R$ 4.328 milhões, com a Omissão de Receitas – Fluxo de Caixa representando R$ 2.154 milhões, seguida da Omissão de Receitas – Conta Mercadoria com participação de R$ 1.831 milhões.

Tabela 5 – Materialidade dos Créditos reclamados, por tipos de infração (R$ milhões)

Infração	Proc.	Parcial P.	Improc.	Nulo	Extinto	Total
Omissão de Receitas-Conta Mercadoria	891	1.831	190	1.111	47	4070
Omissão de Receitas-Conta Financeira	1.849	183	927	64	161	3184
Omissão de Receitas-Fluxo de Caixa	1.623	2.154	80	97	-	3954
Ausência de Escrit. de NF de Entradas	226	48	-	-	8	282
Inexistência de Livro Contábil	6	0,16	-	-	-	6,16
Subfaturamento	5	112	-	-	-	117
Passivo Fictício (Omissão de Saídas)	495	-	-	-	259	754
Total	5.095	4.328	1.197	1.272	475	12.367

Fonte: Dados da Pesquisa (2010).

De uma forma geral, ao analisar os resultados da pesquisa, realizada por meio da análise documental nas resoluções do CONAT da SEFAZ-CE, verificou-se que os autos de infração lavrados com fundamentação na Contabilidade tiveram, na sua maioria, resultados de julgamento favorável ao Estado. Portanto, a utilização das informações contábeis contribuiu para a efetividade dos autos de infração, considerando-se os resultados do julgamento no CONAT, proporcionando a recuperação deste imposto para os cofres públicos.

5 Conclusão

A presente pesquisa direcionou-se à análise da utilização da Contabilidade no processo de Auditoria Fiscal do ICMS, considerando-se a efetividade dos autos de infração lavrados com fundamentação nos registros e demonstrações contábeis, mediante estudo de caso desenvolvido na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Os dados foram coletados utilizando-se a pesquisa documental, com base nas resoluções emanadas das Juntas de Julgamentos Fiscais, como resultado final de um processo administrativo fiscal que se inicia com a contestação do auto de infração pelo contribuinte e a informação pelo auditor autuante.

Considerando-se os objetivos da presente pesquisa, bem como a metodologia que orientou o trabalho, foram identificados 110 autos de infração, lavrados com fundamentação na Contabilidade, representando R$ 12.367 milhões. Observando-se as respectivas tipicidades foram segregados em sete grupos a saber: Omissão de Receitas-Conta Mercadoria, Omissão de Receitas-Conta Financeira, Omissão de Receitas-Fluxo de Caixa, Ausência de Escrituração de Notas Fiscais de Entradas, Inexistência de Livro Contábil, Subfaturamento e Passivo Fictício-Omissão de Saídas. Em seguida realizou-se a análise de conteúdo das resoluções identificadas, verificando-se os resultados dos julgamentos, bem como a frequência desses resultados.

Cabe observar o baixo nível de utilização da Contabilidade como fundamentação dos autos de infração que se transformaram em processos fiscais, uma vez que de 1.494 resoluções, apenas 110 (aproximadamente 7%) utilizaram-se de registros e demonstrações contábeis. Entretanto, apesar dessa constatação, a utilização da Contabilidade como fundamento da ação fiscal mostrou-se extremamente efetiva, uma vez que a grande maioria dos autos com fundamentação contábil foi julgado procedente, ou parcialmente procedente, conforme ficou evidenciado diante dos resultados da pesquisa.

Observou-se que a Omissão de Receitas representou a infração de maior ocorrência, quer seja pela análise da Conta Mercadoria, da Conta Financeira ou do Fluxo de Caixa, sendo constatadas 88 ocorrências nesta tipicidade (80%). Assim, evidenciou-se que este é o artifício mais utilizado para ocultar fatos geradores do ICMS e que, consequentemente, a Contabilidade, como ciência do controle patrimonial, é uma aliada útil e contribui na

identificação de patrimônios fraudados pelo uso inadequado dos princípios e normas contábeis.

Considerando-se a quantidade de processos analisados (110), cerca de 73% foram julgados favoravelmente ao Estado, enquanto apenas 10% foram julgados improcedentes e cerca de 13% considerados nulos. Quanto ao aspecto da materialidade, observou-se que embora as 1.494 resoluções tenham reclamado créditos fiscais no valor de R$ 267.123 milhões, e as 110 que tiveram fundamento contábil tenham representado apenas R$ 12.367 milhões, ou seja, cerca de 5% do total. A procedência favorável à Fazenda Estadual do julgamento destas totalizou R$ 9.422 milhões, ou seja, cerca de 76% dos créditos totais fundamentados na Contabilidade.

Desse total (R$ 9.422 milhões), R$ 8.531 estão relacionados à Omissão de Receitas, evidenciando que embora seja a infração mais recorrente é também a que apresenta maior efetividade na recuperação dos créditos fiscais, com cerca de 91% do valor do crédito reclamado recuperado, seja por julgamento do auto total ou parcialmente procedente.

Diante dos resultados da pesquisa foi possível concluir que a Contabilidade é uma grande aliada na identificação de fraudes e sonegação, prestando relevante serviço à sociedade, apresentando índice de recuperação de créditos bastante efetivo. Entretanto, ainda é pouco utilizada na atividade de auditoria fiscal do ICMS na SEFAZ/CE, deixando de recuperar para os cofres públicos valores tão necessários à consecução dos objetivos governamentais.

Sugere-se que pesquisas visando compreender as razões do baixo nível de utilização da Contabilidade no processo de auditoria fiscal, bem como avaliar a capacidade crítica do auditor fiscal em relação a livros, demonstrativos e procedimentos de auditoria contábil, sejam realizadas, ou ainda, que pesquisas semelhantes em outros estados da Federação possam corroborar os resultados aqui encontrados, uma vez que, por tratar-se de estudo de caso as conclusões não podem extrapolar os limites do objeto estudado.

Referências

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.

ARAÚJO, I. J. C.; ALVES FILHO, B. F.; LAGIOIA, U. C. T.; BARROS, M. A. B.. Aplicabilidade da Lei de Newcomb-Benford nas Fiscalizações do Imposto Sobre Serviços – ISS. In: XXXIV Encontro da ANPAD, 2010, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: Associação Nacional de Programa de Pós-Graduação em Administração, 2010, 1 CDROM.

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

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

_____. 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>. Acesso em: 02 jan. 2010.

_____. Lei nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 25 jun. 2011.

_____. Lei nº. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>Acesso em: 25 jun. 2011.

_____. Lei nº. 556, de 25 de junho de 1850. Código Comercial. Disponível em: <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>. Acesso em: 02 jan. 2010.

_____. Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm >. Acesso em: 02 jan. 2010.

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

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

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

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

DINIZ, J. A.; SANTOS, J.; DIENG. M.; DINIZ, M. A. A. **Comprovação de eficácia da aplicação de modelos contabilometricos no campo da auditoria digital das contas publicas municipais: caso de um tribunal de contas de um estado brasileiro**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo, Anais… Sao Paulo: USP, 2006.

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

2004.

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

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

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito de empresa no novo código civil**. 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.

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.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

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.

SANTOS, J.; RIBEIRO FILHO, J. F.; LAGIOIA, U.; ALVES FILHO, B. F.; ARAÚJO, I. J. C. Aplicações da lei de Newcomb-Benford na auditoria tributária do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). **Revista Contabilidade & Finanças** – Departamento de Contabilidade e Atuária- FIPECAFI da FEA-USP, vol. 20, nº 49, janeiro/abril 2009.

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

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

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.